Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Yana Kachurova

PÄRANDVARA MAKSUSTAMISE PROBLEEMID UUE PÄRIMISSEADUSE VALGUSES

Lõputöö

Juhendaja:
Anu Toomemägi,
Maksu- ja Tolliameti juriidilise
osakonna peajurist

Tallinn 2011

SISSEJUHATUS 3
1. PÄRANDVARA EESTIS 5
1.1 Pärandvara olemus ja põhimõisted 5
1.2 Uus pärimisseadus ja pärandvara maksustamise printsiibid 11
2. PROBLEEMID PÄRANDVARA MAKSUSTAMISEL 19
2.1 Soetamismaksumuse rakendamise võimalus pärandvara võõrandamisel 19
2.2 Võimalused pärandvara võõrandamisel tekkinud tulumaksukohustuse vähendamiseks ja selle vältimiseks 25
KOKKUVÕTE 34
SUMMARY 36
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU 37
LISA 1. INTERVJUU PÕHJA MTK SISSENÕUDMISE ÜLDMENETLUSE OSAKONNA VANEMSPETSIALISTIDEGA LIINA JÕÕTS JA ANU PILLESSON NING SPETSIALISTIGA AVE LAHT (07.04.2011) 40

SISSEJUHATUS

Pärimisega seotud küsimused muutuvad üha rohkem aktuaalsemateks. 1. jaanuaril 2009. aastal jõustus Eestis uus pärimisseadus, mis tõi kaasa teatud muudatusi pärimise korda. Pärimisseaduse kohaselt lähevad pärijale üle kõik pärandaja õigused ja kohustused, mis võivad tekitada olukorra, kus pärija vara ei suurene vaid kas jääb samaks või väheneb. Selline olukord, kus vara väheneb, ei ole pärija jaoks soodne. Huvi lõputöö teema vastu on tingitud eelkõige sellest, et seda teemat ei ole autorile teadaolevalt varem uuritud.

Tulumaksuseaduses on hetkel ainuke säte, mis reguleerib pärandina saadud vara maksustamist. Selle sätte kohaselt jääb vastuvõetud pärandvara maksuvabaks, kuid edasisel võõrandamisel kuulub siiski see tulumaksuga maksustamisele. Kuna pärija saab pärandvara tasuta, ei ole temal võimalik rakendada soetamismaksumust, mis võiks alandada pärandvara võõrandamisel tekkinud tulumaksukohustuse. Soetamismaksumuse rakendamine võiks olla oluliseks kaitsemeetmeks pärijatele, kes võõrandab päritud vara võlgade katteks.

Töö probleem seisneb selles, et pärandvara maksustamine ei ole Eestis piisavalt õigusaktidega reguleeritud ning pärijatest maksumaksjates tekitab segadusi see, et ei ole nendel selge, mis võimalused olemas on pärandvara võõrandamisest tekkinud tulumaksukohustuse vältimiseks või selle vähendamiseks. Tihti ei ole lihtsalt isikud seadustes sätestatud kaitsemeetmetest teadlikud ning ei saa tekkinud tulumaksukohustust vähendada või sellest vabaneda oma teadmatuse tõttu, kuigi seaduse järgi on nendel selline võimalus olemas.

Töö eesmärgiks on analüüsida pärandvara maksustamisega seotud probleeme uue pärimisseaduse valguses.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade pärandvara olemusest ja sellega seotud olulistest mõistetest.

2. Anda ülevaade uues pärimisseaduses tehtud muudatustest ja pärandvara maksustamisest Eestis.
3. Analüüsida Eestis pärandvara võõrandamisel soetamismaksumuse rakendamise võimalust.
4. Analüüsida pärandvara võõrandamisel tekkinud tulumaksukohustuse vähendamise ja selle vältimise võimalused.

Töö uurimismeetodiks on kvalitatiivne andmeanalüüsimeetod, mis tähendab seda, et teoreetilises osas kogutakse teemakohast informatsiooni. Lõputöö empiirilises osas analüüsitakse informatsiooni pärandvara maksustamisprobleemide kohta saadud õigusaktidest, erialasest kirjandusest, ja muudest teaduslikest allikatest. Selleks, et tõendada pärandvara maksustamisest tulenevaid probleeme, viiakse läbi intervjuu valdkonna spetsialistidega. Intervjuu küsimustele saadud vastused kasutatakse töö kirjutamisel.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis on omakorda jagatud kaheks alapeatükiks. Esimene peatükk keskendub pärandina saadud vara olemusele ning uuest pärimisseadusest tulenevatele muudatustele. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade pärandvara olemusest, sellega seotud olulistest mõistetest, Eesti pärimisõiguse väljakujunemisest ning käsitletakse uue 1. jaanuaril 2009. aastal jõustunud pärimisseaduse vastuvõtmisest. Teises alapeatükis käsitletakse uues pärimisseaduses tehtud muudatusi, antakse ülevaate pärandimaksu kehtestamise põhimõtetest, ning käsitletakse pärandina saadud vara maksustamise printsiipe.

Töö teises peatükis analüüsitakse erinevaid Eestis eksisteerivaid pärandvara maksustamise probleeme. Teise peatüki esimeses alapeatükis käsitletakse Eestis pärandvara võõrandamise korral soetamismaksumuse rakendamise võimalust. Teises alapeatükis käsitletakse pärandvara võõrandamisel tekkinud tulumaksukohustuse vähendamise ja selle vältimise võimalused, analüüsitakse soetamismaksumuse rakendamise õiglust ning tehakse vastavaid järeldusi ning ettepaneku.

Käesolevas lõputöös on kasutatud allikatena teemakohast kirjandust, kohtulahendeid ning antud valdkonda reguleerivaid õigusaktide 30. aprilli 2011. aasta seisuga redaktsioone.

1. PÄRANDVARA EESTIS

1.1 Pärandvara olemus ja põhimõisted

Pärimisõiguse küsimused muutuvad populaarsemaks. Seda saab seletada sellega, et turusuhete väljakujunemisel ja eraomanduse tekkimisel laienes esemete hulk, mida saab pärandada ja pärida. Kui varem kõige väärtuslikumaks pärandusena saadud esemeks oli näiteks raha, ehted, riided või auto, siis praegu võivad pärandvara objektideks olla nii korterid ja elumajad, kui väärtpaberid, maatükid ja teised vara liigid. Kodanike heaolu kasv ja eraomanduse tekkimine põhjendavad hästi reguleeritud ja välja kujunenud pärimisõiguse vajadust.

1991. aastal hakkas Eestis kehtima omandireform, mille käigus tagastatakse või kompenseeritakse õigusvastaselt võõrandatud vara. Omandireformi aluste seaduses käsitletakse vara õigusvastase võõrandamisena natsionaliseerimist, kollektiviseerimist, õigusvastaste repressioonide käigus ning muul viisil toime pandud vara võõrandamist ajavahemikus 1940. aasta 16. juunist kuni 1981. aasta 1. juunini.[1]

Vara tagastatakse või kompenseeritakse neile, kellelt see omal ajal õigusvastaselt võõrandati, või kui nad pole enam elus, siis nende õigusjärglastele. Tihti nimetatakse neid õigusjärglasi pärijateks. Omandireformi aluste seadus nimetab neid pärijateks omandireformi aluste seaduse § 8 sätestatud tähenduses ja tingimustel.[2] Täiesti loomulik on see, et inimesed ei saa ega pea oma surma puhul olema ükskõiksed enda vara suhtes. Seega on pärast inimese surma tema valduses olnud varade edaspidine saatus väga tähtis.

Soov osaleda oma vara kasutamise korraldamisel peale oma surma võib olla tingitud väga mitmetest põhjustest. Sageli soovib pärandaja oma vara pärijate vahel lihtsalt üksikute esemete kaupa ära jagada, lootes nii vältida pärijate vahelisi tülisid vara jagamisel või siis

[1] Eesti Vabariigi omandireformi aluste seadus, 13.06.1991, jõustunud 20.06.1991 - RT 1991, 21, 257 … RT I 2010, 41, 242, § 6 lg 2.
[2] Silvet, E. ja Mahhov, I., *Kuidas pärida ja pärandada* (Kirjastaja: Juura, Õigusteabe AS, 1997), lk 6.

arvates, et just tema on see kõige õigem inimene otsustamaks, mis ühele või teisele pärijale peab minema.[3] Põhjuseks võib olla soov parandada järeltulijate heaolu oma sissetulekust mõne osa üleandmisel. Või näiteks soov mõjutada järeltulijate käitumist, lubades teatud käitumise korral jätta neile suur pärandvara.

Üsna levinud on seegi, et ühiskonnas teatud mõju ja positsiooni saavutatud inimene moodustab juba oma elu ajal või siis oma surma järel tehtava korraldusega heategevusliku fondi ning pärandab sellele või siis mõnele teisele olemasolevale fondile kas kogu oma vara või teatud osa sellest.[4] Nii ei soovi lähedased pärandajale surma, kuna teavad, et tema surma korral hakkab tüütu ja pikaajaline pärandvara jagamisprotsess ning vara läheb üle fondile. Samuti lähtuvad sellised pärandajad põhimõttest, et nende lapsed peavad saavutama midagi elus iseseisvalt ja saama eneseteostusvõimaluse.

Igal juhul tuleb arvestada paljude asjaoludega ja hoolega kaaluda, kuivõrd mõtekas üks või teine korraldus üldse on, et kasu asemel hoopis kahju ei tekiks ja pärijate omavahelistesse suhetesse pingeid ei lisanduks. On üldiselt teada ning laialt tuntud tõsiasi, et pärand ajab sugulased sageli täiesti kompromissitult tülli. Ja seda isegi siis, kui enne ühise pärandi jagamist omavahel suurepäraselt läbi saadi.[5]

Oma elu ajal on pärandaja pärandvara omanik ja naudib kõiki sellest tulenevaid eeliseid ja kannab vastutust. Pärijate jaoks omandavad pärimisõiguslikud normid tähenduse alles pärandaja surmaga. Enne surma pärijatel subjektiivset õigust pärandvarale ei teki, pärandaja võib oma vara vabalt käsutada ja pärijal on õigus sellele, mis pärandaja surma hetkel pärandajale kuulub.[6]

Varade ja kohustuste üleminekut pärandajalt pärijale reguleerib pärimisõigus. See on ainuke õigusharu, mis korraldab suhteid, millistes inimene osaleb pärast oma surma. Pärimisõigus on tsiviilõiguse üks osa; analoogiliselt teiste tsiviilõiguse harudega, on pärimisõiguses äratuntav rooma õiguse algupära, selle arengut on hiljem mõjutanud eelkõige Kesk-Euroopa maade õigus ja kohalik õiguspärand.[7]

---

[3] Liin, U., *Pärimisõigus* (Kirjastus Ilo, 2005), lk 23.
[4] Liin, *Pärimisõigus*, *samas*, lk 24-25.
[5] Liin, *Pärimisõigus*, *samas*, lk 24-25.
[6] Mikk, T., *Pärimisõigus* (Toimetatud Sisekaitseakadeemias, 2004), lk 6.
[7] Mikk, *Pärimisõigus, samas,* lk 7.

Eesti pärimisõiguse arengule on avaldanud suurt mõju möödunud sajandi keskpaigast pärit Balti eraseadus. Pärast Eesti Vabariigi loomist jäeti Balti eraseadus kehtima, sest uut seadustikku polnud võimalik kohe koostada ja mõne teise riigi tsiviilseadustiku ülevõtmist ei peetud õigeks. Alates 1941. aasta 1. jaanuarist hakkas toimima Vene NFSV tsiviilkoodeks. Eesti NSV tsiviilkoodeks koostati põhiliselt Vene koodeksi eeskujul ning see hakkas kehtima 1965. aasta 1. jaanuarist. Selle koodeksi pärimisõiguse osa kehtis 1997. aasta 1. jaanuarini.[8]

1997. aasta 1. jaanuar oli pärimisseaduse jõustumise päev. Pärimisseaduse koostamine kestis kaks ja pool aastat. Selles töös võeti aluseks põhiseaduse demokraatlikud põhimõtted ning töötati kriitiliselt läbi 1940. aasta tsiviilseadustiku eelnõu ideed. Arvestati mitmete teiste riikide pärimisseaduste seisukohti ning pärimisõiguse arengutendentse.[9]

Kuna pärimisseadus on suhteliselt uus seadus, mille Riigikogu võttis vastu 15. mail 1996. aastal, ei olnud too pärimisseaduse väljatöötamisel võimalik arvestada ja ette näha muudatusi, mis eesti eraõigus on viimaste aastate jooksul läbi teinud. Seepärast hakkas Justiitsministeerium välja töötama pärimisseaduse muutmise seaduse eelnõu. Seaduse eelnõuga tehtavad parandused pidid teenima õiguskorra korrastamise eesmärki.[10]

Eelnõu väljatöötamise tulemusena jõustus 1. jaanuaril 2009. aastal uus pärimisseadus, mis oli vastu võetud Riigikogu poolt 2008. aasta 17. jaanuaril. See seadus kehtibki tänapäeval. Olulised pärimisseaduse regulatsiooni mõjutavad muudatused tulenevad eelkõige vastuvõetud võlaõigusseadusest ning uuest tsiviilseadustiku üldosa seadusest. Uut pärimisseadust täiendati ja muudeti sätetega, mis aitavad kehtivat õigust paremini mõista ja rakendada. [11]

Riigikogu poolt välja antud pärimisseadus ning selle alusel kehtestatud pärimisseadusest tulenevate notari ametitoimingute tegemise ja pärimisregistri pidamise kord sisaldavad

---

[8] Silvet, *Kuidas, supra nota 2*, lk 4-5.
[9] Silvet, *Kuidas, samas*, lk 6-7.
[10] Pärimisseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri, kättesaadav e-õiguse andmebaasist <eoigus.just.ee/?act=dok&subact=1&DOK_W=64680> (02.03.2011).
[11] Pärimisseaduse muutmise, *samas*.

peamisi pärimisõiguslikke norme ning reguleerivad pärimist.[12] Selleks, et jõuda lõputöö teemani, tuleks kõigepealt selgeks teha, mis on pärimine, pärandamine, pärandvara, kes on pärija ja pärandaja, ning seletada ära sellega seotud tähtsamad mõisted.

Pärimisseaduse (PärS) § 1 lg-s 1 on sätestatud pärimise definitsioon, mille kohaselt pärimine on isiku surma korral tema vara üleminek teisele isikule. Pärimine laiemas mõttes tähendab kõiki teisi tegevusi, mis kõige üldisemas mõttes on seotud vara ülemineku korraldamisega surma korral. Muuhulgas hõlmab see inimese enda poolt oma elu ajal oma surma puhuks tehtavate korralduste tegemist. Viimast tegevust nimetatakse sageli pärandamiseks.[13]

PärS § 1 lg 2 järgselt pärandaja on isik, kelle vara tema surma korral teisele isikule üle läheb. Seda terminit võib kasutada nii elava kui surnud isiku kohta. Enamasti aga kasutatakse seda terminit surnud isiku tähistamiseks, kelle vara suhtes on pärimise menetlus käimas. Pärandajaks saab olla ainult füüsiline isik. Juriidiline isik pärandaja olla ei saa, sest tema ei sure, vaid ta likvideeritakse või ta lõpetab tegevuse. Teatud juhtudel nimetab seadus pärandajaks elavat isikut, näiteks kui ta teeb oma vara suhtes korraldusi oma surma puhuks.[14]

Isikuid, kellele läheb inimese surma korral tema vara tervikuna üle, nimetatakse pärijateks. Pärija on eelkõige isik, kelle pärandaja on selleks oma tahteavaldusega nimetanud. Kui selline pärimisjärglus puudub, määrab seadus, kes on pärijaks.[15] PärS § 5 lg 3 kohaselt võib olla pärija füüsiline isik, kes on pärandaja surma ajal elus, või juriidiline isik, kes on sel ajal olemas.

Pärandi mõiste on toodud PärS § 2, mille järgselt pärand on pärandaja vara; pärandiks ei ole pärandaja õigused ja kohustused, mis seadusest tulenevalt või oma olemuselt on lahutamatult seotud pärandaja isikuga. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) §-ga 66 on määratletud vara mõiste: Vara on isikule kuuluvate rahaliselt hinnatavate õiguste ja

---

[12] Pärimisseadusest tulenevate notari ametitoimingute tegemise ja pärimisregistri pidamise kord, 18.12.2008, jõustunud 01.01.2009 - RTL 2008, 101, 1435 … RT I 2010, 53, 341.
[13] Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52 ... RT I 2010, 38, 231, § 1 lg 1; vaata ka Liin, *Pärimisõigus, supra nota 3*, lk 14-15.
[14] Silvet, *Kuidas, supra nota 2*, lk 8-9; vaata ka Liin, *Pärimisõigus, supra nota 3*, lk 14-15.
[15] Brox, H., *Pärimisõigus* (Kirjastus Juura, 2003), lk 3; vaata ka Liin, *Pärimisõigus, supra nota 3*, lk 16.

kohustuste kogum.[16] Pärandit nimetatakse tihti pärandvaraks, kuna sisuliselt on pärand vara.

Mõistet „pärand“ kasutatakse enamasti siis, kui on tegemist pärandatud vara ja uue õiguskandja suhtega (pärandi vastuvõtmine, pärandist loobumine jne), samal ajal kui „pärandvara“ all mõistetakse enamasti vara koosseisu (pärandvara nimekiri, jagamine jne). Pärimise teel omandatavad ehk päritavad ei ole ainult rahalist väärtust omavad hüved. On olemas varalise väärtusena päritavaid õigusi. Reeglina on varaga seotud õigused ja kohustused päritavad, isikuõigused aga seevastu mitte.[17] Nende isikuõiguste hulgas on näiteks õigus saada alimente, poliitilised õigused jne.

Surnud isiku vara üleminek teisele isikule võib toimuda mitmel viisil: kas seaduse või viimse tahte järgi. PärS § 9 lg 1 järgselt on pärimise aluseks seadus (seadusjärgne pärimine) või pärandaja viimne tahe, mis on avaldatud testamendis (pärimine testamendi järgi) või pärimislepingus (pärimine pärimislepingu järgi). PärS § 10 lg 1 kohaselt toimub pärimine seaduse järgi, kui pärandaja ei ole jätnud kehtivat testamenti või pärimislepingut.

Testament on ühepoolne tehing, millega pärandaja ehk testaator teeb isiklikult oma surma puhuks pärandi kohta korraldusi. Testament võib olla kas notariaalselt tõestatud või notari hoiule antud testament, või siis tunnistajate juuresolekul alla kirjutatud või omakäeliselt kirjutatud testament. Vastavalt sellele liigitatakse testamendi notariaalseks või koduseks.[18]

Pärimisleping on pärandaja ja teise isiku kokkulepe, millega pärandaja nimetab teise lepingupoole või muu isiku oma pärijaks, samuti kokkulepe pärandaja ja tema seadusjärgse pärija vahel, millega viimane loobub pärimisest. Pärimislepingu, samuti selle muutmise või lõpetamise kokkuleppe sõlmib pärandaja isiklikult. Pärimislepingu saab pärandajana sõlmida üksnes teovõimeline isik.[19]

Eelnevalt toodud pärimise alused omavad erinevat jõudu. See tähendab seda, et PärS § 9 lg 2 kohaselt eelistatakse pärimisõigust pärimislepingu järgi pärimisõigusele testamendi järgi,

---

[16] Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 35, 216 … RT I, 06.12.2010, 1, § 66.
[17] Brox, *Pärimisõigus, supra nota 15*, lk 5; vaata ka Liin, *Pärimisõigus, supra nota 3*, lk 16-17.
[18] Pärimisseadus § 19 lg 1, 2, § 20 lg 1, 2, 3.
[19] Pärimisseadus § 95 lg 1, 3.

neid mõlemaid aga pärimisõigusele seaduse järgi. Niisiis on kõige eelistatum pärimisleping, millest esmajoones lähtutaksegi. Kui pärimislepingut ei ole sõlmitud või sellest ei ole võimalik lähtuda mingil muul põhjusel, lahendatakse pärimisasja testamendi järgi. Kui testamenti ei ole võimalik kohaldada, kasutatakse seadusjärgset pärimist. Korraldused surma puhul võivad hõlmata kogu pärandvara või osa sellest. Kui pärandaja testament või pärimisleping käib ainult pärandi osa kohta, päritakse ülejäänud osa seaduse järgi.[20]

Isiku surma korral tekib pärijatel õigus pärandaja varale. Sellist sündmust nimetatakse PärS § 3 lg 1 alusel pärandi avanemiseks. PärS § 4 lg 1 kohaselt läheb pärand üle pärandi avanemisel pärijale. Kuna inimese surma korral avaneb pärand ning algab pärimismenetlus, siis tuleks selgitada surma tunnistamise põhimõtteid. Need põhimõtted on sätestatud TsÜS §-s 19.

TsÜS § 19 lg 1 kohaselt võib kohus inimese huvitatud isiku taotlusel surnuks tunnistada, kui viie aasta jooksul ei ole andmeid, et ta on elus. Nimetatud paragrahvi lg 3 järgselt võib isiku, kui isik jäi teadmata kadunuks olukorras, mis oli ohtlik elule või annab muul põhjusel alust eeldada tema hukkumist õnnetusjuhtumi tagajärjel, surnuks tunnistada kuue kuu möödumisel teadmata kadunuks jäämisest. Sama paragrahvi lg 5 määratleb, et kui isik on surnuks tunnistatud, siis eeldatakse, et ta on surnud.

Pärandi avanemine toimub teatud ajal (pärandi avanemise aeg) ning kindlas kohas (pärandi avanemise koht). PärS § 3 lg 2 kohaselt pärandi avanemise aeg on pärandaja surmapäev. Surmaaega kinnitab surmatõend, mida väljastab perekonnaseisuasutus. Perekonnaseisutoimingute seaduse (PKTS) § 32 lg 3 järgselt registreeritakse surmakoha ja -aja andmed arstliku surmateatise või isiku surnuks tunnistamise kohtumääruse alusel.[21]

PKTS § 33 lg 1 määratleb, et surma registreerimiseks esitab seitsme päeva jooksul isiku surmapäevast või surnud isiku leidmise päevast arvates perekonnaseisuasutusele avalduse surnu abikaasa, sugulane, hõimlane, tervishoiuteenust osutava asutuse juht, politseiametnik või muu isik, kellel on andmeid isiku surma kohta.

---

[20] Silvet, *Kuidas, supra nota 2*, lk 24-25; vaata ka Pärimisseadus § 10 lg 2.
[21] Perekonnaseisutoimingute seadus, 20.05.2009, jõustunud 01.07.2010, osaliselt 22.06.2009 - RT I 2010, 30, 177 … RT I, 28.12.2010, 6, § 32 lg 3.

Sageli juhtub nii, et isik sureb ühes kohas, elas teises ning tema vara asub hoopis kolmandas kohas. Seega PärS § 3 lg 3 on selgelt määratletud, et pärandi avanemise koht on pärandaja viimane elukoht. Elukoha mõiste on sätestatud TsÜS § 14 lg-s 1, 2 ja 4. Selle paragrahvi kohaselt on isiku elukoht koht, kus isik alaliselt või peamiselt elab. Elukoht võib üheaegselt olla mitmes kohas. Kui isiku elukohta ei saa kindlaks määrata, loetakse tema elukohaks tema igakordne viibimiskoht.

Pärast inimese surma on tema valduses olnud varade edaspidine saatus väga tähtis. Oma elu ajal on pärandaja pärandvara omanik. Pärijate jaoks omandavad pärimisõiguslikud normid tähenduse alles pärandaja surmaga. Varade ja kohustuste üleminekut pärandajalt pärijale reguleerib pärimisõigus. Uues 1. jaanuaril 2009. aastal jõustunud PärS-s on sätestatud kõige tähtsamad pärimist reguleerivad mõisted. Pärimine on isiku surma korral tema vara üleminek teisele isikule. Pärandaja saab olla ainult füüsiline isik, seda terminit võib kasutada nii elava kui surnud isiku kohta. Pärija on füüsiline isik, kes on pärandaja surma ajal elus, või juriidiline isik, kes on sel ajal olemas. Pärand on pärandaja vara, kuid ei ole pärandaja õigused ja kohustused, mis on lahutamatult seotud pärandaja isikuga. Päritakse seaduse, testamendi või pärimislepingu järgi. Õigus pärandaja varale tekib isikutel pärandaja surma korral. Sellist sündmust nimetatakse pärandi avanemiseks, mis toimub teatud ajal ja kindlas kohas.

1.2 Uus pärimisseadus ja pärandvara maksustamise printsiibid

Uue seaduse väljatöötamine on keeruline protsess. Iga seadus on ainulaadne ja omapärane. Selle põhimõtted, sisu ja kaasdokumendid töötatakse välja iga kord uuesti, kuna igal konkreetsel juhul leiavad aset eripärasused ning seadusandlus muutub pidevalt. Seaduse eelnõu ettevalmistamiseks tuleb läbi töötada uusi ideid, seaduse struktuuri, ülesandeid ja eesmärke, mida teatud seadus peab saavutama. 1. jaanuaril 2009. aastal jõustus uus pärimisseadus, mille muutmise seaduse eelnõu oli välja töötatud Justiitsministeeriumi poolt.

Pärimisseaduse eelnõus oli põhiliseks muudatuseks üleminek pärandvara vastuvõtusüsteemilt loobumissüsteemile, eelnõuga parandati pärandvara hoiumeetmeid ja

täpsustati notari poolt läbi viidavat pärimismenetlust. Eelnõuga kõrvaldati ebakõlad, mis olid tingitud sellest, et peale pärimisseaduse vastuvõtmist oli jõustunud terve rida olulisi eraõiguslikke seadusi nagu näiteks võlaõigusseadus ja tsiviilseadustiku üldosa seadus.[22]

Eelnõu kujutas endast varasema pärimisseaduse redaktsiooni muudatusi. Eelnõus tehtud muudatused olid erinevat liiki. Eelnõu ei muutnud oma põhiosas kehtiva pärimisseaduse struktuuri ning üldisi põhimõtteid, mis tähendab seda, et suures osas varem kehtinud pärimisseaduse regulatsioon ja põhimõtted on säilinud, muudatuste näol on enamasti tegemist sätete täiendamisega.[23]

Kõige tõsisem ja suurem uues pärimisseaduses tehtud põhimõtteline muudatus on pärandvara vastuvõtusüsteemi asendamine pärandist loobumissüsteemiga. Enne uue seaduse vastuvõtmist kehtis Eestis selline pärandvara vastuvõtusüsteem, mille järgselt pidi pärija pärandi saamiseks ja edasiseks käsutamiseks selle pärandi vastu võtma. Teisisõnu läheks pärandvara isikule üle ainult juhul, kui isik teeks notarile avalduse sooviga see pärand vastu võtta. Teiseks võimaluseks oli pärandvara või selle osa võimalik vastu võtta pärandvara valdama, kasutama või käsutama asudes.[24]

Uue pärandist loobumissüsteemi kohaselt rakendub pärijale pärimisõigus automaatselt, mis tähendab seda, et isik muutub pärandaja surma korral automaatselt pärijaks, ilma et ta teeks notarile avalduse. Kusjuures pärijal on õigus pärandist loobuda. Pärast pärandi vastuvõtmist ei saa sellest enam loobuda, ning pärast pärandist loobumist ei saa seda enam vastu võtta.[25] PärS § 118 lg 1 ja 3 kohaselt loetakse pärija pärandi vastu võtnuks, kui ta kolme kuu jooksul pärandist ei loobu; pärandist loobumiseks tuleb esitada selle aja jooksul notarile avaldus, mille notar tõestab.

PärS § 119 lg-s 1 ja 2 on sätestatud, et pärandist loobumise tähtaeg on kolm kuud. Tähtaeg hakkab kulgema hetkest, kui pärija saab teada või peab teada saama pärandaja surmast ning oma pärimisõigusest. Notar võib seda tähtaega pärima õigustatud isiku taotlusel

---

[22] Justiitsministeerium, „Justiitsministeerium saatis kooskõlastusringile uue pärimisseaduse eelnõu“ (20.06.2005), <www.just.ee/13417> (06.03.2011).
[23] Pärimisseaduse muutmise, *supra nota 10*.
[24] Notarite Koda, „Uuest pärimisseadusest“ (01.10.2008), <www.notar.ee/17802> (06.03.2011).
[25] Pärimisseadus § 116 lg 2.

pikendada või määrata uue tähtaja, kui pärima õigustatud isik on lasknud tähtaja mööda mõjuval põhjusel ja kui teised pärima õigustatud isikud sellele vastu ei vaidle.

Pärimissüsteemi muutmist on põhjendatud sellega, et uue pärimissüsteemi puhul ei ole sugulastel võimalik teisi pärijaid „maha vaikida" ja et kõik pärijad saavad vara omanikuks juhul kui nad pärandist ei loobu.[26] Loobumissüsteem soodustab sellist pärijat, kellel ei ole eriti ettekujutust pärandina saadud varast ja pärimismenetlusest ning keda teised pärijad tahaksid teadlikult pärandvara vastuvõtmisest eemale lükata, suurendades sellise inimese arvelt endasaadud pärandvara osa.

Uue pärimisseaduse kehtestamiseni tuli ette selliseid olukordi, kus mõni pärija pärimisteateid ei lugenud ning ülejäänud pärijad tema olemasolu maha vaikisid, mistõttu ta pärimisavaldust ei esitanudki ning teda loeti pärandist loobunuks. Uues seaduses lähtutakse aga eeldusest, et pärija tahab reeglina pärandvara vastu võtta ja kui ta ei väljenda teistsugust tahet, loetakse pärandvara pärijale automaatselt üle läinuks. Selline muudatus on oluline eelkõige seetõttu, et see välistab võimalikud pärijatevahelised kuritarvitused.[27]

Kui pärija ei avalda kolme kuu jooksul alates oma pärimisõigusest teada saamisest soovi pärandist loobuda, loetakse, et ta on pärandi vastu võtnud. See aga ei tähenda, et pärast pärandaja surma peab pärija tingimata kolm kuud ootama, sest endiselt säilib võimalus võtta pärand vastu otsese tahteavaldusega notari juures. Notari roll säilib, kuna pärimismenetlust viib endiselt läbi notar. Ning kuigi uue seaduse järgi ei ole pärandi vastuvõtmiseks vaja tingimata notari juurde minna, siis on pärijal üldjuhul ikkagi vaja notariaalselt tõestatud pärimistunnistust, et kolmandatele isikutele oma pärijaks olekut tõendada.[28]

PärS §-s 165 on sätestatud notari pädevus. Selle paragrahvi lg 2 kohaselt viib pärimismenetluse läbi Eesti notar, kui pärandaja viimane elukoht oli Eestis. Lg 1 järgselt teeb notariaaltoiminguid see notar, kelle juures on algatatud pärimismenetlus, ning lg 5 järgselt võib pärandist loobumise avalduse tõestada iga notar. Pärast pärandist loobumise avalduse tõestamist edastab notar avalduse pärimismenetlust läbiviivale notarile.

---

[26] Notarite Koda, „Uuest pärimisseadusest", *supra nota 24*.
[27] Justiitsministeerium, „Justiitsministeerium saatis ...", *supra nota 22*.
[28] Justiitsministeerium, „Küsimusi ja vastuseid uue pärimisseaduse teemal" (22.01.2008), <www.just.ee/33491> (08.03.2011).

2009. aasta 1. jaanuaril jõustunud pärimisseadusega oli kasutusele võetud uus mõiste – pärandvara ühisus, mis reguleerib kaaspärijate õigussuhet. PärS §-s 147 on sätestatud, et juhul kui pärandi on vastu võtnud mitu pärijat (kaaspärijad), kuulub pärandvara neile ühiselt. PärS § 148 lg 1 järgselt võib kaaspärija käsutada temale kuuluvat mõttelist osa pärandvara ühisusest, aga ei või ta iseseisvalt käsutada pärandvara hulka kuuluvaid esemeid või mõttelist osa nendest.

Lahtiseletatult tähendab see seda, et ükski kaaspärijatest ei saa osa konkreetsetest pärandvara hulka kuuluvatest esemetest ja õigustest, vaid osa pärandvara hulka kuuluvate õiguste ja kohustuste kogumist. Pärandvaraga saavad pärijad tehinguid teha üksnes ühiselt. Iga kaaspärija võib iseseisvalt käsutada (müüa, kinkida, pantida vms) ainult temale kuuluvat mõttelist osa pärandvara ühisusest, st tema osa kogu pärandvara ühisusse kuuluvast varast.[29]

Pärandvara ühisuse puhul on võimalik kaaspärijatel pärandvara nii käsutada kui jagada. Pärijad saavad konkreetsete esemete omanikuks alles pärast pärandvara jagamist.[30] PärS § 148 lg 4 kohaselt tehing, millega kaaspärija kohustub omandama või võõrandama osa pärandvara ühisusest või käsutab temale kuuluvat osa pärandvara ühisusest, peab olema notariaalselt tõestatud.

Juhul kui pärijad soovivad pärandvara ühisuse lõpetada ning pärandi hulka kuuluva vara omavahel jagada, tuleb neil sõlmida pärandvara jagamise leping. Pärandvara jagamist võib nõuda iga kaaspärija tingimusel, et on teada kõik pärijad. Pärandvara jagamisel määratakse kindlaks, millised pärandi hulka kuuluvad asjad või nende osad, samuti õigused ja kohustused jäävad igale kaaspärijale. Kui pärandvara hulka kuulub näiteks kinnisasi, hooneühistu liikmesus või osaühingu osa, peab pärandvara jagamise leping olema notariaalselt tõestatud.[31]

---

[29] Notarite Koda, „Mis on pärandvara ühisus?“, <www.notar.ee/18291> (06.03.2011).
[30] Notarite Koda, „Uuest pärimisseadusest“, *supra nota 24*; vaata ka Murumets, V. „Uus pärimisseadus: vastuvõtusüsteem vs loobumissüsteem – muinasajast tänapäeva“ (17.04.08), <www.just.ee/35366> (10.03.2011).
[31] Notarite Koda, „Mis on ...“, *supra nota 29*.

PärS § 152 lg-s 2 ja 4 on määratletud pärandvara jagamise viis. Lg 2 kohaselt jagatakse pärandvara pärijate vahel vastavalt nende pärandiosale, lähtudes pärandvara hulka kuuluvate esemete harilikust väärtusest jagamise hetkel. Pärijate kokkuleppel võib pärandvara hulka kuuluvat asja hinnata pärija erilise huvi alusel. Lg 4 järgselt jagavad kaaspärijad pärandvara kokkuleppel ning vaidluse korral jagab pärandvara pärija nõudel kohus.

Varem kehtinud seadus ei võimaldanud ammendavat vahetegu annaku ja pärija määramisel, seetõttu on uues seaduses täpsustatud annaku mõiste. Lisaks pärija määramisele on testaatoril võimalik määrata isik, kes ei ole pärija, kuid kellel tekib siiski õigus saada pärandvara arvelt mingi hüve.[32] PärS § 56 lg 1 alusel loetakse hüve annakuks ja hüve saaja annakusaajaks juhul, kui testaator (testamendi tegev isik) ei ole määranud isikule kogu oma vara ega selle mõttelist osa, vaid üksnes teatud varalise hüve, pidamata hüve saajat oma õigusjärglaseks. Sama paragrahvi lg 2 kohaselt võib annakuks olla asi, rahasumma, õigus, nõue, kohustusest vabastamine või muu üleantav hüve.

Erinevalt pärijast ei saa annakusaaja pärandi avanemisel annakuks määratud eseme omanikuks automaatselt, sest kogu pärandvara omand läheb üldõigusjärgluse korras üle pärijale.[33] PärS § 56 lg 1 järgselt annab annaku määramise korraldus annakusaajale õiguse nõuda annakutäitjalt annakuks määratud eseme üleandmist, ning § 58 lg 1 järgselt on annakutäitja kohustatud annakut täitma pärandist saadud vara ulatuses.

Testamendi tegemine ei piira mingil viisil testaatori õigust oma vara käsutada ja nii võib ta annakuks määratud eseme oma eluajal võõrandada, samuti võib see hävida. Samuti uue seaduse kohaselt võib pärija pärandvara ebapiisavuse tõttu keelduda annaku täitmisest, sest kõigepealt tuleb rahuldada pärandvara võlausaldajate nõuded ja kanda muud pärimisega seotud kulud, näiteks pärandaja matusekulud.[34]

Testamendi- ja pärimislepingu järgse pärimise korral tuleb arvestada, et teatud juhul on isikul, kes oleks pärinud seadusjärgse pärimise korral ja kes on testamendiga pärandist ilma jäetud või tema osa vähendatud, õigus saada pärandi arvelt rahalist hüvitist - sundosa.

---

[32] Pärimisseaduse muutmise, *supra nota 10*; vaata ka Murumets, „Uus pärimisseadus ...“, *supra nota 30*.
[33] Murumets, „Uus pärimisseadus ...“, *samas*.
[34] Murumets, „Uus pärimisseadus ...“, *samas*.

Sundosa on õigus nõuda pärandaja alanejal sugulasel, vanemal või abikaasal, kui pärandajal oli surma hetkel perekonnaseadusest tulenev kohustus anda neile isikutele ülalpidamist.[35]

Erinevalt varasemalt kehtinud seadusest ei saa uue seaduse kehtima hakkamisel sundosa saamiseks õigustatud isik enam pärijaks, vaid tal on õigus nõuda pärijalt sundosa väärtuse rahalist hüvitamist. Seega ei ole uue seaduse kohaselt sundosa saaja enam pärija, vaid sisuliselt annakusaaja.[36] PärS § 105 lg 1 järgselt on sundosa pool pärandiosa väärtusest, mille pärija oleks seadusjärgse pärimise korral saanud, kui pärandi oleksid vastu võtnud kõik seadusjärgsed pärijad. Isikuid, kes on lepinguga pärimisest loobunud, sundosa suuruse väljaselgitamisel arvesse ei võeta.

Ehk teisisõnu tuleb sundosa suuruse kindlakstegemiseks kokku arvestada kogu pärandajale kuulunud vara väärtus – nii esemed kui võlad. Saadud summast arvestatakse välja see osa, mille pärandist ilmajäetu oleks saanud pärimisel ja saadud summa jagatakse pooleks. Saadud tulem ongi sundosa suurus ehk seda summat saab pärijalt nõuda. Sundosa saab nõuda pärijalt kolme aasta jooksul hetkest, kui sundosa saamiseks õigustatu saab teada pärandaja surmast.[37]

Erinevalt paljudest Eesti õiguse kujundamisel eeskujuks olnud maade õigusest Eestis pärandimaksu ei olnud[38], ning uue pärimisseadusega pärandimaksu ei tulnud. Pärandimaks on maks, millega maksustatakse vara, mis pärimise korral läheb pärandajalt pärijale. Pärandimaksuks tuleb lugeda kõik samatoimelised maksud, olenemata nende nimetusest. Erinevad nimetused võivad viidata erinevustele maksubaasis ja sellele, kuidas maksu rakendatakse. Näiteks USA-s rakendatav *estate tax* ja enamikus Euroopa riikides kehtiv *inheritance tax* erinevad selle poolest, et esimesega maksustatakse pärandaja vara tervikuna, viimasega aga igale pärijale kuuluvat vastavat pärandiosa. Esimene on omasem anglo-ameerika riikidele, teine kontinentaal-euroopale.[39]

---

[35] Notarite Koda, „Kuidas pärida?“ (29.12.2010), <www.notar.ee/528> (06.03.2011).
[36] Murumets, „Uus pärimisseadus ...“, *supra nota 30*.
[37] Notarite Koda, „Kuidas pärida?“, *supra nota 35*.
[38] Mikk, *Pärimisõigus, sapra nota 6*, lk 6-7.
[39] Lahesoo, K., „Pärandimaks maailmas“, *EML ajakiri MaksuMaksja* (mai, 2006), nr 5.

USA-s oli pärandimaks kasutatud erinevates vormides. Esimene pärandimaks oli tempelmaks kadunukese seadmete, pärandist saadud sissetuleku ja testamendi kinnituse peale. Järgmine pärandimaksu liik oli *inheritance tax*, millega maksustati kadunukese vara saamise eesõigust. Kolmas ja praegu USA-s kehtiv pärandimaks on *estate tax*, mida pannakse kadunukese vara väärtuse peale. Kuna pärandimaks kutsub esile rahulolematust, mida poliitikud oma riski peal ignoreerivad, on Ameerikas olnud pikaajaline kampaania riiklikust pärandimaksust vabanemiseks. Tänu George Bushile pidi see muudatus olema rakendatud 2010. aastal, kuid ainult üheks aastaks.[40]

Põhjused pärandimaksu kehtestamiseks on muutunud kogu ajaloo vältel. Üheks põhjuseks oli tulu teenimine sõdade ajal. Teiseks põhjuseks oli näiteks ühe isiku varade ja rikkuse jaotamine mitme pärandi saaja vahele. Pärandimaksuga maksustatakse pärija vara suurenemist. Maksumäärad on enamikus riikides progresseeruvad, sõltudes tavaliselt isiku poolt omandatava pärandiosa suurusest ja sugulusastmest pärandaja ja pärija vahel.[41]

Kuigi pärandimaksu kui erilist riikliku maksu Eestis ei ole, ei tähenda see, et pärimine ei too endaga üldse kaasa mingeid kulutusi. Notari tasu seaduses (NotTS) on sätestatud võimalikud pärimisega seotud toimingud, mille läbiviimisel tekivad kulutused ning tuleb maksta tasu notarile.[42] NotTS § 31 kohaselt on pärimismenetluse algatamise avalduse tõestamise eest tasu 63,90 eurot, pärandist loobumise avalduse tõestamise eest 6,35 eurot, pärijate väljaselgitamine ja pärimistunnistuse väljastamine maksab 102,25 eurot.

Eesti kehtiva õiguse kohaselt ei maksustata vastuvõetud pärandvara ka tulu- ega muu maksuga. Tulumaksuseaduses (TuMS) on hetkel ainuke säte, mis reguleerib vastuvõetud pärandvara maksustamist: § 15 lg 4 p 1.[43] Selle sätte kohaselt jääb vastuvõetud pärandvara maksuvabaks.

Tulumaksust on vabastatud pärandvara vastuvõtmine, mitte aga pärandvara kui selline. Tulumaks on subjektiivne maks, mille objektiks on füüsilise isiku sissetulek. Maksust saab

---

[40] Metrejean, E & Metrejean, C., „Death Taxes In The United States: A Brief History“, 7 Journal of Business & Economics Research (January 2009), no 1, p 33-34; vaata ka „The case for death duties“, The Economist, 25.10.2007, <www.economist.com/node/10024733?story_id=10024733> (16.03.2011).
[41] Metrejean, „Death Taxes ...“, *supra nota 40*, p 33; vaata ka Lahesoo, „Pärandimaks ...“, *supra nota 39*.
[42] Liin, *Pärimisõigus, supra nota 3*, lk 22-23; vaata ka Notari tasu seadus, 20.03.1996, jõustunud 19.04.1996 - RT I 1996, 23, 456 ... RT I, 14.03.2011, 3.
[43] Tulumaksuseadus[1], 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 04.03.2011, 1, § 15 lg 4 p 1.

vabastada üksikuid sissetuleku liike või üksikuid toiminguid, nagu näiteks pärandvara vastuvõtmine. Tulumaksust ei saa vabastada mingi varakogumiga tehtavaid tehinguid tervikuna. Seega tuleb arvestada, et pärandina saadud vara hilisemal võõrandamisel maksustatakse võõrandamisest saadud kasu üldises korras, kui ei esine muid maksuvabastusi.[44]

Lahtiseletatult tähendab see seda, et kuna pärandvara vastuvõtmine tulumaksukohustust kaasa ei too, tuleb tulumaks tasuda vara hilisemal võõrandamisel ja selle soetamismaksumuseks loetakse praktiliselt null. Seega on pärija poolt pärimise teel saadud tulu sisuliselt maksustatud. Siiski kehtivad mitmed teised maksuvabastuse alused (nt isiklikus tarbimises oleva vallasvara, elukohana kasutatud kinnisvara võõrandamisel), mille tõttu kogu pärimise teel saadud tulu siiski ei maksustata.[45]

Eesti maksuseadustes on väga vähe sätteid, mis ütleksid midagi konkreetselt pärimise kohta. Lisaks TuMS § 15 lg 4 p-le 1 on teiseks oluliseks sätteks maksukorralduse seaduse (MKS) § 36, mis annab üldise reegli, et kõik maksukohustused ja tagastusnõuded, välja arvatud sunniraha, lähevad pärandajalt üle pärijale pärimisseaduses sätestatud korras. Sellest üldpõhimõttest tulebki kõikide maksuküsimuste lahendamisel lähtuda.[46]

1. jaanuaril 2009. aastal jõustus uus pärimisseadus, mille kõige põhiliseks ja suuremaks muudatuseks oli üleminek pärandvara vastuvõtusüsteemilt loobumissüsteemile, mille kohaselt muutub isik pärandaja surma korral automaatselt pärijaks. Samuti parandati pärandvara hoiumeetmeid ja täpsustati notari poolt läbi viidavat pärimismenetlust. Kasutusele oli võetud uus mõiste – pärandvara ühisus, milest lähtuvalt saavad pärijad pärandvaraga tehinguid teha üksnes ühiselt. Samuti on uues seaduses täpsustatud annaku ja sundosa mõisted. Seega täiendati ja muudeti uut pärimisseadust sätetega, mis aitavad kehtivat õigust paremini mõista ja rakendada. Pärandvara maksustamisel on oluline see, et ei ole Eestis pärandimaksu ning ei maksustata vastuvõetud pärandvara tulu- ega muu maksuga. Pärandvara vastuvõtmine on maksuvaba, kuid tuleb tulumaks tasuda pärandvara hilisemal võõrandamisel.

---

[44] Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Kirjastus OÜ Casus, 2000), lk 306-307.
[45] Lahesoo, „Pärandimaks ...“, *supra nota 39.*
[46] Maksukorralduse seadus[1], 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 14.03.2011, 4, § 36.

2. PROBLEEMID PÄRANDVARA MAKSUSTAMISEL

2.1 Soetamismaksumuse rakendamise võimalus pärandvara võõrandamisel

Riigi maksupoliitika on üks olulisemaid ja püsivalt arenevaid valdkondi. Selle edukaks ja tõhusaks tegutsemiseks peab Vabariigi Valitsus omama käsutuses ressursse, millest kõige tähtsamaks ja enamlevinuks on raha. Enamik raha laekub riigikassasse maksumaksjatelt korjatud maksude kujul. Kõik need inimeste poolt tasutud maksud lähevad riigieelarvesse, kust jagatakse need pärast laiali sõltuvalt riigi vajadustest.

Seega saab järeldada, et maksude laekumiste tagamine on vajalik ja paratamatu. Piisavad ja õigeaegsed laekumised kindlustavad inimestele turvalisust, meditsiini ja sotsiaalabi, võimalust saada tasuta haridust, ning pensionikindlustust. Kehtivat maksusüsteemi püütakse alati paremaks teha, seega püsivalt toimub seadusandluse muutus: võetakse vastu uusi seadusi, muudetakse kehtivaid redaktsioone. 1. jaanuaril 2009. aastal jõustus uus pärimisseadus, mis tõi teatud muudatused pärimise korda.

Üks olulisemaid ja põhilisi maksude liike on tulumaks. Tulumaksu rakendades saab riik reguleerida eelarve tuluosa. TuMS § 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised. Üheks selliseks mahaarvamiseks on soetamismaksumus, ning järgnevalt käsitletakse soetamismaksumuse rakendamise võimalikkust pärandina saadud vara võõrandamisel.

Tulu mõiste aga ei ole TuMS-s defineeritud. Tulul on aga selged tunnused ning põhimõtted, mille järgi seda määratletakse. Tulu mõiste elemendid on järgmised: tulu on tagastamatu sissetulek, tulu peab olema rahaliselt hinnatav ning tulu peab olema realiseeritud. Tulu puhul on tegemist tagastamatu sissetulekuga, kui isiku rahaliselt hinnatav vara suureneb. Rahaline hinnatavus tähendab seda, et näiteks moraalne rahulolu asjast ei ole tulu. Tulu realiseeritus tähendab seda, et potentsiaalne tulu ei ole käsitletav

tuluna TuMS mõistes. Tulu saab alles siis tekkida, kui isikule laekub selle eest raha või tarbitavaid asju.[47]

Tulu mõiste puhul ei saa igasugust füüsilise isiku vara suurenemist lugeda tema maksustatavaks tuluks TuMS § 12 lg 1 mõttes. Füüsilise isiku maksustava tuluna TuMS § 12 lg 1 tähenduses saab käsitada üksnes sellist rahalist hinnatavat, tagastamatut ja realiseeritavat sissetulekut, mis tekib tulu saamise eesmärgil toimuva majandustegevuse tulemusena. Majandustegevuseks peetakse sellist tegevust, mida isik arendab tulu teenimise eesmärgil. Majandustegevus võib olla iseseisev või sõltuv, aktiivne või passiivne, kuid tegemist peab olema eesmärgipärase ja ratsionaalse tegevusega.[48]

Kuna pärandi saamine ei toimu majandustegevuse tulemusena, ei maksustata tulumaksuga vastuvõetud pärandvara, kuid kuulub pärandina saadud vara hilisemal võõrandamisel siiski maksustamisele. Pärimine on sisuliselt tasuta vara saamine. TuMS § 38 lg 1 kohaselt on soetamismaksumuseks kõik maksumaksja poolt vara omandamiseks ning selle parendamiseks ja täiendamiseks tehtud dokumentaalselt tõendatud kulud, sealhulgas makstud komisjonitasud ja lõivud. Kuna pärandvara saadakse tasuta, on pärandvara soetamismaksumuseks null ning kogu edasisest pärandvara võõrandamisest saadud kasu maksustatakse tulumaksuga.

Soetamismaksumusena läheb arvesse vaid asja ostmise, valmistamise või parendamise eest tegelikult makstud raha, mingeid ümberhindlusi ega turuhinnast lähtuvaid kalkulatsioone siin aluseks võtta ei saa. See tähendab, et näiteks aastakümneid tagasi rublade eest soetatud vara ametlik soetamismaksumus on nullilähedane, ja vara võõrandamisel tuleb kogu müügihinnalt tulumaksu maksta, kui ei rakendada mõnda TuMS § 15 lg 4 või 5 sätestatud maksuvabastust. Samuti ei saa arvesse võtta teise isiku tehtud kulutusi, mis tähendab seda, et pärandina saadud vara soetamismaksumus on saaja jaoks null.[49] See aga võib olla vastuolus maksevõimelisuse põhimõttega.

---

[47] Lind, K., „Tulu mõiste“, *Juridica* (2003), nr 5, 338-348, lk 341-342.

[48] *Kriminaalasi Leelo Raide süüdistuses KrK § 1481 lg 2 (KarS § 386 lg 1) järgi*, kohtuasi nr 3-1-1-57-07, Riigikohtu kriminaalkolleegium, kohtuotsus, 22.10.2007, lõik 10; vaata ka Lehis, L., *Maksuõigus 2., täiendatud ja muudetud trükk* (Kirjastus Juura, 2009), lk 222.

[49] Lehis, L., *Maksuseadused koos rakendusaktidega,* 3 köidet (OÜ Maksumaksjate Liidu kirjastus, 2008), 3.köide (Toim. M. Huberg, M.Uusorg), lk 100-101.

Maksustamine toimub tänapäeva tsiviliseeritud maailmas maksevõimelisuse põhimõttest lähtuvalt. Maksevõimelisuse põhimõte tähendab seda, et maksma peab igaüks vastavalt oma võimetele ja et maksu tasumine ei tohi muutuda vabatahtlikuks ega juhuslikuks. Eesti Vabariigi põhiseaduses (PS) maksevõimelisuse põhimõtet ei ole sätestatud, kuid võib tuletada selle PS §-st 12, mis sätestab võrdsuspõhiõiguse. PS § 12 lg 1 esimest lauset tuleb tõlgendada ka õigusloome võrdsuse tähenduses. Õigusloome võrdsus nõuab üldjuhul, et seadused ka sisuliselt kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi. See tähendab, et seadused peavad maksukoormuse jagama võrdselt, arvestades isikute majanduslikke näitajaid ehk nende maksevõimet.[50]

Maksevõimelisuse põhimõtet konkretiseerib netoprintsiip. Selle kohaselt kui on kindlaks määratud sissetulek, mida võiks tuluna maksustada, siis järgmisena on vajalik kindlaks määrata see osa, mida võib tulust maha arvata.[51] Lahtiseletatult tähendab see seda, et enne maksustamise alustamist tuleb maksumaksja tulust maha arvata kõik vajalikud maksumaksja poolt tehtud kulud, näiteks soetamismaksumus või ettevõtluskulud.

TuMS § 37 lg-s 1 on sätestatud vara võõrandamisest saadud kasu või kahju arvestamise printsiip. Selle sätte järgselt on kasu või kahju vara müügist müüdud vara soetamismaksumuse ja müügihinna vahe. Maksumaksjal on õigus kasust maha arvata või kahjule juurde liita vara müügi või vahetamisega otseselt seotud dokumentaalselt tõendatud kulud. MKS § 6 lg-ga2 on kehtestatud maksumaksja mõiste. Maksumaksja on füüsiline või juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus, kes seadusega sätestatud tingimustel ja korras on kohustatud maksu maksma ning täitma teisi talle seoses maksukohustusega pandud rahalisi ja mitterahalisi kohustusi.

TuMS-s on sõnaselgelt sätestatud, et maksumaksja võib kasust maha arvata vara võõrandamisega otseselt seotud kulud. Pärandaja on oma elu ajal maksumaksja. Kui ta otsustab pärandatava vara maha müüa, saab ta rakendada soetamismaksumust. Kui pärandaja sureb, muutub maksumaksjaks pärandvara vastu võttes pärija. Kuna pärija sai pärandi tasuta, siis on soetamismaksumus null, ning maksustatakse kogu pärandvara võõrandamisest saadud tulu.

---

[50] Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 RT 1992, 26, 349 ... RT I 2007, 33, 210, § 12 lg 1; vaata ka Lind, K., „Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses“, *Juridica* (2008), nr 4, 249-256, lk 249-251.
[51] Lind, „Tulu ...“, *supra nota 47*, lk 344.

Eelnevast tuleneb, et pärandajal kui maksumaksjal on õigus soetamismaksumust maha arvata, pärijal kui maksumaksjal aga ei ole. Seega saab järeldada, et tegemist on maksumaksjate ebavõrdse kohtlemisega. Selline olukord, kus pärijast maksumaksja soetamismaksumust maha arvara ei saa, võiks olla vastuolus maksevõimelisuse põhimõttega. Maksevõimelisuse põhimõte eeldab, et kui isik saab tulu, tekib tal tulumaksukohustus. Ning tulumaksukohustus on väiksem, kui saadud tulu. Kuid tuleb välja, et isik tulu ei saanudki, sest tal ei olnud võimalust rakendada soetamismaksumust.

Vara soetamismaksumus ei ole võõrandatav ega pärimise teel üleantav õigus.[52] Seoses sellega võib pärijatel saadud pärandvara võõrandamisega tekkida probleeme. Võib juhtuda situatsioone, kui isik pärib võlad. Pärandina saadud võlg on alati pärijale koormuseks. Tulumaksust soetusmaksumuse mahaarvamine pärandvara võõrandamise korral võiks olla heaks soodustuseks nendele isikutele, kes pärib võlad.

MKS § 36 lg 1 järgselt lähevad kõik nõuded ja kohustused, välja arvatud sunniraha maksmise kohustus, pärandajalt üle pärijale pärimisseaduse §-s 130 sätestatud korras. MKS § 31 lg-s 1 on loetletud rahalised nõuded ja kohustused, mis võivad tuleneda maksuseadustest:

1. maksumaksja kohustus tasuda maksusumma (maksukohustus);
2. maksu kinnipidaja kohustus pidada kinni ja tasuda kinnipeetud maksusumma (kinnipidamiskohustus);
3. isiku õigus saada tagasi seaduses ettenähtust rohkem makstud maksusumma või muu enammakse vastavalt käesoleva seaduse §-le 33 (tagastusnõue);
4. kolmanda isiku kohustus tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg (vastutuskohustus);
5. maksukohustuslase kohustus tasuda intress, sunniraha või asendustäitmise kulud (kõrvalkohustus).

Võib juhtuda nii, et pärandvara, näiteks päritud kinnisvara oli koormatud laenuga, ja kinnisvara müüakse laenu katteks või selle pärandvaraga kaasnevate võlgnevuste katteks. Soetamismaksumuseks loetakse null ja maksustatakse saadud kasu. Pärija on sunnitud

[52] Lehis, *Tulumaksuseadus*, *supra nota 44*, lk 304-305.

päritud kinnisasja võlgade katteks maha müüma ja lisaks tulumaksu võõrandatud kinnisasja pealt maksma. Tekkinud tulumaksukohustus võib olla koormav pärijate jaoks. Järgnevalt on toodud veel mitu sarnast juhtumit.

Näiteks päris isik mitu kinnistut, mis kuulusid pärija kaasomandisse ja maksuvõla, mida isik ei tasunud. Isiku palk ühes kuus oli keskmiselt 5 000 krooni ning ta väitis, et ta peab tasuma ka pangalaenu, mistõttu ei suuda ta lisaks tasuda veel maksuvõlga. Samuti väitis isik, et kinnistuid ei õnnestu tal realiseerida, kuna tegemist on kaasomandiga ja seetõttu on müük raskendatud.[53]

Või päris isik garaažiühistu liikmesuse (sh ka garaažiboksi) ja maksuvõla, mida ei tasunud. Pärija puhul oli tegemist tudengiga, kellel regulaarsed sissetulekud puudusid. Samuti oli raskendatud liikmesuse ja garaaziboksi müük, kuna garaažiboks oli väga halvas seisukorras ning oli kompleksis mitme garaažiboksiga, mille teised omanikud nõudsid terve kompleksi korraga müümist.[54]

Samuti näiteks selline juhtum, mil isik omas regulaarset sissetulekut palga näol ning päris kinnistu ja maksuvõla. Pärija väitis, et ta ei ole suuteline korraga maksuvõlga tasuma, kuna sissetulekud on väikesed ja ta peab enda palgast üleval pidama ka oma tütart, kes oli vastaval ajahetkel töötu.[55] Nende eluliste näidete põhjal on näha, et inimestel võib tekkida raskusi päritud võlgade tasumisega.

Samuti peab pärija kandma surnud isiku matuse kulud, mis on üsna suured. PärS § 131 alusel kannab pärija pärandaja matuse kulud, arvestades tavasid ning pärandi suurust. Kui pärandvarast ei piisa pärandaja matuse kuludeks, kannab pärija need kulud oma arvelt. Kui pärijat on mitu, siis kannab iga pärija matuse kulud võrdeliselt oma pärandiosa suurusega. Samuti võib pärandaja testamendis või pärimislepingus määrata, kes tema matuse kulud kannab. Kui pärija või annakusaaja pärandvarast või annakust ei jätku matuse kuludeks, kannavad teised pärijad pärandiosa või annakut ületavad matusekulud samamoodi võrdeliselt oma pärandiosa suurusega.

---

[53] Lisa 1. Intervjuu Põhja MTK sissenõudmise üldmenetluse osakonna vanemspetsialistidega Liina Jõõts ja Anu Pillesson ning spetsialistiga Ave Laht (07.04.2011).
[54] Lisa 1, samas.
[55] Lisa 1, samas.

Riikliku matusetoetuse seaduse (RMTS) § 4 lg 1 kohaselt saab matusekorraldaja saada matusetoetust riigieelarvest juhul, kui matusekorraldajaks on valla- või linnavalitsus, kes kannab surnu matuse korraldamise kulud.[56] RMTS § 2 lg 1 järgselt on riiklik matusetoetus Eesti territooriumil matuse korraldamiseks ettenähtud ühekordne toetus, mida makstakse isiku surma korral. Kuid valdavas osas on pärandajatel endal matuseraha kogutud.

Matusetoetuse on võimalik saada ka töökoha kaudu, mida Eestis intensiivselt kasutatakse. Olukord muutub keerulisemaks, kui pärandvarast ei piisa pärandaja matuse kulude katteks, kui pärandaja sureb ootamatult ja tal ei ole matuseraha kogutud, või kui pärija ei tööta ja ei saa matusetoetust töökohast. Sellistel juhtudel peab pärija kandma matuse kulud ikkgi oma arvelt.

Nagu eespool märgitud, ei maksustata tulumaksuga pärija poolt vastuvõetud pärandvara, sh ka varem ettevõtluses kasutatud vara. Kuivõrd füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtlus loetakse lõppenuks tema surmaga, ei toimu pärandaja ettevõtluses kasutatud vara pärimine, vaid pärandaja isikliku vara pärimine. Siinkohal tuleb pöörata tähelepanu olukorrale, kus pärija ettevõtlust ei jätka ja pärandaja on ettevõtluses kasutatud põhivara soetamismaksumuse eelnevalt ettevõtlustulust maha arvanud. Sel juhul loetakse selline vara pärimisel isiklikku tarbimisse võetuks peale seda, kui ettevõtlustulule on lisatud selle vara turuhind.[57] Mis tähendab seda, et pärijal tekib tulumaksukohustus, kui ta otsustab pärandaja ettevõtlust mitte jätkata.

Tulumaks on üks olulisemaid makse. Sellega maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud teatud mahaarvamised. Üheks selliseks mahaarvamiseks on soetamismaksumus. Soetamismaksumus on kõik maksumaksja poolt vara omandamiseks ning selle parendamiseks ja täiendamiseks tegelikult tehtud kulud. Kuna pärimine on sisuliselt tasuta vara saamine, ei saa pärija pärandvara võõrandamisest saadud kasust soetamismaksumust maha arvata ning kogu tulu maksustatakse tulumaksuga. Pärandajal on pärandi võõrandamisel sellne võimalus olemas. Sellisel juhul võib tegemist olla maksumaksjate ebavõrdse kohtlemisega, kuigi peab kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid kohtlema

[56] Riikliku matusetoetuse seadus, 08.11.2000, jõustunud 01.03.2001 - RT I 2000, 86, 549 ... RT I 2010, 22, 108, § 4 lg 1.

[57] Maksu- ja Tolliamet, „Pärimine ja ettevõtluse jätkamine FIE surma korral“, <www.emta.ee/public/FIE_ja_p_rimine_ettev_tluse_j_tkamine.pdf> (22.03.2011).

ühtemoodi. Tulumaksust soetusmaksumuse mahaarvamine pärandvara võõrandamisel võiks olla heaks soodustuseks nendele isikutele, kes pärib võlad.

2.2 Võimalused pärandvara võõrandamisel tekkinud tulumaksukohustuse vähendamiseks ja selle vältimiseks

Probleemid ja lüngad riigi maksusüsteemis omavad erilist tähtsust, kuna maksumaksjate poolt tehtud maksulaekumistest riigieelarvesse sõltub riigi eksisteerimine ja toimimine. Ei pea leppima tekkinud raskustega ning olemasolevaid probleeme tuleks ära lahendada. Tuleks püüa luua sellise maksusüsteemi, mis oleks maksumaksjale sõbralik ning ei oleks ülekoormav.

Ei pea nõudma inimestelt viimaseid elatusvahendeid, vaid peaks looma sellised tingimused, mis motiveeriksid isikuid oma tulusid mitte varjama ning makse maksma. Maksukohustus võib olla maksumaksjale ülekoormav, mille tõttu ei soovi ta seda täita. Selleks, et maksukohustust vähendada on seadusandja ette näinud maksumaksjale teatud kaitsemeetmed. Kuid tihti juhtub nii, et ei ole isikud nendest kaitsemeetmetest teadlikud. Võimalused maksukohustusest pääsemiseks ja selle vähendamiseks on maksumaksjatele ebaselged. Järgnevalt antakse ülevaate pärija võimalustest maksukohustust vältida või seda vähendada.

Juhul, kui pärija sattus olukorda, kus ei ole ta võimeline oma võlad tasuda, saab ta esmalt nõuda pärandi inventuuri. Pärast inventuuri tegemist on pärija vastutus pärandvaraga seotud kohustuste eest piiratud pärandvara väärtusega. Samuti on pärijal õigus esitada taotlus maksuvõla tasumise ajatamiseks. Kui pärandvarast ei jätku pärandvaraga seotud kohustuste täitmiseks ja pärija ei ole nõus nende rahuldamisega oma vara arvel, siis on pärijal kohustus viivitamata esitada avaldus pärandvara pankroti väljakuulutamiseks.[58]

Pankrotiseaduse (PankrS) § 9 lg 2 kohaselt võib võlgniku surma korral esitada pankrotiavalduse tema vara suhtes ka võlgniku pärija, testamenditäitja või pärandi hooldaja. Sel juhul kohaldatakse pankrotiavaldusele vastavalt võlgniku pankrotiavalduse

[58] Lisa 1, *supra nota 53*.

kohta sätestatut.[59] Kui isik võtab vastu pärandi ja ei nõua inventuuri läbiviimist, siis peab ta tasuma kõik pärandvaraga kaasnevad võlad. Kui pärandvarast ei jätku, siis seda ka oma isikliku vara arvelt.

Inventuur tagab selle, et pärija vabaneb pärandi vastuvõtmisel pärandaja võlgade tasumise kohustusest oma vara arvel ja pärija vastutus on piiratud üksnes pärandvara väärtusega. Inventuuri käigus tuleb välja selgitada kõik pärandvara hulka kuuluvad õigused ja kohustused.[60] PärS § 136 lg 1 kohaselt on pärandi inventuur kohustuslik, kui pärijaks on piiratud teovõimega isik, kohalik omavalitsusüksus või riik. Sama paragrahvi lg 2 järgselt, kui piiratud teovõimega pärija seaduslik esindaja ei ole pärija huvides pärandi inventuuri taotlenud, vastutab ta isiklikult pärandaja nende võlgade eest, mille rahuldamiseks pärandist ei jätkunud.

PärS § 137 lg 1 pärandi vastu võtnud pärija võib notarile esitada inventuuri nõude. Kui pärija esitab inventuuri nõude enne pärandi vastuvõtmist, määrab notar inventuuri tegija pärast seda, kui inventuuri nõude esitaja on pärandi vastu võtnud. PärS § 138 kohaselt määrab notar inventuuri tegijaks kohtutäituri. Kui pärand avanes välisriigis, määrab notar inventuuri tegijaks kohtutäituri, kelle tööpiirkonnas asub pärandvara hulka kuuluv kinnisasi. Kui pärand avanes välisriigis ja pärandvara hulka ei kuulu Eestis asuvat kinnisasja, määrab notar kohtutäituri oma äranägemisel.

Inventuuri käigus koostatakse pärandvara nimekiri, kuhu kantakse kõik pärandi avanemise ajal olemasolevad päritavad asjad ning õigused ja kohustused, samuti nende tähistamiseks ning väärtuse kindlakstegemiseks vajalik kirjeldus ja hinnang. Pärandvara nimekiri esitatakse notarile. Inventuuri tegemiseks annab notar tähtaja, mis ei või olla lühem kui kaks kuud ega pikem kui kolm kuud. Notar võib inventuuri tähtaega kaalukal põhjusel pikendada. Koostatud pärandvara nimekiri esitatakse kinnitamiseks notarile. Pärast pärandvara nimekirja notarile esitamist loetakse inventuur lõppenuks.[61]

---

[59] Pankrotiseadus, 22.01.2003, jõustunud 01.01.2004 - RT I 2003, 17, 95 … RT I, 14.03.2011, 3, § 9 lg 2.
[60] Punison, B., „Pärimisõigus – lühiülevaade ja olulisemad praktikas üleskerkinud probleemid.“ *EML ajakiri MaksuMaksja* (mai, 2006), nr 5.
[61] Pärimisseadus § 139 lg 5; vaata ka Notarite Koda, „Pärandi inventuur - nõuda või mitte?“, <www.notar.ee/554> (22.03.2011).

Mõnikord juhtub nii, et pärandi avanemise ja pärandi vastuvõtmise vahele jääb pikem periood, mille käigus tuleb pärandvaraga teha tehinguid. See muutub olukorda keerulisemaks, kuna sellisel juhul rakendatakse pärandvarale hoiumeetmeid ja vastavalt võib tekkida ka täiendavaid maksukohustusi. Pärandvara valitsemiseks nimetab kohus pärandi hooldaja, kellele võib kohus anda korraldusi vara valdamiseks, kasutamiseks ja käsutamiseks. Hooldajaks võib olla isik, kes saab pärandvara nõuetekohaselt valitseda ja kes on sobiv hooldaja kohustusi täitma. Hooldaja võib pärandvara käsutada üksnes oma kohustuste täitmiseks ja pärandvara valitsemisega seonduvate kulude katmiseks. Hooldajal ei ole õigust kohtu loata käsutada pärandvara hulka kuuluvat kinnisasja, ning Pärijal ei ole õigust käsutada pärandvara, mis on antud hooldaja valitseda.[62]

Kui on määratud pärandvara valitsemine, peab pärandi hooldaja pärast inventuuri tegemist rahuldama pärandvara nimekirja kantud nõuded, mille täitmise tähtpäev on saabunud. Nõuded, mille täitmise tähtpäev ei ole saabunud, võib hooldaja rahuldada üksnes pärija nõusolekul. Pärandvara ei või pärijale välja anda enne nõuete rahuldamist. Pärandvara hooldajal on õigus saada pärandvara valitsemise eest pärandi arvel tasu, mille suuruse määrab kohus.[63]

Kui isik sai pärandina võlad, siis pärandvara hooldaja võib kohtuotsuse alusel pärandi võlgade katteks pärandaja nimel maha müüa. Sellisel juhul pärandi müügist saadud kasu läheb võla tasumiseks, pärandvara valitsemise eest kuludeks ning ülejääk jagatakse pärijate vahel. See tähendab, et pärija laseb päritud vara maha müüa ja saab pärandi rahana. Sellisel viisil saadud raha on maksuvaba, mis tähendab, et tulumaksukohustus isikul ei teki.

Pärandvara hooldaja poolt täidavate kohustuste juures peetakse silmas maksudeklaratsiooni esitamise kohustust. Aktuaalne on see siis, kui pärandaja oli käibemaksukohustuslane või tööandja, millest tulenevalt on vajadus esitada maksudeklaratsioone igakuiselt. Kui pärandaja oli füüsilisest isikust ettevõtja, siis sõltuvalt ettevõtluse laadist võib juhtuda, et majandustegevust jätkatakse ka pärast ettevõtja surma (nt talu, kinnisvaraäri jne). Sellises olukorras on pärandvarale hooldaja määramine hädavajalik, sest vastasel juhul satuvad ohtu nii töötajate kui ka võlausaldajate huvid. Pärandvara administreerimise esmaseks

[62] Lehis, L., „Maksuprobleemid pärimisel“, *EML ajakiri MaksuMaksja* (mai, 2006), nr 5; vaata ka Pärimisseadus § 112 lg 1, 2, 4, 5.
[63] Pärimisseadus § 113 lg 1, 2, § 114.

eesmärgiks on aga tagada pärandvara korrakohane haldamine ja pärandaja võlausaldajate nõuete rahuldamine.[64]

Kui pärand võetakse vastu pärija poolt, siis pärandaja ettevõtlusest tulenevad ja muud maksukohustused lähevad üle pärijale, kusjuures maksukohustus ei tähenda üksnes juba pärandaja poolt deklareeritud või temale määratud maksusummade tasumist, vaid ka seaduse alusel tekkivat kohustust tasuda ettevõtluse tuludelt vastavad maksud. Lähtudes ülaltoodust esitab ja allkirjastab nõutavad aruanded ja deklaratsioonid pärija, mitme pärija korral teeb seda näiteks üks teiste pärijate poolt volitatud pärijatest.[65]

Veel üheks võimaluseks pärandvara võõrandamisel tekkinud maksukohustust leebemaks teha on maksuvõla tasumise ajatamine. MKS § 111 lg 1 kohaselt on maksuhalduril õigus makseraskustes maksukohustuslase taotlusel ajatada tema maksuvõla tasumine. Kuid ei vabasta maksuvõla tasumise ajatamine maksukohustuslast jooksvate maksukohustuste täitmisest. Selleks, et maksuvõlga ajatada, peab maksukohustuslane esitama põhjendatud taotluse ja maksuvõla tasumise ajakava.

Kui maksud käivad maksumaksjatel üle jõu, on samuti võimalik neid maha kanda ja kustutada. MKS § 114 lg 1 p 2 järgselt kannab maksuhaldur 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-s sätestatule rahuldatud eelmiste järjekohtade nõuded.

MKS § 114 lg 3 järgselt võib maksuhaldur maksukohustuslase põhjendatud kirjalikul taotlusel kustutada tema maksuvõla, kui selle sissenõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksukohustuslasest mitteolenevate asjaolude, sealhulgas vääramatu jõu tõttu, samuti kui tulumaksuvõlg tekkis maksukohustuslase vara realiseerimisest kolmanda isiku võla tagatisena täitemenetluses või pankrotimenetluses. Maksuvõla kustutamine selle sätte kohaselt on võimalik siis, kui maksuvõla tasumine on osutunud võimatuks võlgnikust

[64] Lehis, „Maksuprobleemid ...“, *supra nota 62*; vaata ka Liin, U., „Pärandi üleminek pärijale: vastuvõtusüsteem vs loobumissüsteem“, *Juridica* (2003), nr 1, 45-56, lk 52-53.
[65] Maksu- ja Tolliamet, „Pärimine ja ...“, *supra nota 57*.

mitteolenevate asjaolude tõttu. Üldjuhul on silmas peetud selliseid asjaolusid, mis ilmnesid pärast maksukohustuse tekkimist ja mida ei olnud varem võimalik ette näha.[66]

Seadusandja on andnud pärijatele võimalused maksukohustusest vabanemiseks või selle vähendamiseks, kuid juhtub nii, et pärimis- ja maksukorralduse seadustes sätestatud meetmed mõningatel juhtudel ei toimi, või ei ole isikud nendest meetmetest teadlikud. Kuigi pärandvara vastuvõtmisest võib loobuda kolme kuu joksul pärast pärandi avanemist, võib ette tulla olukordi, kus isik ei ole teadlik sellest, et ta saab pärijaks. See näiteks juhtub, kui pärandaja ei kontakteeru pärijatega. Aeg pärandist loobumiseks läheb aga mööda. Samas võib õigeaegne pärandist loobumine pärija jaoks osutuda väga oluliseks, näiteks kui on tegemist olukorraga, kus pärandi olulisema osa moodustavad pärandaja võlad.[67] Kuna loobumissüsteemile mindi üle alles 2009. aastal, ei pruugi kõik inimesed teada sellisest olulisest pärimisseaduse põhimõttelisest muudatusest.

Pärimise asjus ei tohi asuda kohe kliendi esmasel pöördumisel väga konkreetselt tegutsema ja kliendile detailset nõu jagama. Kui pärandaja surmast ei ole möödunud piisavalt aega, siis ei pruugi pärija olla veel oma valusast kaotusest hingeliselt üle saanud. Alles siis, kui on täiesti selge, et pärija on võimeline kaugemale ulatuvaid ning majanduslikult ja ratsionaalselt põhjendatud otsuseid vastu võtma, tohib teda koormata juriidiliste detailidega.[68]

Seega sellise lühikese aja jooksul, mis on seadusega loobumiseks ette nähtud, ei pruugi pärija vastu võtta vajaliku õige otsuse ja pärandist loobuda. Pärandvarast loobumiseks otsuse vastu võttes loobub isik kõigest varast. Et ole võimalik loobuda ainult ühest pärandi osast. Ning pärandist loobudes ei ole võimalik enam seda sama pärandi vastu võtta, samuti pärandi vastu võttes ei saagi enam pärandist loobuda. Loobumise eest peab maksma ka notarile tasu.

Pärandvara inventuuril on probleemiks see, et isik saab nõuda inventuuri läbiviimist alles pärast pärandvara vastuvõtmist, kui on pärandi avanemisest möödunud kolm kuud. See

---

[66] *Madis Laasi kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksukeskuse 28. märtsi 2005. a maksuotsuse nr 12-5/162 ning Maksu- ja Tolliameti 8. augusti 2005. a otsuse nr 281 tühistamiseks*, kohtuasi 3-3-1-56-07, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 28.11.2007, lõik 14.
[67] Notarite Koda, „Uuest pärimisseadusest“, *supra nota 24*.
[68] Liin, „Pärandi üleminek ...“, *supra nota 64*, lk 52.

tähendab seda, et pärandist loobumise tähtaeg, mis on samuti kolm kuud, on sel ajal juba möödunud ning pärija on kohustatud tasuma pärandatud maksukohustuse, kas pärandina saadud vara ulatuses või oma vara arvel (sõltuvalt sellest, kas ta nõudis siiski viia inventuur läbi või mitte).

PärS § 137 lg-s 2 on sätestatud, et võib pärija notariaalselt tõestatud inventuuri nõude notarile 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. Aga kui pärija ei saanudki teada päritud võlgade kohta, või ei pööranud sellele tähelepanu, lootes, et ta ei võta pärandvara vastu automaatlest? Vana vastuvõtu süsteemi järgi oligi nii, et kui isik ei võtnud pärandi vastu, loeti teda pärandist loobunuks. Kui isik ei ole teadlik sellisest olulisest kaitsemeetmest nagu inventuur ning ei nõua selle läbiviimist, ei piira tema vastutus pärandvaraga seotud kohustuste eest pärandvara väärtusega.

Seadusandja poolt maksumaksjale antud võimalused tulumaksu kohustuse vähendamiseks ja selle vältimiseks ei toimi mõningatel juhtudel, ning soetamismaksumuse rakendamine pärijatele, kes võõrandab võlgadega koormatud päritud vara, võiks olla oluliseks kaitsemeetmeks. Kuid ei pea autor siiski sellisel juhul soetamismaksumuse rakendamist vajalikuks.

Esiteks, tekib tulumaksukohustus pärandvara võõrandamisel enamasti nendel pärijatest isikutel, kes sai pärandina mõne kinnisasja, kuna TuMS § 15 lg 4 p 4 kohaselt ei maksustata tulumaksuga tulu isiklikus tarbimises oleva vallasasja võõrandamisest. TuMS § 15 lg 1 järgselt aga maksustatakse tulumaksuga kasu kinnisasja müügist või vahetamisest. See tähendab seda, et pärandina saadud kinnisasja võõrandamisest saadud kasu kuulub täielikult maksustamisele, kuna soetamismaksumus on pärimise korral null.

Kuid TuMS § 15 lg 5 p-s 7 on sätestatud tulumaksu vabastus. Nimelt, ei maksustata tulumaksuga kinnisasja, elamuühistu osamaksu või hooneühistu liikmesuse võõrandamisest saadud kasu, kui kinnisasja oluliseks osaks või korteriomandi või hoonestusõiguse esemeks on eluruum, mida maksumaksja kuni võõrandamiseni kasutas oma elukohana. Samuti ei maksustata seda, kui maksumaksja kasutas kuni võõrandamiseni oma elukohana elamu- või hooneühistule kuuluvas elamus asuvat korterit.

Samuti, selleks et oleks võimalik soetamismaksumust kinnisvara müügist saadud kasust maha arvata, peab TuMS § 37 lg 1 kohaselt olema maksumaksjal kulud dokumentaalselt tõendatud. Raamatupidamise seaduse § 12 lg 1 kohaselt peab raamatupidamise dokumente säilitama seitse aastat. Seetõttu aga, et eluaseme soetamine võib olla mitme põlvkonna projekt või on isiku eluaseme suures osas ise ehitanud ning seega on hilisem õiglase soetusmaksumuse kindlakstegemine pea võimatu.[69] Mõnikord isik ei pea vajalikuks algdokumente säilitada, kuna ei plaani ta hiljem kinnisvara müüa. Selle tõttu ei ole samuti võimalik soetamismaksumust pärandvara müügist saadud kasust maha arvata.

Teiseks, maksuvabastuste mõtlematu ja võimalikult laialdane kehtestamine ei ole maksevõimelisuse põhimõtte järgimine, sest maksuvabastus motiveerib maksumaksjaid vabastusi igal võimalusel kasutama. Kui maksuvabastusi on palju, võib sellele järgneda maksudest kõrvalehiilimine.[70] Samuti, pärandvara võõrandamisel soetamismaksumuse rakendamisel kaoksid oma tähenduse seadusandja poolt kehtestatud võimalused maksukohustuse vähendamiseks või sellest vabanemiseks, näiteks pärandvara inventuur.

Kolmandaks, on maksuvõla, mis tekib pärandvara saajal, võimalik kustutada juhul, kui isik müüb saadud pärandvara näiteks pangalaenude katteks ebaõigluse tõttu. Maksud ei peaks tekitama olukorda, kus tekiks ebaõiglus või satuks ohtu isikute eksistents. MKS § 114 lg-s 3 on sätestatud, et maksuhaldur võib maksukohustuslase põhjendatud kirjalikul taotlusel kustutada tema maksuvõla, kui selle sissenõudmine on lootusetu või oleks ebaõiglane maksukohustuslasest mitteolenevate asjaolude tõttu.

Vabastuse eesmärk pole uue ebaõigluse tekitamine, vaid püüd taastada õiglus olukorras, mida seaduse koostajad ei ole suutnud või mida polegi võimalik ette näha. Näiteks on füüsilise isiku maksuvõla sissenõudmine siis lootusetu ja ebaõiglane, kui see on nii suur, et arvestades isiku keskmist sissetulekut ei ole tal võimalik võla sissenõudmise aegumistähtaja jooksul ära maksta, samuti seaks ohtu tema ja ta ülalpeetavate eksistentsi.

---

[69] Raamatupidamise seadus, 20.11.2002, jõustunud 01.01.2003 - RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 12.11.2010, 1, § 12 lg 1; vaata ka Lind, „Maksevõimelisuse põhimõte ...“, *supra nota 50*, lk 253.
[70] Lind, „Maksevõimelisuse põhimõte ...“, *supra nota 50*, lk 249.

Isikul peaks olema kindlus, et maksuhaldur hiljem oma otsust ei muudaks, tuleb sellisel juhul anda haldusakt, mille tulemusel isiku maksukohustus lõpeb.[71]

Kustutamist tehakse samuti selleks, et maksu sissenõudmine ei rikuks isiku põhiõiguseid, eelkõige võrdset kohtlemist. Kustutamise võimalus on ette nähtud selleks, et taastada õiglus erandlikes olukordades, mida seadusandja ei ole osanud ette näha. Isik vabastatakse maksuvõla tasumisest ka siis, kui ta on võimeline seda tasuma, kuid võrreldes teise maksumaksjatega oleks tema olukorras maksu nõudmine ebavõrdne, näiteks kui peaks tasuma tulumaksu tuludelt, mida pole saanud.[72] Kui pärija müüb pärandvara selleks, et ära tasuda päritud võlad, sisuliselt tema tulu ei saagi.

MKS § 114 lg 1 kohaselt kannab maksuhaldur 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 pärimisseaduses sätestatule rahuldatud eelmiste järjekohtade nõuded. Selle sätte järgi kannab maksuhaldur maha surnud inimese võlad. Pärija, juhul kui ta ei loobu pärandist ega nõua inventuuri läbiviimist, on ikkagi kohustatud päritud võlad tasuma, ning sellele lisandub veel tulumaksukohustus. See olukord tekitab segadusi pärijates, kuna ei tea nad, kuidas tekkinud maksukohustusest pääseda.

Selleks, et pärijates tekkinud segadusi kõrvaldada, teeb autor ettepaneku, et MKS § 114 viiakse sisse muudatus, mille tulemusel kustutab maksuhaldur pärandvara vastu võtnud füüsilisest isikust pärija maksuvõlad, mis tekkisid pärijal vajadusest pärandvara võõrandada pärandaja võlgade katteks. Selline ettepanek on tingitud sellest, et pärija sisuliselt tulu ei saa, kuid tulumaksukohustus tal pärandvara võõrandamisel tekib. Kui pärija ei ole teadlik seadusandja poolt maksukohustuse vältimiseks või sellest vabanemiseks ette nähtud võimalustest ning ei kasuta neid, siis oleks õiglane võlgade katteks pärandvara võõrandamisel tekkinud maksukohustust kustutada.

Maksukohustus võib olla maksumaksjale ülekoormav, mille tõttu ei soovi maksumaksja seda täita. Selleks, et maksukohustust vähendada on seadusandja ette näinud

[71] Rahandusministeerium, „Maksukorralduse seaduse seletuskiri“ (05.04.2011), <www.fin.ee/maksundus>, lk 89, (09.04.2011).
[72] Rahandusministeerium, „Maksukorralduse ...“, *samas*, lk 89.

maksumaksjale teatud kaitsemeetmed. Kui pärija sattus olukorda, mil ei ole ta võimeline oma päritud võlad tasuda, saab ta esmalt nõuda pärandi inventuuri. Samuti on pärijal õigus esitada taotlus maksuvõla tasumise ajatamiseks või avaldus pärandvara pankroti väljakuulutamiseks. Kui maksud käivad pärijatel üle jõu, on samuti võimalik neid maha kanda või kustutada. Seadusandja on andnud pärijatele võimalused maksukohustusest vabanemiseks või selle vähendamiseks, kuid juhtub, et need kaitsemeetmed mõningatel juhtudel ei toimi või tihti ei ole isikud nendest kaitsemeetmetest teadlikud. See tekitab pärijates segadusi, kuna ei tea nad, kuidas tekkinud maksukohustusest pääseda. Selleks, et tekkinud segadusi kõrvaldada, teeb autor MKS § 114 muudatuse ettepaneku, mille eesmärk on kustutada pärandvara vastu võtnud füüsilisest isikust pärija maksuvõlad, mis tekkisid pärijal vajadusest pärandvara võõrandada pärandaja võlgade katteks.

KOKKUVÕTE

1. jaanuaril 2009. aastal jõustus Eestis uus pärimisseadus, mis tõi kaasa teatud muudatusi pärimise korda. Pärimisseaduse kohaselt lähevad pärijale üle kõik pärandaja õigused ja kohustused, mis võib tekitada olukorra, kus pärija vara ei suurene vaid kas jääb samaks või väheneb. Selline olukord, kus vara väheneb, näiteks võlgade pärimise korral, ei ole pärija jaoks soodne. Tulumaksuseaduse kohaselt ei saa pärija rakendada soetamismaksumust, mis võiks alandada pärandvara võõrandamisel tekkinud tulumaksukohustuse. Soetamismaksumuse rakendamine võiks olla oluliseks kaitsemeetmeks pärijatele, kes võõrandab päritud vara võlgade katteks.

Töö probleem seisnes selles, et pärandvara maksustamine ei ole Eestis piisavalt õigusaktidega reguleeritud ning pärijatest maksumaksjates tekitab segadusi need võimalused, mis võimaldavad pärandvara võõrandamisest tekkinud tulumaksukohustust vältida või seda vähendada. Tihti ei ole lihtsalt isikud seadustes sätestatud kaitsemeetmetest teadlikud ning ei saa tekkinud tulumaksukohustust vähendada või sellest vabaneda oma teadmatuse tõttu, kuigi seaduse järgi on nendel selline võimalus olemas.

Töö eesmärgiks oli analüüsida pärandvara maksustamisega seotud probleeme uue pärimisseaduse valguses.

Selleks, et töö eesmärki saavutada püstitati neli uurimisülesannet. Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade pärandvara olemusest ja sellega seotud olulistest mõistetest. Oma elu ajal on pärandaja pärandvara omanik. Pärijate jaoks omandavad pärimisõiguslikud normid tähenduse alles pärandaja surmaga. Uues 1. jaanuaril 2009. aastal jõustunud PärS-s on sätestatud kõige tähtsamad pärimist reguleerivad mõisted, milleks on pärimine, pärandaja, pärija, pärandvara. Päritakse seaduse, testamendi või pärimislepingu järgi. Õigus pärandaja varale tekib isikutel pärandaja surma korral. Sellist sündmust nimetatakse pärandi avanemiseks, mis toimub teatud ajal ja kindlas kohas.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade uues pärimisseaduses tehtud muudatustest ja pärandvara maksustamisest Eestis. Uue pärimisseaduse põhiliseimaks muudatuseks oli pärandvara vastuvõtusüsteemi asendamine loobumissüsteemiga, mille kohaselt muutub isik pärandaja surma korral automaatselt pärijaks. Kasutusele oli võetud uus mõiste „pärandvara ühisus“ ning täpsustati annaku ja sundosa mõisted. Pärandvara maksustamisel on oluline see, et Eestis ei maksustata vastuvõetud pärandvara tulu-, pärandi- ega muu maksuga, kuid tuleb tulumaks tasuda pärandvara hilisemal võõrandamisel.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Eestis pärandvara võõrandamisel soetamismaksumuse rakendamise võimalust. Tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud teatud mahaarvamised. Üheks selliseks mahaarvamiseks on maksumaksja poolt tegelikult tehtud kulud ehk soetamismaksumus. Kuna pärimine on sisuliselt tasuta vara saamine, ei saa pärija pärandvara võõrandamisest saadud kasust soetamismaksumust maha arvata. Pärandajal on pärandi võõrandamisel selline võimalus olemas. Sellisel juhul võib tegemist olla maksumaksjate ebavõrdse kohtlemisega, kuigi peab kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid kohtlema ühtemoodi.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida pärandvara võõrandamisel tekkinud tulumaksukohustuse vähendamise ja selle vältimise võimalused. Selleks, et maksukohustust vähendada või vältida on seadusandja ette näinud maksumaksjale teatud kaitsemeetmed. Esmalt saab ta pärandist loobuda või nõuda pärandi inventuuri. Samuti on pärijal õigus maksuvõla tasumist ajatada. Kui maksud käivad pärijatel üle jõu, on võimalik neid maha kanda või kustutada. Kuigi nimetatud kaitsemeetmed mõningatel juhtudel ei toimi või ei ole maksumaksjad nendest kaitsemeetmetest teadlikud, ei pea autor vajalikuks pärandvara võõrandamisel soetamismaksumust rakendada. Selle rakendamisel kaoksid oma tähenduse teised kaitsemeetmed näiteks pärandvara inventuur.

Lõputöö eesmärk täideti, kuna analüüsiti pärandvara maksustamise probleeme. Selleks, et pärijates tekkinud segadusi kõrvaldada, tegi autor MKS § 114 muudatuse ettepaneku, mille eesmärk on kustutada pärandvara vastu võtnud pärija maksuvõlad, mis tekkisid pärijal vajadusest pärandvara võõrandada pärandaja võlgade katteks. Pärija sisuliselt tulu ei saa, kuid tulumaksukohustus tal pärandvara võõrandamisel tekib, seega oleks õiglane võlgade katteks pärandvara võõrandamisel tekkinud maksukohustust kustutada.

SUMMARY

The thesis is written on a subject „Problems of inheritance taxation in the light of the new Law of Inheritance". The work is written in Estonian and consists of 41 pages, which includes the substantive part of 39 pages and 2 pages of addition. It is used 39 sources in the work, which are reffered. The thesis is actual, because the inheritance issues are becoming more popular nowadays. January 1, 2009 the new Law of Inheritance came into force in Estonia, which led to some changes in the order of inheritance. According to the author information, the thesis subject has not previously been explored.

The aim of the thesis it to analyze the problems of inheritance taxation in the light of the new Law of Inheritance. To achieve the aim four research tasks are set:

1. To provide an overwiew of the inheritance nature and of the important definitios, which are related to it.
2. To provide an overwiew of the changes, made in the new Law of Inheritance, and of the inheritance taxation in Estonia.
3. To analyze the possibility of applying of the acquisition cost in Estonia, in the case of inheritance estranging.
4. To analyze the possibilities of the occurred from the inheritance estranging income tax reduction and it avoidance.

The author came into conclusion, that it does not benefit to deduct the acquisition cost from the income, got from an inheritance estranging. In the case of the acquisition cost applying, it would be eliminated the importance of the inheritor´s protection measure such as an inventory of the inheritance, that was set by the legislature. In order to avoid the confusion, created in inheritors by the reduction and avoidance of the income tax from an inheritance estranging, the author proposed to change the Law of Tax Management § 114. According to this, the Tax Manager erases the inheritance adopted inheritor´s tax debts, which have been created from the necessity to estrange the inheritance for covering the debts. The thesis aim was achieved.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Brox, H. 2003. Pärimisõigus. Kirjastus Juura

Eesti Vabariigi omandireformi aluste seadus, 13.06.1991, jõustunud 20.06.1991 - RT 1991, 21, 257 … RT I 2010, 41, 242

Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992 RT 1992, 26, 349 ... RT I 2007, 33, 210

Justiitsministeerium saatis kooskõlastusringile uue pärimisseaduse eelnõu. Justiitsministeeriumi kodulehelt www.just.ee/13417 välja otsitud 06.03.2011

Kriminaalasi Leelo Raide süüdistuses KrK § 1481 lg 2 (KarS § 386 lg 1) järgi, kohtuasi nr. 3-1-1-57-07, Riigikohtu kriminaalkolleegium, kohtuotsus, 22.10.2007, lõik 10

Kuidas pärida? Notarite Koja kodulehelt www.notar.ee/528 välja otsitud 06.03.2011

Küsimusi ja vastuseid uue pärimisseaduse teemal. Justiitsministeeriumi kodulehelt www.just.ee/33491 välja otsitud 08.03.2011

Lahesoo, K. 2006. Pärandimaks maailmas. EML ajakiri MaksuMaksja, nr 5. Eesti Maksumaksjate Liidu kodulehelt <www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=520> välja otsitud 16.03.2011

Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu OÜ Casus

Lehis, L. 2006. Maksuprobleemid pärimisel. EML ajakiri MaksuMaksja, nr 5. Eesti Maksumaksjate Liidu kodulehelt <www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=519> välja otsitud 20.03.2011

Lehis, L. 2008. Maksuseadused koos rakendusaktidega, 3. köid. Toim. M. Huberg, M.Uusorg. OÜ Maksumaksjate Liidu kirjastus

Lehis, L. 2009. Maksuõigus 2., täiendatud ja muudetud trükk. Kirjastus Juura

Liin, U. 2003. Pärandi üleminek pärijale: vastuvõtusüsteem vs loobumissüsteem. Juridica, nr 1, 45-56

Liin, U. 2005. Pärimisõigus. Kirjastus Ilo

Lind, K. 2003. Tulu mõiste. Juridica, nr 5, 338-348

Lind, K. 2008. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. Juridica, nr 4, 249-256

Madis Laasi kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksukeskuse 28. märtsi 2005. a maksuotsuse nr 12-5/162 ning Maksu- ja Tolliameti 8. augusti 2005. a otsuse nr 281 tühistamiseks, kohtuasi 3-3-1-56-07, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 28.11.2007, lõik 14

Maksukorralduse seadus[1], 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 14.03.2011, 4

Maksukorralduse seaduse seletuskiri, seisuga 05.04.2011. Rahandusministeeriumi kodulehelt www.fin.ee/maksundus välja otsitud 09.04.2011

Metrejean, E & Metrejean, C. 2009. Death Taxes In The United States: A Brief History. 7 Journal of Business & Economics Research, no 1

Mikk, T. 2004. Pärimisõigus. Tallinn Sisekaitseakadeemia

Mis on pärandvara ühisus? Notarite Koja kodulehelt www.notar.ee/18291 välja otsitud 06.03.2011

Murumets, V. Uus pärimisseadus: vastuvõtusüsteem vs loobumissüsteem – muinasajast tänapäeva. Justiitsministeeriumi kodulehelt www.just.ee/35366 välja otsitud 10.03.2011

Notari tasu seadus, 20.03.1996, jõustunud 19.04.1996 - RT I 1996, 23, 456 ... RT I, 14.03.2011, 3

Pankrotiseadus, 22.01.2003, jõustunud 01.01.2004 - RT I 2003, 17, 95 … RT I, 14.03.2011, 3

Perekonnaseisutoimingute seadus, 20.05.2009, jõustunud 01.07.2010, osaliselt 22.06.2009 - RT I 2010, 30, 177 … RT I, 28.12.2010, 6

Punison, B. 2006. Pärimisõigus – lühiülevaade ja olulisemad praktikas üleskerkinud probleemid. EML ajakiri MaksuMaksja, nr 5. Eesti Maksumaksjate Liidu kodulehelt <www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=518> välja otsitud 16.03.2011

Pärandi inventuur - nõuda või mitte? Notarite Koja kodulehelt www.notar.ee/554 välja otsitud 22.03.2011

Pärimine ja ettevõtluse jätkamine FIE surma korral. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt www.emta.ee/public/FIE_ja_p_rimine_ettev_tluse_j_tkamine.pdf välja otsitud 22.03.2011

Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52 ... RT I 2010, 38, 231

Pärimisseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. E-õiguse andmebaasist eoigus.just.ee/?act=dok&subact=1&DOK_W=64680 välja otsitud 02.03.2011

Pärimisseadusest tulenevate notari ametitoimingute tegemise ja pärimisregistri pidamise kord, 18.12.2008, jõustunud 01.01.2009 - RTL 2008, 101, 1435 … RT I 2010, 53, 341

Raamatupidamise seadus, 20.11.2002, jõustunud 01.01.2003 - RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 12.11.2010, 1

Riikliku matusetoetuse seadus, 08.11.2000, jõustunud 01.03.2001 - RT I 2000, 86, 549 ... RT I 2010, 22, 108

Silvet, E. ja Mahhov, I. 1997. Kuidas pärida ja pärandada. Kirjastaja: Juura, Õigusteabe AS

The case for death duties. The Economist. 25.10.2007. From The Economist website www.economist.com/node/10024733?story_id=10024733 retrieved 16.03.2011

Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 35, 216 … RT I, 06.12.2010, 1

Tulumaksuseadus[1], 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 04.03.2011, 1

Uuest pärimisseadusest. Notarite Koja kodulehelt www.notar.ee/17802 välja otsitud 06.03.2011

LISA 1. INTERVJUU PÕHJA MTK SISSENÕUDMISE ÜLDMENETLUSE OSAKONNA VANEMSPETSIALISTIDEGA LIINA JÕÕTS JA ANU PILLESSON NING SPETSIALISTIGA AVE LAHT (07.04.2011)

1. Kas need juhtumid, millal isik ei suuda oma päritud võlgasid tasuda, on sarnased või erinevad, erinevate põhjuste ja muude asjaoludega?

Juhtumite sarnasus väljendub selles, et kohati ei ole isikud teadlikud kohustustest, mis pärandvara vastuvõtmisega kaasneda võivad. Põhjused, miks isikud päritud maksuvõlgu ei tasu, on siiski erinevad. Üheks põhjuseks võib tuua asjaolu, et pärandvara ei suudeta või ei taheta piisavalt kiiresti realiseerida, kuid samas puuduvad pärijatel ka isiklikud rahalised vahendid, mille arvelt võlg tasuda. Samuti võib esineda situatsioone, kus pärija ei ole pärimismenetluse käigus nõudnud inventuuri läbiviimist ning peab tasuma päritud maksukohustused enda isikliku vara arvelt, kuid isikul puudub tahtmine võlga tasuda või majanduslikult raske olukorra tõttu on see raskendatud.

2. Kas te saaksite välja tuua mõned näited oma tööpraktikast, kus isik sai pärimise teel rahalised kohustused/võlad ning ei suutnud need täita?

Selliste isikute puhul on põhiprobleemiks punktis 2 toodud põhjused (ei suudeta või ei taheta koheselt päritud maksuvõlga tasuda). Samas oleneb maksuvõla tasumise kiirus palju ka päritud võlgade suurusest ning pärijate arvust.

Näide 1: Isik päris mitu kinnistut, mis kuulusid pärija kaasomandisse ja maksuvõla, mida isik ei tasunud. Isiku palk ühes kuus oli keskmiselt 5 000 krooni ning ta väitis, et ta peab tasuma ka pangalaenu, mistõttu ei suuda ta lisaks tasuda veel maksuvõlga. Samuti väitis isik, et kinnistuid ei õnnestu tal realiseerida, kuna tegemist on kaasomandiga ja seetõttu on müük raskendatud.

Näide 2: Isik päris garaažiühistu liikmesuse (sh ka garaažiboksi) ja maksuvõla, mida ei tasunud. Pärija puhul oli tegemist tudengiga, kellel regulaarsed sissetulekud puudusid. Samuti oli raskendatud liikmesuse ja garaaziboksi müük, kuna garaažiboks oli väga halvas seisukorras ning oli kompleksis mitme garaažiboksiga, mille teised omanikud nõudsid terve kompleksi korraga müümist.

Näide 3: Isik päris kinnistu ja maksuvõla. Omas regulaarset sissetulekut palga näol. Pärija väitis, et ta ei ole suuteline korraga maksuvõlga tasuma, kuna sissetulekud on väikesed ja ta peab enda palgast üleval pidama ka oma tütart, kes oli vastaval ajahetkel töötu.

3. Mida peaks pärija sellisel juhul tegema, kuidas käituma, kuhu või kelle poole pöörduma?

Esmalt saab pärija pärimismenetluses nõuda pärandi inventuuri. Inventuuri käigus koostatakse pärandvara nimekiri, kuhu kantakse kõik pärandi avanemise ajal olemasolevad päritavad asjad ning õigused ja kohustused, samuti nende tähistamiseks ning väärtuse kindlakstegemiseks vajalik kirjeldus ja hinnang. Pärandvara nimekiri esitatakse notarile. Pärast inventuuri tegemist on pärija vastutus pärandvaraga seotud kohustuste eest piiratud pärandvara väärtusega. Samuti on pärijal õigus esitada taotlus maksuvõla tasumise ajatamiseks.

Kui pärandvarast ei jätku pärandvaraga seotud kohustuste täitmiseks ja pärija ei ole nõus nende rahuldamisega oma vara arvel, siis on pärijal kehtiva pärimisseaduse järgi kohustus viivitamata esitada avaldus pärandvara pankroti väljakuulutamiseks. (Kuni 31.12.2008. a kehtinud pärimisseadus sellist kohustust ei sätestanud ning pärijal oli õigus vastavalt pankrotiseaduse § 9 lg-le 2 esitada pärandvara suhtes pankrotiavaldus eelpool nimetatud tingimuste esinemisel). Pärimisele kohaldatakse pärandi avanemise ajal kehtinud seadust, nii et oluline on ka seda jälgida.