

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Laura Laansoo

MITTERESIDENDI EESTI TULUALLIKAST SAADUD
KINNISVARATULU MAKSUSTAMINE

Lõputöö

Juhendaja:

Erki Uustalu, LL.M

Tallinn 2008

LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta Mai 2008
Töö pealkiri Mitteresidendi Eesti tuluallikast saadud kinnisvaratulu maksustamine	
Töö autor: Laura Laansoo	allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Mitteresidendi Eesti tuluallikast saadud kinnisvaratulu maksustamine“. Töö on kokku 36 lehel, millest töö põhiosa moodustab 31 lehekülge. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles. Lõputöö koosneb sissejuhatausest, kahest suuremast peatükist, kokkuvõttest ja inglisekeelsest resümeest.</p> <p>Lõputöö läbivad teemad on kinnisvaratulude maksustamine, kus selgitatakse üldmõisted, tulu kinnisvarast, kasu kinnisvara võõrandamisest ning kasu kinnisvarauhingu aktsiate võõrandamisest. Lisaks võimalikud vastuolud Euroopa Ühenduse asutamislepinguga.</p> <p>Töö aktuaalsus seisneb asjaolus, et antud teemat ei ole akadeemilisel tasandil Eestis senini väga põhjalikult käsitletud. Arvestades viimaste aastate „kinnisvarabuumi“ Eestis ning mitteresidentide soovi buumi käigus teenitud kasum Eestist välja võtta, on antud teema oluline Eesti riigile õiglaste maksutulude tagamise aspektist. Samas eksisteerib autori arvates Eesti maksusüsteemis olukordi, mis ei pruugi olla kooskõlas Euroopa Ühenduse asutamislepinguga kuna diskrimineeritakse mitteresidente võrreldes residentidega.</p> <p>Lõputöö uurimisobjektiks on Eesti tulumaksuseadus. Uurimismeetoditest on kasutatud kvalitatiivset meetodit - erinevate allikate uurimise tulemusena jõutakse järeldustele. Üheks põhieesmärgiks on saada vastus küsimusele, kas selline olukord, kus teatud juhtudel kinnisvaraga seonduvaid tululiike maksustatakse mitteresidentide puhul, kuid ei maksustata residentide (või maksustatakse erinevalt) puhul, on Euroopa Liidu õigusega kooskõlas. Püstitatud eesmärgi kontrollimiseks viis autor läbi mitteresidentide kinnisvaratulude maksustamist käsitlevate õigusaktide analüüsi.</p> <p>Autor leidis läbi viidud uuringu tulemusena, et Eesti tulumaksuseadus sisaldab mõningaid diskrimineerivaid sätteid, mis puudutavad mitteresidentide kinnisvaratulude maksustamist ning mis piiravad Euroopa Ühenduse piires isikute ja kapitali vaba liikumist.</p>	
Võtmesõnad : mitteresident, kinnisvara, kinnisvaratulu, maksustamine, Euroopa Ühenduse isikute põhiõigused	
Keywords : non-resident, real estate, immovable property, taxation, European Union law	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud:	
Juhendaja: Erki Uustalu	allkiri:

SISUKORD

LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON	2
SISSEJUHATUS	4
1. KINNISVARATULUDE MAKSUSTAMINE	6
1.1. Residentsus ning isikute võrdne kohtlemine residentsuse alusel.....	6
1.2. Tulu ja kasu mõistetest üldiselt.....	10
1.2.1. Tulu	10
1.2.2. Kasu	11
1.2.3. Kinnisasi	12
1.3. Kinnisvaratulu.....	13
1.4. Kasu kinnisvara võõrandamisest	15
1.5. Kasu kinnisvaräihingu aktsiate võõrandamisest.....	21
2. VÕIMALIKUD VASTUOLUD EUROOPA ÜHENDUSE ASUTAMISLEPINGUGA	25
2.1. Asutamislepingust tulenevad põhiõigused- ja vabadused	25
2.2. Võimalikud vastuolud.....	27
2.3. Ettepanekud tulumaksuseaduse sõnastuse muutmiseks.....	29
KOKKUVÕTE	32
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKAD	35

SISSEJUHATUS

Viimastel aastatel on Eesti majanduses aktiveerunud kinnisvaraga seotud tehingud. Lisaks residentidele on Eestis kinnisvara soetanud ka paljud mitteresidendid. Arvestades toimuvat “kinnisvarabuumi,” on otsustanud mitmed mitteresidendid buumi käigus teenitud kasum Eestist välja võtta, mis omakorda tekitab maksukohustuse. Maksustamise seisukohalt tuleb arvestada erinevate keeruliste nüanssidega, sest tegemist on mitteresidentidega ning neid maksustatakse võrreldes residentidega mõnevõrra teisiti.

Mitteresidentide kinnisvaratulude maksustamist reguleerivad Eesti seadusandluses tulumaksuseadus ja riikidevahelised sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingud (maksulepingud).

Eesti liitumisel 1.mail 2004.aastal Euroopa Liiduga, võttis ta endale kohustuse juhinduda ühenduse õigusest ning järgida Euroopa Liidus kehtivaid õigusakte. Euroopa Ühenduse asutamisleping¹ on selle õiguse üheks lahutamatuks osaks. Asutamislepingu artikkel 10 alusel peavad liikmesriigid kaasa aitama ühenduse eesmärkide saavutamisele ning hoiduma kõigist meetmetest, mis võiksid kahjustada lepingu eesmärkide saavutamist. Seetõttu tuleb eelmises lõigus nimetatud seaduste rakendamisel arvestada ka nende kooskõla Euroopa Ühenduse asutamislepinguga.

Kui mitteresidendid võtavad oma teenitud kinnisvaratulu Eestist välja, võib tekkida olukord, kus mitteresidentide tulu on ebaõiglaselt maksustatud. Autori arvates eksisteerib Eesti maksusüsteemis olukordi, mis ei pruugi olla kooskõlas Euroopa Ühenduse

¹ Leping Belgia Kuningriigi, Tšehhi Vabariigi, Taani Kuningriigi, Saksamaa Liitvabariigi, Eesti Vabariigi, Kreeka Vabariigi, Hispaania Kuningriigi, Prantsuse Vabariigi, Iirimaa, Itaalia Vabariigi, Küprose Vabariigi, Läti Vabariigi, Leedu Vabariigi, Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Ungari Vabariigi, Malta Vabariigi, Madalmaade Kuningriigi, Austria Vabariigi, Poola Vabariigi, Portugali Vabariigi, Sloveenia Vabariigi, Slovaki Vabariigi, Soome Vabariigi, Rootsi Kuningriigi, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi (Euroopa Liidu liikmesriikide) ning Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia vahel Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemise kohta Euroopa Liiduga. RT II 2005, 32, 107.

asutamislepinguga, kuna diskrimineeritakse mitteresidente võrreldes residentidega.

Töös käsitletakse probleeme, mis tulenevad tulumaksuseadusest ja riikidevaheliselt sõlmitud maksulepingutest. Nimetatud seaduse ja lepingute rakendamisest tulenevalt vaadeldakse, kuidas mitteresidendi erinevat liiki kinnisvaratulu maksustatakse tulumaksuseaduse ning Eesti-Soome maksulepingu alusel.

Lõputöö eesmärk on välja selgitada, kuidas maksustatakse mitteresidentide Eesti tuluallikast saadud kinnisvaratulu siseriikliku õiguse ning maksulepingu alusel. Lisaks välja selgitada, kas hetkel kehtiv mitteresidentide kinnisvaratulu maksustamise sätted vajavad täiendamist või ei. Teoorias tuuakse välja töös vajalike mõistete täpsem seletus ning erinevad kinnisvaratulude liigid.

Sellest tulenevalt püstitas autor uuringu aluseks oletuse (hüpoteesi), et mitteresidendid on kinnisvaratulude maksustamisel diskrimineeritud olukorras võrreldes residentidega, mistõttu tuleb Eesti tulumaksuseadusesse sisse viia mõningad muudatused, et viia tulumaksuseadus paremini kooskõlla maksulepingutes sätestatud põhimõtete ning Euroopa Ühenduse asutamislepinguga.

Oletuse kontrollimiseks teostab autor mitteresidentide Eesti kinnisvaratulude maksustamise analüüsi seda reguleerivate õigusaktide alusel ning kontrollib, kas see on kooskõlas Euroopa õigusega. Uuringu tulemusel selgub, kas mitteresidendid on oma maksukohustuselt diskrimineeritud olukorras või mitte.

1. KINNISVARATULUDE MAKSUSTAMINE

1.1. Residentsus ning isikute võrdne kohtlemine residentsuse alusel

Maksustatava tulu liigid ning maksusubjektid on Eestis reguleeritud tulumaksuseaduses. Üheks tulumaksu objektiks on kasu vara võõrandamisest. Nagu ütleb ka TuMS § 29 lg 4 maksustatakse tulumaksuga mitteresidendi kasu, mida ta sai vara võõrandamisest. Viidates TuMS § 15 lg-le 1, on kasu vara võõrandamisest ka kinnisasja müügist või vahetamisest saadud kasu. Samas on tulumaksuseaduse rakendamisel üheks oluliseks aspektiks residentide ja mitteresidendi eristamine, mille alusel on erinev vara võõrandamisest saadud kasu maksustamine.

Residentsus on eelkõige maksuõiguslik termin. Selle mõiste kaudu määratakse kindlaks isiku maksukohustuse ulatus. Residentsuse määramine ei saa olla seotud isiku elukoha registreerimisega rahvastikuregistris, kodakondsusega, elamisloa olemasoluga vms. Eestis ebaseaduslikult viibiv välismaalane võib samuti olla tulumaksuseaduse tähenduses resident.² Kuna eri riikide maksuseadused võivad defineerida residentsuse määramist erinevalt, võib tihti tekkida nii topeltresidentsust kui ka olukordi, kus isik ei ole ühegi riigi resident. Kui kahe riigi vahel kehtib topeltmaksustamise vältimise leping (maksuleping), siis lahendatakse topeltresidentsuse probleem lepingu artikli 4 alusel.³ Samas tuleb tähelepanu pöörata asjaolule, et maksulepingute artikkel 4 defineerib mõiste "resident" vaid maksulepingu teiste sätete rakendamiseks. Lepinguresidentsus ei mõjuta üldjuhul isiku staatust residentina siseriiklike seaduste alusel (nt kui isikul säilib elukoht). Maksulepingust tulenev residentsus mõjutab riikide maksustamisõigusi vaid juhul, kui teiste maksulepingu sätetega piiratakse ühe või teise riigi maksustamisõigust.⁴

² Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, lk 222.

³ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 223.

⁴ Albin, T. 2006. Füüsilise isiku residentsuse määramine maksulepingutes. Maksumaksja, 8, 15.

Resident TuMS § 6 lg 1 alusel on füüsiline isik, kelle elukoht on Eestis või kes viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeva. Mõlemad tingimused ei pea olema korraga täidetud. Elukoha tuvastamisel tuleb lähtuda faktilistest asjaoludest, mitte näiteks rahvastikuregistri andmetest. Isikul võib elukoht säilida Eestis ka juhul, kui ta viibib mitu aastat välismaal. Sel juhul tuleb tähelepanu pöörata asjaoludele, et isiku majanduslike ning isiklike huvide keskpunkt võib asetseda Eestis.⁵ Resident on piiramatu maksukohustusega isik ning tema tulude maksustamisel kehtib maailmatulu printsiip, st isiku kõik tulud maksustatakse Eestis.⁶

TuMS § 6 lg 2 määratleb, et juriidiline isik on Eesti resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. Residentiks loetakse ka Euroopa äriühingut (SE) ja Euroopa ühistut (SCE), kelle asukoht on registreeritud Eestis.

Mitteresidentiks loetakse TuMS alusel kõiki neid isikuid, kes ei ole residentid. Ehk need füüsilised isikud, kes ei oma Eestis alalist elukohta, kes ei viibi Eestis 183 päeva kalendriaastas ning kes ei ole välislahetuses olevad Eesti riigiteenistujad.⁷ Juriidilise isiku residentsuse määramisel on oluline see, kas isik on asutatud Eesti seaduste alusel või mitte. Seega võib mitteresidentist juriidiline isik TuMS mõistes olla ka välisriik või rahvusvaheline organisatsioon.⁸ TuMS § 6 lg 3 alusel toimub mitteresidentist juriidilise isiku tulude deklareerimine ja maksustamine, tulumaksu kinnipidamine ja tasumine samadel tingimustel ja korras nagu mitteresidentist füüsilise isiku puhul, kui seaduses pole sätestatud teisiti. Juriidilise isiku residentsuse määramisel võib saada oluliseks ka tema juhtorgani tegelik asukoht, registreerimis- või asutamiskoht või juhitudakse muudest majanduslikult olulistest näitajatest.⁹ Mitteresident on piiratud maksukohustusega isik ning tema suhtes kehtib tuluallika printsiip, st isik maksab Eestis tulumaksu ainult Eestis asuvatest tuluallikatest saadud tulult. TuMS alusel kehtivad residentidele ja mitteresidentidele erinevad maksusoodustused ja mahaarvamisõigused. Mitteresidentide puhul on need

⁵ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 223.

⁶ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 222.

⁷ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus, lk 84.

⁸ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 223.

⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs. 2003. OECD Model Convention, art. 4 lg 3.

piiratud, kuna nendele kehtivad oma koduriigis sätestatud soodustused ning mitmekordsete maksusoodustuste rakendamine ei oleks õiglane.¹⁰

Eesti Vabariigi põhiseaduse § 123 lg 2 alusel on Riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingud ülimuslikud Eesti seaduste või muude aktide osas. Seega, kui Eesti seadused või muud aktid on vastuolus Riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingutega, kohaldatakse välislepingu sätteid. Selle põhjal ütleb ka TuMS § 6 lg 5, et kui välislepingu alusel määratud residentsus erineb seaduse alusel määratud residentsusest või kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatud soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development ehk Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon) mudellepingu järgi loetakse lepinguosalise riigi residendiks isikut, kes on selle riigi seaduste kohaselt maksukohustuslane elu- või asukoha, juhtkonna asukoha, asutamiskoha või mõne muu sarnase kriteeriumi alusel. Kui isik on eelnevalt märgitud tunnuste alusel mõlema riigi resident, võetakse alusel tema eluliste huvide keskus. Isik loetakse selle riigi residendiks, kellega tal on otsesemad isiklikud ja majanduslikud sidemed. Kui seda ei saa kindlaks määrata, arvatakse ta selle riigi residendiks, kus tal on tavaline elukoht. Kui ka elukohta pole võimalik kindlaks määrata, võetakse residentsuse kriteeriumiks kodakondsus. Kui isegi kodakondsuse alusel pole võimalik isiku residentsust kindlaks määrata, lahendavad selle küsimuse lepinguosaliste riikide kompetentsed ametivõimud vastastikusel kokkuleppel.¹¹ Järelikult mõjutab siseriiklikus õiguses sätestatud residentsuse määratlemisele maksustamisõigust ka maksulepingutes kokkulepitud määratlus ehk lepinguresidentsus.

Residentist ja mitteresidentist maksumaksjatest füüsiliste isikute ja äriühingute, aga ka välismaiste ja kodumaiste investeringute ja tulude vahel vahetegemine tuleneb sageli kaudselt kodakondsusest või ettevõtete asutamist reguleerivast seadusandlusest. See muudab piiriülese olukorra siseriiklikuga võrreldes ebasoodsamaks ja tekitab igal juhul Euroopa Ühenduse asutamislepingus määratud vabaduste (eelkõige isikute ja kapitali vaba

¹⁰ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 222.

liikumise) teostamisel piiranguid. Kuigi siseriiklik maksuõigus ning maksulepingudki jagavad isikud residentideks ja mitteresidentideks, on Euroopa Kohus arvamusel, et sellised vahetegemised ning piirangud ei ole kooskõlas asutamislepinguga, kui liikmesriik ei suuda osutada sisemaise ja piiriülese olukorra objektiivsele ja asjassepuutuvale faktilisele erinevusele ega olulisematele üldistele huvidele, mis põhjendavad mitteresidentide või välisinvesteeringute ebasoodsamat maksustamist ning piiriülese olukorra väiksemat atraktiivsust võrreldes samaväärse sisemaise olukorraga. Seega sunnivad Euroopa Kohtu lahendid liikmesriike kõiki siseriikliku õiguse ja kahepoolsete maksulepingute piiravaid ja diskrimineerivaid sätteid likvideerima.¹²

Diskrimineerimine võib olla nii otsene ehk kodakondsuse alusel, kui ka kaudne ehk residentsuse alusel. Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikkel 12 ütleb aga, et keelatud on igasugune diskrimineerimine kodakondsuse alusel. Kuna diskrimineerimine võib sündida erinevate reeglite kohaldamises võrreldavates olukordades kui ka sama reegli kohaldamises erinevates olukordades, on seega keelatud ka kaudne ehk residentsuse alusel diskrimineerimine.¹³

Mõistliku põhjendamise doktriini alusel aktsepteeritud õigustusi nimetatakse avalike huvide kohustuslikeks nõueteks. Mõistliku põhjendamise doktriini alusel aktsepteeritakse Euroopa Kohtus vaid kolme põhjendust piiriüleste situatsioonide erinevaks või diskrimineerivaks maksustamiseks võrreldes samasuguste omamaiste olukordadega – kui on selge vajadus kaitsta liikmesriigi maksusüsteemi terviklikkust (fiskaalne sidusus), vajadus tagada tõhus fiskaalne järelevalve või vajadus hoida ära maksustamise vältimist, pettust ja kuritarvitusi.¹⁴

¹¹ OECD Committee on Fiscal Affairs. 2003. OECD Model Convention, art 4.

¹² Terra, B. J. M, Wattel, P. J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 45.

¹³ Terra, B. J. M, Wattel, P. J. 2006. *Op. cit.* Lk 58.

1.2. Tulu ja kasu mõistetest üldiselt

1.2.1. Tulu

TuMS tulu ei defineeri, sest tegemist on majandusliku kasuteooriaga ning „tulu“ mõistel võib erinevates õigusharudes olla erinev tähendus. Tulumaksuarvestuses tähistab „tulu“ tavaliselt brutotulu (sissetulekut), millest mahaarvamiste tegemine toimub kindlate eeskirjade alusel. Kui seaduses pole ettenähtud mahaarvamisi, siis maksustatakse saadud sissetulek brutopõhimõttel.¹⁵ See tähendab, et maksustatakse kogu tulu, mis isik saab. Ei ole lubatud maha arvata vastava tulu saamiseks tehtud ega teisi kulutusi.

Mitteresidendi maksustatava tulu loetelu on toodud TuMS §-s 29, mis viitab tululiikide kaupa §-dele 12-21, lisades tuluallika määramise reegli. Tegemist on ammendava loeteluga. Mitteresidendi maksustamisel kehtib tuluallika printsiip, mis tähendab, et Eestis maksustatakse ainult Eesti tuluallikast saadud tulu.¹⁶ Järelikult ei saa maksustada mitteresidentide puhul sellist tulu, mida pole nimetatud TuMS §-s 29. Ning Eestil puudub ka õigus maksustada mitteresidendi tulu, mis laekus talle mõnest teisest riigist, kuigi ta võis tulu laekumise hetkel viibida Eestis.

Kuigi TuMS § 12 toob välja tululiigid, ei ole residentide jaoks tegemist ammendava loeteluga. Samas ei saa käsitleda igasugust laekumist maksustatava tuluna. Tulu tingimusteks on, et:

- see peab olema rahaliselt hinnatav
- sissetulek peab olema tagastamatu, st tulu saaja vara peab sissetuleku saamisel suurenema.

¹⁴ Terra, B. J. M, Wattel, P. J. 2006. *Op. cit.* Lk 96.

¹⁵ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 225-226.

¹⁶ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 287.

Selle tulemusena ei saa käsitleda näiteks laenu saamist või väljaantud laenu tagasisaamist tuluna, sest ei toimu rikastumist.¹⁷ TuMS § 12 lg 1 järgi on tagastamatuks sissetulekuks ehk maksustatavaks tuluks näiteks laenuintressid, palgatulu, kasu vara võõrandamisest, renditulu jne. Tulu peab veel olema realiseeritud. Realiseeritud tulu tähendab seda, et tulu saajal on võimalus saadud tulu oma huvides kasutada. Näiteks kinnisvarahindade tõusu või aktsiate nimiväärtuse suurendamist fondiemissiooni korras ei maksustata – tulu tekib alles vara võõrandamisel.¹⁸

1.2.2. Kasu

Mitteresidente maksustatakse kasu osas, mis nad on saanud vara võõrandamisest.¹⁹ Kuna mitteresidentide tulu- ning kasuliikide kirjeldamisel kehtivad samad reeglid, mis residentide puhulgi, tuleb pöörduda TuMS § 15 lg 1 poole, mis ütleb, et tulumaksuga maksustatakse kasu ükskõik millise võõrandatava ja varaliselt hinnatava eseme, sealhulgas kinnis- või vallasasja, väärtpaberi või nimelise aktsia, investeerimisfondi osaku, ostueesõiguse, hoonestusõiguse, kasutusvalduse, isikliku kasutusõiguse, rentniku õiguste, tagasiostukohustuse, hüpoteegi, kommertspandi, registerpandi või muu piiratud asjaõiguse või selle järjekoha või muu varalise õiguse müügist või vahetamisest. Mitteresidendi tuluna saab maksustada ainult kinnis- ja vallasasjade (kehaliste esemete), kinnisasjadega seotud piiratud asjaõiguste (eelkõige kasutusvaldus) ning vaid erandjuhtudel aktsiate ja muude osaluste võõrandamisest saadud kasu.²⁰

Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi maksuleping) artikkel 6 lg 1 alusel võidakse maksustada lepinguosalise riigi residendi poolt teises lepinguosalises riigis olevast kinnisvarast saadud tulu (sealhulgas tulu põllumajandusest ja metsandusest),

¹⁷ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 226.

¹⁸ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 227.

¹⁹ RT I 1999, 101, 903. § 29 lg 4.

selles teises riigis. Sama artikli lg 2 üteb, et mõistel „kinnisvara“ on tähendus, mis tal on selle lepinguosalise riigi seaduse alusel, kus mainitud vara tegelikult asub. Seega tuleb Eestis asuva kinnisvara mõiste määratlemiseks pöörduda tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) poole.

1.2.3. Kinnisasi

TsÜS § 50 lg 1 kohaselt on kinnisasi maapinna piiritletud osa (maatükk), mille kohta peetakse kinnistusraamatus registriosa. Sama seaduse § 54 lg 1 alusel on kinnisasja olulised osad sellega püsivalt ühendatud asjad, nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili, mis maaga kokku moodustavad eraldi kinnistud.

Kinnistu on kinnistusraamatusse iseseisva üksusena kantud kinnisasi (maatükk), hoonestusõigus, kasutusvaldus, korteriomand ning korterihoonestusõigus. Iga kinnistusraamatusse kantud kinnisasja kohta avatakse iseseisev registriosa ja sellele antakse eraldi number (kinnistu number). Seega moodustab kinnisasja ehk kinnistu näiteks elumaja/talumaja koos juurdekuuluva maaga. Korteriomandi esemeks on aga mitmekorruselises elamus eluruumina kasutatav kinnistatud korter.

Hoonestusõigust saab koormata ja võõrandada nagu kinnisasja. Isikul, kelle kasuks hoonestusõigus on seatud, on õigus omada kinnisasjal sellega püsivalt ühendatud ehitist. Hoonestusõigus ulatub lisaks ehitusalasele maale ka kinnisasja osale, mis on vajalik ehitise kasutamiseks.

Kasutusvaldusega koormatakse nii kinnis- kui vallasasja (näiteks maad). Maa kasutusvaldusse andmisel säilib omaniku omandiõigus maale, ära antakse õigus maad vallata ja kasutada, omandada selle vilju. Kasutusvaldus tekib selle seadmisega ehk

²⁰ Lehis, L. 2000. *Op. cit.* Lk 529.

kinnistusraamatusse kandmisega. Näiteks talunik annab kasutusvaldusse 10 hektarit põllumaad. Seega kuuluvad ka maast saadavad viljad sellele isikule, kellele kasutusvaldus seatakse.²¹

Maksulepingu 6.artikli lg 2 järgi hõlmab kinnisvara mõiste igal juhul ka kinnisvara päraldisi (näiteks korter mööbliga), põllumajanduses ja metsanduses kasutatavaid seadmeid ning eluskarja, maaomandit käsitleva üldise seadusega sätestatud õigusi, ehitisi, optioone ja sarnaseid kinnisvaraga seotud õigusi, kinnisvara kasutamissoigusi ja õigusi muutuvatele või püsivatele väljamaksetele töö või õiguse eest tööle maavarade leiukohtade, allikate ja teiste loodusvaradega. Laevu, kaatreid ja õhusõidukeid ei käsitleta maksulepingu alusel kinnisvarana.

1.3. Kinnisvaratulu

Kinnisvara teema on viimasel ajal suurt boleemikat tekitanud nii residentide kui ka mitteresidentide seas. Mitteresidendid soetavad Eestis asuvat kinnisvara, et seda hiljem välja üürida või rentida. Samas peavad nad arvestama sellega, et nende renditulu on Eesti tulumaksuseaduse alusel käsitletav maksustatava tuluna.

Mitteresidendid on piiratud tulumaksukohustusega, sest mitteresidendi tuluna maksustatakse ainult Eesti tuluallika tulu, mis on esitatud ammendava loeteluna TuMS §-s 29.²²

Kinnisvarast on võimalik mitut moodi tulu saada ning see ei piirdu ainult üüri- või rendituluga. Maksulepingu artikkel 6 lg 3 alusel loetakse kinnisvaratuluks selle otsesest kasutamisest, rendile andmisest või mõnel muul viisil kinnisvara kasutamisest saadud tulu,

²¹ Eesti Maksu- ja Tolliamet. Residentist füüsilise isiku kinnisvaratehingute maksustamine. <http://www.emta.ee/?id=4940&highlight=mitteresident> [01.10.2007]

²² Lehis, L. 2000. *Op. cit.* Lk 507.

aga ka kinnisvara võõrandamisest saadud tulu. Maksulepingus kehtestatud korrale loetakse kinnisvaraks igal juhul ka kinnisvara päraldisi, põllumajanduses ja metsanduses kasutatavaid seadmeid ning eluskarja, maaomandit käsitleva üldise seadusega sätestatud õigusi, ehitisi, optioone ja sarnaseid kinnisvaraga seotud õigusi, kinnisvara kasutamissoigusi. Järelikult kuulub maksustamisele TuMS § 16 lg-s 1 nimetatud tasu ka hoonestusõiguse seadmise või kinnisasja ostueesõigusega, kasutusvaldusega, isikliku kasutusõigusega või servituudiga koormamise eest. Maksulepingu alusel hõlmab kinnisvaratulu endas ka põllumajandusest või metsandusest saadud tulu. Antud säte viitab sellele, et maksulepingu artikkel 6 lg 1 rakendub olenemata viisist, kuidas kinnisvara kasutatakse. Kinnisvaratulu on seega näiteks korteri rendile andmine või metsa müümisest saadud tulu.

TuMS § 29 lg 6 alusel maksustatakse mitteresidendi poolt saadud renditulu ja litsentsitasud, nagu on sätestatud sama seaduse §-s 16. TuMS § 16 lg 1 ütlebki, et tulumaksuga maksustatakse tulu kinnisvara või selle osa üürile või rendile andmisest, tasu hoonestusõiguse seadmise või kinnisasja ostueesõigusega, kasutusvaldusega, isikliku kasutusõigusega või servituudiga koormamise eest. Seega on siseriikliku tulumaksuseaduse ja maksulepingu alusel kinnisvaratulu üsna sarnaselt määratletud. Maksuleping lisab vaid mõned täiendused, mis Eesti TuMS-s ei ole kinnisvaratuluna kirjas.

Mitteresidendi puhul on maksustatud mitteresidendi poolt saadud renditulu, kui üürile või rendile on antud või piiratud asjaõigustega on koormatud Eestis asuv kinnisasi.²³ TuMS § 16 lg 1 sätestab, et tulumaksuga maksustatakse tulu kinnisvara või selle osa üürile või rendile andmisest. Mitteresidentide puhul on seega jällegi oluliseks kriteeriumiks rendile antava kinnisvara asukoht, mitte ei ole oluline isiku residentsus või kodakondsus. Seega kui mitteresident üürib välja või annab rendile näiteks omale kuuluva Eestis asuva korteri, on saadud tulu maksustatud käesolevast aastast 21%-lise tulumaksuga. Samas tuleb tähelepanu pöörata TuMS § 29 lg 6 p-le 4, mille alusel on mitteresidendile makstud litsentsi-, rendi- ja üüritasu maksustatud Eestis juhul, kui maksja on Eesti resident, mitteresident oma Eestis

²³ RT I 1999, 101, 903. § 29 lg 6 p 1.

asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel või Eesti riik või kohalik omavalitsusüksus.

Ka maksulepingu artikkel 6 lg 3 viitab sellele, et Eestis asuva kinnisvara otsene kasutamine, rendile andmine või mõnel muul viisil kinnisvara kasutamisest saadud tulu on lubatud maksustada Eestis, mis viitab jällegi selgelt allikariigi maksustusõigusele. Kinnisvarast saadud tulu on seetõttu nii tihedalt seotud allikariigi ehk kinnisvara asukoha riigi maksustuse eesõigusega, sest kinnisvara on püsivalt seotud selle riigi territooriumiga. Kuigi mõni teine riik võib ka Eestis asuva kinnisvara pealt tulu teenida ning saadud tulu maksustada, peab ta sel juhul vältima topeltnmaksustamist.

Kinnisvaratulu maksustamisel on nii mitteresidentide kui ka residentide puhul maksustatud kinnisvara müügist või vahetamisest saadud kasu.²⁴ Vara võõrandamisest saadud kasu või kahju arvestamine on määratletud TuMS § 37 lg-s 1, mis ütleb, et kasu või kahju vara müügist on müüdüd vara soetamismaksumuse ja müügihinna vahe. Kasu või kahju vara vahetamisest on vahetatava vara soetamismaksumuse ning vahetuse teel vastu saadud vara turuhinna vahe. Maksumaksjal on õigus kasust maha arvata või kahjule juurde liita vara müügi või vahetamisega otseselt seotud dokumentaalselt tõendatud kulud. Soetamismaksumuse mõistet on selgitatud TuMS §-s 38. Soetamismaksumus on kõik maksumaksja poolt vara omandamiseks ning selle parendamiseks ja täiendamiseks tehtud dokumentaalselt tõendatud kulud, sealhulgas makstud komisjonitasud ja lõivud.

1.4. Kasu kinnisvara võõrandamisest

TuMS § 29 lg 4 p 1 sätestab, et tulumaksuga on maksustatud mitteresidendi kasu, mida ta sai vara võõrandamisest, kui müüdüd kinnisasi asub Eestis. Järelikult on saadud kasu Eestis maksustatav vaid juhul, kui võõrandatav vara asus Eestis, mille alusel on vastavas seaduspunktis kehtestatud allika tugev seos allikariigiga.

²⁴ RT I 1999, 101, 903. § 15 lg 1 p 1 ja § 29 lg 4.

Mitteresidentidele ei laiene residentidele sätestatud maksuvabastused, mis on välja toodud TuMS § 15 lg-s 4. Sealhulgas ei kehti mitteresidentidele maksuvabastus tulule omandireformi käigus tagastatud maa võõrandamisest. Seega - mitteresident, kes võõrandab omandireformi käigus tagastatud maad, on kohustatud saadud kasult Eestis tulumaksu maksuma.²⁵

Eesti Vabariigi omandireformi aluste seaduse § 2 lg 1 alusel on omandireformi eesmärgiks omandisuhete ümberkorraldamine omandi puutumatus ja vaba ettevõtluse tagamiseks, omandiõiguse rikkumisega tehtud ülekohtu heastamine ning eelduste loomine turumajandusele üleminekuks. Samas ei tohi omandireformi käigus vara tagastamine või kompenseerimine endistele omanikele või nende õigusjärglastele kahjustada teiste isikute seadusega kaitstud huve ega tekitada uut ülekohtu.²⁶ Järelikult on tulumaksuseaduse tähenduses maksukohustuslased need mitteresidendid, kellelt on näiteks küüditamise käigus seadusvastaselt ära võetud maa, aga omandireformi käigus see tagastatud. Maksukohustus tekib sel juhul, kui mitteresident soovib tagastatud maad võõrandada ning ta saab võõrandamisest tulu.

Nagu varem selgitatud, võivad mitteresidendid olla ka Eesti riigi kodanikud, kuna residentsus ei sõltu kodakondsusest. Kui isikud pole pärast küüditamist Eestisse tagasi naasnud ega plaanigi seda teha, aga neile on omandireformi käigus tagastatud kinnistu, tekib küsimus, mida sellega ette võtta. Järelikult satuvad sellisel juhul mitteresidendid üsna diskrimineeritud olukorda, kuna tal pole tagastatud kinnistuga eriti muud peale hakata, kui see võõrandada. Juba looduse seisukohalt oleks ju mõttetu lasta kinnistul lihtsalt tühjalt ja kasutult seista. Võõrandamisel tekib aga mitteresidentidel tulumaksu tasumise kohustus oma saadud tulu pealt. Seega ongi mitteresidendid võrreldes residentidega ebasoodsamas olukorras, kuna tekkiv tulu ja maksukohustus pole nende süüst tingitud.

²⁵ Eesti Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi poolt kinnisasja võõrandamisest saadud kasu maksustamine Eestis. <http://www.emta.ee/?id=4673&highlight=mitteresident> [01.10.2007]

²⁶ RT 1991, 21, 257. § 2 lg 2.

Omandireformi käigus tagastatud kinnistu müügist saadud kasu maksustamise kohta on jõustunud ka kohtulahend. Tallinna Halduskohtu 21.veebruari 2005.aasta kohtuotsus nr 3-2050/2004 viitab samuti, et kinnistu müümisel vara tagasi saanud isiku poolt rakenduvad maksuseadused ja enam ei rakendu omandireformi seadus. Järelikult on kinnistu müügiga sooritatud tsiviilõiguslik tehing ja tehingu maksustamisel võetakse aluseks TMS need sätted, mis puudutavad tagastatud vara maksustamist, kui sellega tagastamisele järgnevalt teostatakse tehing. Antud kohtuasjas leiti, et isiku omandireformi õigustatud subjekti staatus ei ole ülimuslik tema residentsuse või mitteresidentsuse ees. Omandireformi õigustatud subjekti suhtes ebaõigluse välistamise kohustus seondub tagastamisel ja kompenseerimisel tehtavate toimingute ja otsustustega. Kinnistu mõttelise osa kaebajale tagastamisega on omaaegse õigusvastase võõrandamisega tekitatud ülekohus heastatud, omandireformi eesmärk selle vara suhtes saavutatud ning edasine kinnistuga toimuv ei kuulu enam omandireformi alla. Kaebuse esitaja, kes antud hetkel oli Eesti kodanik, kuid maksuõiguse mõistes Kanada resident, leidis, et TuMS § 29 lg 4 p 1 on vastuolus Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 12 lg 1, mis sätestab isikute võrdse kohtlemise ja proportsionaalsuse põhimõtte.

Õigusloome võrdsus nõuab üldjuhul, et seadused ka sisuliselt kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi. Omandireformi käigus vara tagasisaanud Eesti Vabariigi kodanike ebavõrdne kohtlemine ja nende põhiõiguste piiramine ei ole mõistlik ega proportsionaalne, samuti puudub riive õigustamiseks mõistlik põhjus. Kaebuse esitaja leidis, et teda on koheldud diskrimineerivalt, kuna peab mitteresidendina maksma tulumaksu, samal ajal kui resident seda tegama ei pea, kui müüakse õigusvastaselt võõrandatud vara esmakordselt.²⁷ Sisuliselt on resident ja mitteresident omandireformi käigus tagastatud maa esmakordsel võõrandamisel võrreldavas olukorras, mille tulemusena peaks resident ja mitteresidente kohtlema sarnaselt.

Kuigi kohus jättis antud asjas kaebuse rahuldamata ning leidis, et maksuhaldur on toiminud seaduspäraselt ja kaebajal tuleb deklareerida vara müügist saadud kasu ning selle pealt

²⁷ Tallinna Halduskohtu 21.02.2005 kohtuotsus, kohtuasi nr 3-2050/2004.

tasuda tulumaks, leiab autor, et omandireformi käigus saadud vara müügitulu maksustamisel tuleks residente ja mitteresidente kohelda võrdselt ning samadel alustel. Ehk ka mitteresidentide puhul kohaldada omandireformi käigus saadud vara müügitulu osas maksuvabastust.

Antud kohtulahendis küll ei kehti Euroopa õigus, kuna tegemist ei ole Euroopa Liidu residendiga, aga Euroopa Kohuski on arvamusel, et sellised vahetegemised ning piirangud ei ole kooskõlas asutamislepinguga, kui liikmesriik ei suuda osutada sisemaise ja piiriülese olukorra objektiivsele ja asjassepuutuvale faktilisele erinevusele ega olulisematele üldistele huvidele, mis põhjendavad mitteresidentide ebasoodsamat maksustamist ning piiriülese olukorra väiksemat atraktiivsust võrreldes samaväärsse sisemaise olukorraga.²⁸ Ehk kui EL kodanikust resident ja mitteresident on objektiivselt sarnases olukorras, tuleks neid võrdselt kohelda.²⁹ Seega peamine küsimus, mis võib EL õiguse seisukohalt probleeme tekitada, on residentide ning mitteresidentide puhul võrreldava olukorra tuvastamine.

Maksulepingu artikkel 6 lg 1 annab samuti kinnisvara võõrandamisest saadud tulu maksustamise prioriteedi allikariigile, ehk siis on saadud tulu võimalik maksustada seal riigis, kus võõrandatav kinnisvara asub. Kui vara võõrandab mitteresident, siis võimaldab ka maksuleping saadud kasu maksustada Eestis juhul, kui võõrandati kinnisvahi, mis asus Eestis. Ehk kui tegemist oleks Soome riigi residendiga, siis Soome riik võtab sama isiku tulude maksustamisel arvesse Eestis juba tasutud tulumaksu või vabastab Eestis maksustatud tulud Soomes maksustamisest, olenevalt selle riigi seadustest.³⁰ Järelikult on maksulepinguga topeltmaksustamine välditud.

Eesti tulumaksuseadus on kinnisvara võõrandamisest saadud kasu maksustamisel kehtestanud sellise punkti, kus residentidel on õigus maksuvabastusele, kui ta kasutas võõrandatavat kinnisvara oma alalise või peamise elukohana. Nimetatud kord on sätestatud TuMS § 15 lg-s 5. Mitteresidendid antud maksuvabastust enda tulude osas kasutada ei saa.

²⁸ käesolev töö lk 9.

²⁹ C-265/04 Bouanich 2004.

³⁰ EMTA. Mitteresidendi poolt... <http://www.emta.ee/?id=4673&highlight=mitteresident> [01.10.2007]

Siinkohal kehtibki autori arvates diskrimineeriv olukord, sest ka mitteresidendid võivad endale kuuluvat kinnisvara kasutada oma elukohana Eestis viibides kuni selle võõrandamiseni. Kui näiteks Eesti kodanik on töötanud Soomes, mis muudab ta Soome riigi residentiks, aga omab Eestis korterit ning elu- ja töökorraldus toob ta mõneks ajaks tagasi Eestisse, kus ta kasutab peamise elukohana endale kuuluvat korterit. Samas võib tekkida olukord, kus antud isik on sunnitud oma korteri maha müüma enne, kui ta muutub Eesti maksuõiguse regulatsiooni suhtes residentiks ning peab tagasi naasma Soome. Järelikult tekib sel juhul nimetatud isikul maksukohustus kinnisvara müügist saadud kasu osas. Autori arvates on antud kaasuses mitteresident üsna diskrimineeritud olukorras, kuna viimane kasutas endale kuuluvat korterit oma peamise elukohana, aga maksuvabastust pole tal siiski lubatud rakendada. Maksuhaldur peaks siinkohal individuaalsemalt lähenema mitteresidentidega seotud maksukaasuste lahendamisele. Kuigi Eesti Maksu- ja Tolliametis arvatavasti napib selleks ressursse, et iga isiku puhul eraldi kontrollima hakata kui kaua, kus täpselt ning mis põhjustel mitteresident Eestis viibis, peakski mitteresidentide maksustamist puudutavates sätetes sisse viima teatud muudatused, mis lubaksid arvesse võtta ning rakendada lisamaksuvabastusi just isikliku elukoha müügist saadava kasu osas.

Kuna tegemist on kasu maksustamisega, siis järelikult võetakse maksu arvestamisel aluseks müügihinna ja soetamismaksumuse vahe, millest on TuMS § 37 lg 1 alusel lubatud maha arvata võõrandamisega otseselt seotud dokumentaalselt tõendatud kulud, näiteks maakleri- ja notaritasud. Nimetatud regulatsioon on kehtiv ka mitteresidentidele. Soetamismaksumus on üldjuhul kõik vara omandamiseks ja täiendamiseks tehtud kulud.³¹

Tehingust saadud kasu deklareeritakse vastavalt tulu saamisele. Kui müügisumma saadakse ositi, tekib kasu alles seejärel, kui tehtud kulud (soetamismaksumus ja võõrandamisega seotud kulud) on saadud müügihinnaga kaetud ja ületatud. Maksumaksjal on võimalik müügisumma ositi saamise korral võtta soetamismaksumus arvesse proportsionaalselt laekunud summadele.³²

³¹ Lehis, L. 2004. *Op. cit.* Lk 234.

³² Eesti Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi poolt kinnisasja võõrandamisest saadud kasu maksustamine Eestis. <http://www.emta.ee/?id=4673&highlight=mitteresident> [01.10.2007]

Mitteresidendid deklareerivad saadud maksustatava kasu vara võõrandamiselt ise, väljamaksetelt kinnipidamist ei toimu. Vara võõrandamisest saadud kasu deklareeritakse rahandusministeeriumi poolt kinnitatud vormil V1.³³ Mitteresidendi poolt kinnisasja võõrandamisel tuleb tuludeklaratsioon esitada kuu aja jooksul pärast kasu saamist vastavalt TuMS § 44 lg-le 4 vormil V1 Maksu- ja Tolliameti piirkondlikule maksu- ja tollikeskusele. Kui varem tuli kasu deklareerida tehingu toimumise hetkest kuu aja jooksul, siis nüüd on müüjale deklareerimise kohustuse tekkimiseks oluline maksustatava kasu laekumine või kättesaadavaks tegemine.³⁴ Järelikult on oluline reaalne tulu saamise hetk, mitte tehingu tegemise moment.

Mitteresidentide tulumaksu tasumise kord on sätestatud TuMS § 46 lg-s 5, mille kohaselt vara võõrandamisest saadud kasult tulumaksu tasumise tähtaeg on kolme kuu jooksul pärast deklaratsiooni (vorm V1) esitamise tähtaega. Vara eest ositi tasumise korral makstakse tulumaksu kolme kuu jooksul pärast maksustatava kasu saamist.

Näide. Mitteresident võõrandab 05.01.2007 Eestis asuva kinnisasja müügihinnaga 1 miljon Eesti krooni. Mitteresidendi pangakontole laekub summa ositi: 500 000 krooni 05.01.2007, 350 000 krooni 05.02.2007 ja 150 000 krooni 05.01.2008. Olgu notari-, maakleritasud ja muud vara võõrandamisega seotud kulud kokku 50 000 krooni. Mitteresident oli vara soetanud 600 000 krooni eest. Kuidas tuleb deklareerida maksustatavat kasu?

Tehingust saadud maksustatava kasu arvutuskäik on järgmine: müügihinnast lahutatakse soetamismaksumus ja võõrandamisega seotud kulud ehk $1\ 000\ 000 - 600\ 000 - 50\ 000 = 350\ 000$ krooni. Tehingu kulud kokku on notari- ja maakleritasu ning soetamismaksumuse summa ehk $50\ 000 + 600\ 000 = 650\ 000$ krooni.

Müügisumma esimese osa 500 000 krooni laekumisel 05.01.2007 ei ole mitteresident veel maksustatavat kasu saanud, kuna kulud ei ületanud tulusid ($500\ 000\ \text{kr} < 650\ 000\ \text{kr}$).

³³ Eesti Maksu- ja Tolliamet. *Ibid.* [01.10.2007]

05.02.2007, kui laekub müügisumma järgmine osa summas 350 000 krooni, on soetamismaksumus ületatud ning maksustatav kasu on $(350\ 000 + 500\ 000) - 600\ 000 - 50\ 000 = 200\ 000$ krooni. Kuna 2007.a on tulumaksumäär 22%, on nimetatud summalt arvutatud tulumaks $200\ 000 * 0,22 = 44\ 000$ krooni.

Kui 05.01.2008 laekub viimane osa müügihinnast summas 150 000 krooni, tasutakse veel tulumaksu $150\ 000 * 0,21 = 31\ 500$ krooni, kui tulumaksumäär 2008.a on 21%.

Müügihind: 1 000 000

Soetamismaksumus: 600 000

Võõrandamise kulud: 50 000

Kasu: 350 000

Tulumaks: $44\ 000 + 31\ 500 = 75\ 500$

Vormil V1 tuleb saadud kasu deklareeride järgmiselt:

05.03.2007 maksustatav kasu summas 200 000 krooni ning tulumaks 44 000 krooni;

05.04.2008 maksustatav kasu summas 150 000 krooni ning tulumaks 31 500 krooni.

Müügihinna ositi laekumisel on soovitatav esitada vorm V1 enne tulumaksu tasumist.

Tulumaksu tasumiskohustus on seega 05.06.2007 summas 44 000 krooni ja 05.04.2008 summas 31 500 krooni.³⁵ Makstav tulumaksusumma ei tule seega korraga maksta, kui on kogu kasu laekunud, vaid vastavalt sellele, kui suur on hetkel laekuva kasu suurus.

1.5. Kasu kinnisvaraüingu aktsiate võõrandamisest

Mitteresidendi aktsiate võõrandamisest saadud kasu maksustamisel on üheks oluliseks aspektiks, et äriühingu, lepingulise investermisfondi või muu varakogumi varast võõrandamise ajal või mõnel perioodil võõrandamisele eelnenud kahe aasta jooksul

³⁴ Eesti Maksu- ja Tolliamet. *Ibid.* [01.10.2007]

³⁵ Eesti Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi poolt kinnisasja võõrandamisest saadud kasu maksustamine Eestis. <http://www.emta.ee/?id=4673&highlight=mitteresident> [01.10.2007]

moodustasid otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad või ehitised kui vallasasjad.³⁶ Seega võib tõlgendada antud seaduse sätet nii, et maksustamisele kuulub mitteresidentide see kasu, mis nad said osaluse võõrandamisest, kui tegemist oli kinnisvaraühinguga. Sest üldjuhul ei kuulu ühegi teise äriühingu, lepingulise investeerimisfondi või muu varakogumi varade hulka nii suur määr kinnisvara.

Alates 1.jaanuarist 2007.aastal hakkas TuMS § 29 lg 4 p-s 5 kehtima selline muudatus võrreldes varem kehtinud seadusega, et enam ei ole oluline, kui suurt osalust müüakse, vaid maksustatakse osaluse võõrandamine juhul, kui võõrandaja kogu osalus äriühingus, lepingulises investeerimisfondis või muus varakogumis oli võõrandamise ajal vähemalt 10%.³⁷ Varem kehtinud seaduse alusel tekkis maksukohustus alles siis, kui võõrandati vähemalt 10%-list osalust, mille alusel oli võimalik maksukohustust hõlpsalt vältida. Lisaks ei tunnistanud varem kehtinud seadus kaudset osalust, ehk muidu oleks äriühing loonud uue äriühingu (tütarettevõtte) ning müünud viimase osalust, selle asemel, et müüa osalust äriühingus otse, ja oleks kinnisvarast saadud tulu jäänud maksustamata. Seetõttu maksustatakse edaspidi kasu, mida mitteresident saab osaluse võõrandamisest äriühingus, lepingulises investeerimisfondis või muus varakogumis juhul, kui mitteresidendi osaluse väärtus tuleneb otse või kaudselt Eestis asuvatest kinnisasjadest või ehitistest kui vallasasjadest.³⁸

Äriühingu kui ka fondide varade puhul vähendati maksustamise eelduseks olev Eestis asuvate kinnisasjade või ehitiste kui vallasasjade osakaalu 75%-lt 50%-le. Osakaal määratakse reeglina osaluse võõrandamise aja seisuga, kuid arvesse võetakse ka võõrandamisele eelnenud 2-aastane periood. Selleks, et määrata kindlaks, kas üle 50% osaluse väärtusest tuleneb otse või kaudselt kinnisvarast, võrreldakse kinnisvara väärtust

³⁶ RT I 1999, 101, 903. § 29 lg 4 p 5.

³⁷ Eesti Maksu- ja Tolliamet. Muudatustest mitteresidendi tulu maksustamisel alates 01.01.2007. <http://www.emta.ee/?id=4514&highlight=mitteresident> [01.10.2007]

³⁸ SELETUSKIRI tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. <http://web.riigikogu.ee/ems/saros-bin/mgetdoc?itemid=060730008&login=proov&password=&system=ems&server=ragne11> [02.04.2008]

äriühingu või varakogumi muude varade väärtusega, arvestamata äriühingu kohustusi.³⁹

TuMS § 29 lg 4 p 5 võib tõlgendada mitut moodi. Diskrimineeritakse mitteresidentidest investoreid, kes investeerivad Eestis asuvatesse kinnisvaraühingutesse ning antud sättel on diskrimineeriv tähendus ka kinnisvaraühingute jaoks, kuna nendesse äriühingutesse investeerimisel ning seejärel sealt kasu väljavõtmisel tekib mitteresidentidel tulumaksukohustus. Sellega takistatakse Eesti kinnisvaraühingutel mitteresidentidest investoritelt kapitali kaasamist, kuna mitteresidentidelt saadav kapital on muudetud maksu võrra kallimaks.

Samas tuleb arvestada, et kui sellist regulatsiooni ei oleks, saaks hõlpsalt kinnisvara sätet kuritarvitada. Ehk selle asemel, et müüa otse kinnisvara, paigutatakse see mitterahalise sissemaksena äriühingusse ja müüakse äriühingu aktsiaid. Kuna kinnisvaratulu on tulumaksuseaduse alusel siiski maksustatav tulu, saaks antud sätte puudumisel väga lihtsalt maksukohustust vältida - äriühingusse paigutatud kinnisvara aktsiatena niimoodi maha müüa, et saadud kasu pealt maksu ei maksa.

Samas lubab ka maksulepingu artikkel 13 lg 1, et lepinguosalise riigi residentide poolt teises lepinguosalises riigis paikneva kinnisvara võõrandamisel või aktsiate võõrandamisel kompaniis⁴⁰, mille vara koosneb põhiliselt kinnisvarast, saadud kapitali juurdekasvu maksustada selles teises riigis. Eesti maksuhaldur on seisukohal, et äriühingu vara koosneb põhiliselt kinnisvarast juhul, kui on täidetud TuMS § 29 lg 4 p-s 5 sätestatud tingimused ehk kasu saamise ajal või sellele eelnenud kahe aasta jooksul moodustasid äriühingu varast otse või kaudselt 50% Eestis asuvad kinnisasjad.⁴¹ Järelikult on maksuhaldur arvamisel, et TuMS-s sätestatud kahe aasta reegel on ülimuslik maksulepingu osas ning tahab siiski seda ka lepingu osas rakendada, kuna maksulepingu tõlgendamiseks viidatakse TuMS sättele.

³⁹ SELETUSKIRI. *ibid.* [02.04.2008]

⁴⁰ Kompanii maksulepingu art 3 lg 1 p d mõistes tähistab kõiki juriidilisi isikuid või üksusi, keda maksustamise eesmärgil käsitletakse juriidiliste isikutena.

⁴¹ Eesti Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidentide likvideerimisjaotise maksustamine. <http://www.emta.ee/?id=2772&highlight=likvideerimisjaotis> [24.03.2008]

Juhul aga kui Eestis asuv tütarühing on kinnisvara maha müünud (arvel on ainult raha) vahetult enne seda, kui mitteresident võõrandab antud äriühingu aktsiaid, kas ka sel juhul võib Eesti nende aktsiate müügist saadud kasu maksustada. Kui järgida täpset maksulepingu sõnastust, siis seal on artikli 13 lg-s 1 viidatud, et Eesti võib sellist kasu maksustada vaid siis, kui võõrandatakse aktsiaid kompaniis, mille vara koosneb põhiliselt kinnisvarast. Grammatiliselt tõlgendades, kui kinnisvara enam äriühingus ei ole, siis ei peaks aktsiate võõrandamise osas enam rakenduma maksulepingu artikkel 13 lg 1, sest seal on kirjas sõna “koosneb” - äriühingu, mille aktsiaid võõrandatakse, vara peab just võõrandamise hetkel koosnema põhiliselt kinnisvarast. Rakenduma peaks hoopis maksulepingu artikkel 13 lg 4, mis lubab kapitali juurdekasvu vara võõrandamisest maksustada ainult selles riigis, kus võõrandaja on resident. Järelikult puudub maksulepingu alusel Eestil sellise kasu maksustamise õigus.

2. VÕIMALIKUD VASTUOLUD EUROOPA ÜHENDUSE ASUTAMISLEPINGUGA

2.1. Asutamislepingust tulenevad põhiõigused- ja vabadused

Eesti on üks Euroopa Liidu liikmesriikidest. Seetõttu peab ka Eesti oma siseriikliku õiguse kohaldamisel lähtuma Euroopa Liidu õigusest ehk kui siseriikliku ja EL õiguse vahel esineb vastuolu, kohaldatakse EL õigust - sellist põhimõtet nimetatakse Euroopa Liidu õiguse ülimuslikkuseks. Euroopa õiguse puhul kehtib veel vahetu kohaldatavuse põhimõte ehk asutamislepingute ja määruste vahetult kohaldatavatele sätetele võib liikmesriik oma siseriiklikus kohtumenetluses toetuda ning see säte kuulub tingimusteta täitmisele.

Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikkel 2 alusel on ühenduse eesmärgiks ühisturu kaudu edendada ühenduse kõigis osades majandustegevuse harmoonilist, tasakaalustatud ja säästvat arengut, tööhõive ja sotsiaalkaitse kõrget taset, meeste ja naiste võrdõiguslikkust, püsivat ja inflatsioonivaba kasvu, konkurentsivõime ja majandusliku suutlikkuse vastastikuse lähenemise kõrget astet, keskkonna kaitse ja kvaliteedi parandamise kõrget taset, elatustaseme ja elu kvaliteedi parandamist ning liikmesriikide majanduslikku ja sotsiaalset ühtekuuluvust ja solidaarsust. Nende eesmärkide saavutamiseks hõlmab ühenduse tegevus ka ühise siseturu moodustamist ning liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist ühisturu toimimiseks vajalikul määral.⁴²

Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikkel 14 lg 2 ütleb, et siseturg hõlmab sisepiirideta ala, mille ulatuses tagatakse kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine. Ka Eesti on nüüd üks Euroopa siseturu osa ning peab oma õigusaktide rakendamisel järgima neid põhimõtteid, et need poleks riivatud.

⁴² Euroopa Ühenduse asutamislepingu art 3 lg 1 p-d c, h.

Sama lepingu artikkel 43 sätestab ühenduse sisese asutamisevabaduse - ei tohi takistada mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid. Seega keelatakse nende ühingute diskrimineerimine siseriiklike seaduste alusel. Liikmesriikide õigusaktid ei tohi sisaldada sätteid, mis paneksid mitteresidentide asutatud ühingud ebasoodsamasse olukorda võrreldes oma riigi residentide ühingutega.

Ettevõtjatel peab olema võimalik laenata raha ja emitteerida aktsiaid just seal, kus nende meelest kapitali maksumus on madalaim. Investorid peavad saama vabalt paigutada oma raha täpselt sinna, kus nende arvates on riski ja kasu suhe parim. Ettevõtjate asutamise õigus tähendab ka kapitali vaba liikumist, sest enamasti liigub koos piiriülese ettevõtjate asutamisega üle piiri ka kapital (vara).⁴³ Seetõttu peavad liikmesriigid oma õigusaktid ühtlustama asutamislepinguga ning kõrvaldama kõik sellised piirangud, mis takistavad kapitali vaba liikumist liikmesriikide vahel.⁴⁴

Asutamislepingu artikli 17 lg-st 1 tuleneb, et iga Euroopa Liidu liikmesriigi kodanikul on ka liidu kodakondsus. Sama lepingu artikkel 18 lg 1 järgi on igal liidu kodanikul õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriigide territooriumil. Järelikult on õigus näiteks Soome kodanikul vabalt liikuda Eestis ja vastupidi, kuna mõlemad riigid kuuluvad EL-i. Liikmesriikide töötajaid on keelatud diskrimineerida kodakondsuse alusel. Asutamislepingu artikkel 39 tagab seega töötajate liikumisvabaduse ühenduse piires.

Ühenduse piires on keelatud teenuste osutamise vabaduse piirangud liikmesriikide kodanike suhtes, kes asuvad mõnes teises ühenduse riigis kui see isik, kellele teenuseid pakutakse. Teenuste hulka kuuluvad eelkõige tööstuslik tegevus, kaubanduslik tegevus, käsitööstuslik tegevus ja vabakutseline tegevus. Ilma, et oleks piiratud asutamiseõiguse kohaldamine, võib teenust osutav isik ajutiselt jätkata oma tegevust riigis, kus seda teenust osutatakse, samadel tingimustel, mis see riik on seadnud oma kodanikele.⁴⁵

⁴³ Terra, B. J. M, Wattel, P. J. 2006. *Op. cit.* Lk 96.

⁴⁴ Euroopa Ühenduse asutamisleping art 56 lg 1.

⁴⁵ Euroopa Ühenduse asutamisleping art 49 lg 1, art 50.

2.2. Võimalikud vastuolud

Autor, olles uurinud Euroopa Kohtu lahendit, Euroopa Ühenduse asutamislepingut ning võrrelnud neid siseriiklike õigusaktide ja maksulepingutega, leiab, et Eesti tulumaksuseadus sisaldab sätteid, mis kaudselt diskrimineerivad mitteresidente. Eelkõige on aluseks võetud põhimõte, et sarnases situatsioonis olevaid isikuid tuleb kohelda võrdselt, mis tähendab, et kui residendid ja mitteresidendid on võrreldavas olukorras, tuleb neid maksustada ühtemoodi.

TuMS § 15 lg 5 p 1 alusel ei maksustata tulumaksuga kinnisasja võõrandamisest saadud kasu, kui kinnisasja oluliseks osaks või korteriomandi või hoonestusõiguse esemeks on eluruum, mida maksumaksja kuni võõrandamiseni kasutas oma alalise või peamise elukohana. Maksumaksjana on siinjuhul silmas peetud resident.

Antud seaduse punkt on liialt jäigalt sõnastatud ega vasta tegelikule elule. Seaduse mõtteks on vabastada tulumaksust isiklikuks tarbeks soetatud kinnisvara müügist saadud tulu. Seaduse kohaselt ei kehti aga maksuvabastus siis, kui elamut või korterit ei kasutanud elamiseks mitte selle omanik, vaid tema sugulane või pereliige. Samuti ei laiene maksuvabastus mitteiluruumidele, näiteks garaažiboksile.⁴⁶ Järelikult tuleb müügitulust proportsionaalselt välja arvutada, kui suur osa saadud tulust kuulub eluruumile ja kui suur osa mitteiluruumile. Samas leiab autor, et kui tegemist on samal kinnistul asuvate ruumidega, tuleks seda kohelda ühtse kompleksina ning maksuvabastust laiendada ka isiklikus tarbes olevatele mitteiluruumidele.

Samuti tuleks maksuvabastust laiendada ka mitteresidentidele. Näiteks kui Eesti elanik asub elama Soome ja müüb maha Eestis tühjaks jäänud eluruumi alles hetkel, mil ta ei ole enam Eesti resident, ei rakendata temale tulumaksuvabastust. Samas võib väita, et isiklikus kasutuses oleva eluruumi müümisel on residendid ja mitteresidendid sarnases olukorras.

⁴⁶ EML: Eluaseme müügitulu maksustamise reegleid tuleb muuta.<http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=478&keywords=mitteresident> [01.10.2007]

Järelikult tuleks sel juhul maksuvabastust rakendada ka mitteresidentide puhul. Vastasel juhul takistab taoline diskrimineerimine tööjõu vaba liikumist ja on vastuolus Euroopa Liidu õigusega.⁴⁷

Enamikus liikmesriikidest pole kodumaised pensionifondid maksukohustuslased, samuti ei peeta neile tehtavatelt väljamaksetelt tulumaksu kinni. Erinevalt sellest on mitmetes liikmesriikides nähtud ette tulumaksu kinnipidamine välismaistele pensionifondidele tehtavatelt väljamaksetelt.⁴⁸ Kui kinnisvarasse investeeritakse läbi lepingulise fondi, siis välismaisele fondile tehtavate väljamaksete puhul peab fond aktsiate võõrandamisel Eestis tulumaksu maksma, samas kui residentist fondil samasugust kohustust ei ole. Tulemuseks on see, et kodumaiseid fonde koheldakse oluliselt soodsamalt.

Euroopa Kohtu lahendis on märgitud, et kahte objektiivselt ühesuguses olukorras olevat isikut tuleb kohelda võrdselt.⁴⁹ Järelikult kui meil on kaks mittemaksustatavat isikut (nt pensionifondi), tuleb neid maksustada võrdselt. Mitteresidenti poolt võõrandatavate aktsiate puhul peavad nad alati Eestis maksma tulumaksu, mille määr käesoleval aastal on 21%.⁵⁰ Samas kui residentist pensionifond seda kunagi tegema ei pea. TuMS § 40 lg 2 p 1 alusel ei peeta kinni tulumaksu residentist juriidilisele isikule tehtavatelt väljamaksetelt. Maksukohustus tekib alles kasumi jagamise hetkel (näiteks dividendid). Mitteresident peab maksma tulumaksu selle aasta maksumäära alusel, millal ta kasu sai, residentist aktsionär aga siis, kui ta kasu jaotab. Seega, kui saadakse 2008.aastal, kohaldub mitteresidendile 21%-line maksumäär, aga kuna vastavalt äriseadustikule saab resident dividende jaotada alles pärast majandusaasta lõppu⁵¹, st 2009.aastal, siis kohaldub talle 20%-line määr. Vajadusel võib ta kohustust ka kaugemalegi edasi lükata ja siis kasutada veel madalamat määra. Järelikult tekib erinevus rahavoogudes ja võimaluses oma maksukohustus edasi lükata. Seega on residentist pensionifond ja mitteresidentist pensionifond alati erinevalt

⁴⁷ EML. *Ibid.* [01.10.2007]

⁴⁸ Uustalu, E. 2007. Välisfondid diskrimineeritud. Äripäev. http://www.aripaev.ee/3725/arv_kolumn_372501.html [01.10.2007]

⁴⁹ C-265/04 Bouanich.

⁵⁰ RT I 1999, 101, 903. § 44 lg 4, § 46 lg 5.

⁵¹ RT I 1995, 26-28, 355. § 276 lg 1.

maksustatud, mis on Euroopa Liidu õigusega vastuolus. Eesti äriühing peab küll tulumaksu tasuma nagu ka mitteresident, kuid ta saab oma maksukohustust lõpmatuseni edasi lükata.

Ühelt poolt takistab selline ebavõrdne kohtlemine välismaiseid pensionifonde Eestisse investeerimast. Teisalt muudab välismaiste pensionifondide koormavam käsitlus Eesti ettevõtjate jaoks raskemaks välismaiste pensionifondide kapitali kaasamise oma ettevõttesse. Euroopa Komisjoni arvates ei ole selline diskrimineeriv maksukäsitlus õigustatud ning on vastuolus ELi õigusega, eelkõige Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumise põhimõttega. Ebavõrdne kohtlemine on võimalik tõstatuma ka Eestist saadud renditulu, kinnisvara ja kinnisvaraühingu aktsiate müügist saadud tulu osas, kus tulumaksuseadus kohtleb välis- ning kodumaiseid pensionifonde erinevalt. Mitmete liikmesriikide suhtes on algatatud juba rikkumismenetlused. Eesti seadusi on analüüsima hakatud ning rikkumismenetluse algatamine lähitulevikus Eesti vastu ei ole välistatud.⁵²

Ebavõrdne kohtlemine Euroopa Liidu õiguses on õigustatud, kui on olemas selleks õigustus. Samas tekib küsimus, millega sellist erinevat kohtlemist õigustada. Ainsaks eesmärgiks tundub olevat see, et soodustada Eesti äriühingute ja pensionifondide kaudu investeerimist ning takistades sama tegevuse tegemist mitteresidendist äriühingute ja fondide kaudu. Piiratud on ikkagi asutamislepingu alusel asutamisevabadus ja kapitali vaba liikumine.

2.3. Ettepanekud tulumaksuseaduse sõnastuse muutmiseks

Liitumisel Euroopa Liiduga on Eesti võtnud endale kohustuse viia oma õigusaktid kooskõlla Euroopa Ühenduse asutamislepinguga ning järgida Ühenduse õigust. Lisaks tuleb liikmesriikidel lähtuda Euroopa Kohtus jõustunud lahenditest. Antud töö kirjutamise käigus on autor jõudnud järeldusele, et Eesti tulumaksuseadus sisaldab selliseid sätteid, mis

⁵² Uustalu, E. 2007. *Op. cit.*

kaudselt diskrimineerivad mitteresidente nende Eesti tuluallikast saadud kinnisvaratulude maksustamise osas.

Töö kirjutamise käigus on autor jõudnud arvamusele, et Eesti TuMS § 29 lg-s 4 esineb vastuolu Euroopa Ühenduse õigusaktidega, eriti nende sätetega, mis puudutavad töajõu vaba liikumist ning kapitali vaba liikumist.

Euroopa Kohus on teinud otsuseid, mille alusel tuleb objektiivselt ühesuguses olukorras olevaid isikuid kohelda võrdselt ning maksuseaduste alusel maksustada võrdselt. Uurimuse käigus selgus, et TuMS § 15 lg 5 p 1 alusel kohldatakse maksuvabastust residentidele kinnisvara võõrandamisest saadud kasu osas, kui võõrandatava kinnisasja oluliseks osaks on eluruum, mida maksumaksja kuni võõrandamiseni kasutas oma alalise või peamise elukohana. Autor leiab, et ka mitteresidentide puhul on selline olukord võimalik, kus neil on Eestis isiklik peamine elukoht siin viibimise ajal. Kuigi võõrandamise hetkel on nad juba mitteresidendid, on nad taolise kinnisasja müügist saadud kasu osas võrreldavas olukorras residentidega. Mille tulemusena tuleks ka TuMS §-i 31 lisada selline säte, et tulumaksuga ei maksustata sellist mitteresidendi tulu, mille ta on saanud kinnisasja müügist, kui kinnisasja oluliseks osaks oli eluruum ning mitteresident kasutas seda kuni residentsuse muutumiseni isikliku elukohana. Antud punktist tuleks edasi mõelda, et kehtestada ka kindlaks määratud periood, kui kaua tuli vastavat eluruumi isiklikus kasutuses kasutada, et saaks kohaldada maksuvabastust. Vastava muudatuse sisseviimisega kaoks autori arvates TuMS-st töajõu vaba liikumise diskrimineerimine.

TuMS-t tuleks täiendada ka omandireformi käigus tagastatud maa esmakordse võõrandamise osas. Ehk seadusest peaks tulenema võimalus kohaldada maksuvabastust ka mitteresidentidel, nagu hetkel on see võimalik residentidel. Autor leiab, et residendid ja mitteresidendid on sellises situatsioonis võrreldavas olukorras ning neid tuleks kohelda sarnaselt. Kui TuMS § 31 lg 1 p 2 alusel ei maksustata tulumaksuga mitteresidentide tulu, kui talle tagastati omandireformi käigus vara, tuleks samasse lõikesse lisada maksuvabastus ka omandireformi käigus tagastatud vara esmakordse võõrandamise kohta.

Nagu varem käesolevas töös välja toodud, on jõutud ka seisukohale, et TuMS-e ja kehtiva maksulepingu vahel esineb teatud vastuolu, mis puudutab kinnisvaraühinu aktsiate võõrandamisest saadud kasu maksustamist. TuMS § 29 lg 4 p 5 kehtestab sellise nõude, et äriühingu, milles osalust võõrandati, varast võõrandamise ajal või mõnel perioodil võõrandamisele eelnenud kahe aasta jooksul moodustasid otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad. Samas kui maksulepingu artikkel 13 lg-t 1 võib selgelt tõlgendada nii, et kompanii, mille aktsiaid võõrandatakse, vara koosneb põhiliselt kinnisvarast. Järelikult on mõeldud võõrandamise hetke ehk sel hetkel peab äriühingu vara koosnema peamiselt kinnisvarast. Maksuhaldur toob aga mitteresidendi likvideerimisjaotise juhendis välja, et lähtuma peaks TuMS § 29 lg 4 p-st 5 ehk niinimetatud kahe aasta reegel on ülimuslik maksulepingu osas. TuMS § 6 lg 5 ütleb aga selgesõnaliselt, et kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatud soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut.

Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni kohaldatakse riikidevaheliste lepingute suhtes.⁵³ Eesti ja Soome Vabariigi vaheliselt sõlmitud maksuleping on riikidevaheline leping, järelikult tuleb nimetatud Viini konventsioon kohaldamisele. Sama konventsiooni artiklist 14 tuleneb, et ratifitseerimisega, vastuvõtmisega või kinnitamisega väljendab riik nõusolekut lepingu kohustuslikkuse kohta. Kuna kõnealune maksuleping on Riigikogus ratifitseeritud, on see Eestile kohustuslik ning seda tuleb ausameelselt täita.⁵⁴ Konventsiooni artikli 27 alusel ei tohi lepingu osaline viidata oma siseõiguse sätetele tema poolt lepingu täitmatajätmise õigustusena. Järelikult puudub maksuhalduril alus, et maksulepingu tõlgendamiseks tuleb pöörduda siseriikliku tulumaksuseaduse poole. Mille tulemusena tuleks siiski lähtuda maksulepingu grammatiliselt tõlgendamisest, et vara peab peamiselt koosnema kinnisvarast võõrandamise hetkel.

⁵³ Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni artikkel 1.

⁵⁴ Viini konventsioon artikkel 26.

KOKKUVÕTE

Käesoleva töö eesmärgiks oli analüüsida ja välja selgitada, kas hetkel kehtiv mitteresidentide Eesti tuluallikast saadud kinnisvaratulude maksustamise regulatsioon on puudulik ning vajab täiendamist. Uuringu tulemusena on selgunud, et Eesti tulumaksuseadus sisaldab mitteresidente diskrimineerivaid sätteid ning samas ka Euroopa Ühenduse asutamislepingust tulenevaid põhivabaduste piiranguid.

Euroopa Ühenduse õigus on ülimuslik siseriiklike õigusaktide osas. Ehk kui esineb kahe õigusakti vahel vastuolu, tuleb lähtuda Euroopa õigusest. Kuigi otsene maksustamine ning otseste maksude õigusregulatsioon kuulub liikmesriigi pädevusse, on Euroopa Kohus oma lahendis viidanud, et liikmesriigid peavad sedagi teostama kooskõlas Euroopa õigusega. Järelikult on otseste maksude osas oluline roll Euroopa Kohtu praktikal, mille lahendid kohustavad liikmesriikide õigusaktidest kaotama kõiki selliseid sätteid, mis võivad piirata asutamislepingust tulenevaid nelja põhivabaduse kasutamist (kaupade, teenuste, isikute ja kapitali vaba liikumine).

Vastavalt asutamislepingu artiklitele 39 ja 56 on sätestatud töötajate ja kapitali liikumisvabadus ühenduse piires. Järelikult, kuna Eesti on üks Euroopa Liidu liikmesriikidest, ei tohi ta oma siseriikliku õigusega takistada teiste liikmesriikide kodanike vastavaid õigusi ja vabadusi. Euroopa Liidu residentidel, kes Eesti seaduse mõistes on mitteresidendid, on seega õigus vabalt liikuda ning kaasata oma kapitali Eestis asuvasse kinnisvaradesse ning neid tuleb võrreldavas olukorras kohelda sarnaselt riigi residentidega. Eesti ei tohi oma tulumaksuseaduse alusel diskrimineerida mitteresidente nende kinnisvaratulude osas.

Toetudes läbi viidud õigusaktide analüüsile, on autor arvamisel, et mitteresidentide kinnisvaratulu on mõningal juhul ebaõiglaselt maksustatud. Vastavalt tulumaksuseadusele peavad mitteresidendid alati tasuma oma Eestis asuva kinnisvara pealt teenitud tulu osas

tulumaksu, neile ei kehti sarnased maksuvabastused ega mahaarvamisõigused, mida võivad residendid kasutada. Vastavalt uurimuse tulemusele on mõningate tulude osas residendid ja mitteresidendid võrreldavates olukordades, aga maksustatud erinevalt. Kui mitteresidendid võivad kohaldada kinnisvara võõrandamisest saadud tulu osas maksuvabastust isiklikus kasutuses olnud kinnisvara suhtes, siis mitteresidentidel Eesti tulumaksuseaduse alusel seda võimalust ei ole. Järelikult on diskrimineeritud need elanikud, kes on liikunud teise liikmesriiki ning soovivad oma Eesti eluaseme maha müüa. Kui nad on Eesti riigi maksuõiguse mõistes muutunud mitteresidentideks, ei saa nad nimetatud maksuvabastust rakendada, kuigi müüdav kinnisvara oli isiklikus kasutuses. Järelikult Eesti tulumaksuseadus piirab kaudselt töötajate vaba liikumise sätet, mis tuleneb Euroopa Ühenduse asutamislepingust.

Euroopa Kohus on oma lahendis toonitanud, et sarnases olukorras olevaid isikuid tuleb kohelda võrdselt. Järelikult on töös püstitatud eesmärk, et hetkel kehtiv mitteresidentide kinnisvaratulude maksustamise regulatsioon vajab täiendamist, täidetud. Ennekõike tuleb arvesse võtta asutamislepingust tulenevad põhiõigused ning kaotada või muuta neid sätteid, kus pole ebavõrdne residentide ja mitteresidentide kohtlemine õigustatud.

Eestil oleks mõistlik arvesse võtta Euroopa Kohtu lahendeid ning oma siseriiklikutesse õigusaktidesse sisse viia vastavad muudatused, et need poleks vastuolus Euroopa Ühenduse asutamislepingus olevate sätetega. Kuna Euroopa Komisjon on Eesti õigusakte hakanud juba läbi vaatama, tuleks vastavad muudatused võimalikult kiiresti sisse viia.

SUMMARY

The topic of the diploma thesis is 'The taxation of non-resident's Estonian real estate benefit.' The volume is 36 pages of which the body is 31 pages. The language is Estonian. Diploma thesis consists in introduction, two main chapters and resume.

The main topics are taxation of non-resident in Estonia, European law, domestic law and double-taxation conventions. The topic is actual, due to non-residents more often get benefit out of their Estonian immovable property.

The exploration object of the diploma thesis is Estonian income tax law. The method is qualitative – author analyses and compares different sources and then comes to conclusions. The purpose is to prove that taxation of the real estate gain of non-resident by Estonian income tax law differs in some points from European law. To control that statement, author analysed the influence of European law and double-taxation conventions to domestic law.

Author came to a standpoint that Estonian income tax law consists some discriminate provisions in taxation of non-resident's Estonian real estate benefit. And these provisions may counteract the free movement of capital and persons within the European Community.

VIIDATUD ALLIKAD

Allikad:

1. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura
2. Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus
3. Albin, T. 2006. Füüsilise isiku residentsuse määramine maksulepingutes. Maksumaksja, 8.
4. Terra, B. J. M, Wattel, P. J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.
5. SELETUSKIRI tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. <http://web.riigikogu.ee/ems/saros-bin/mgetdoc?itemid=060730008&login=proov&password=&system=ems&server=ragne11> [02.04.2008]

Õigusaktid:

1. Eesti tulumaksuseadus. 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903, RT I 2006, 63, 468.
2. Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ratifitseerimise seadus. RTII, 01.01.1993, 113.
3. Euroopa Ühenduse asutamisleping.
4. Eesti Vabariigi omandireformi aluste seadus. 13.06.1991. RT 1991, 21, 257, RT I 2006, 25, 184.
5. OECD Committee on Fiscal Affairs. 2003. OECD Model Convention.
6. Eesti Vabariigi põhiseadus. RT 1992, 26, 349, RT I 2007, 33, 210.
7. Äriseadustik. RT I 1995, 26-28, 355, RT I 2008, 16, 116.
8. Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsioon. ÜRO 23.05.1969 välisleping nr 26, jõustusmiskuupäev 21.11.1991.

Kohtulahendid:

1. Tallinna Halduskohtu 21.02.2005 kohtuotsus, kohtuasi nr 3-2050/2004
2. C-265/04 Bouanich 2004.

Interneti allikad:

1. Eesti Maksu- ja Tolliamet. Residentist füüsilise isiku kinnisvaratehingute maksustamine. [<http://www.emta.ee/?id=4940&highlight=mitterresident>], 01.10.2007
2. Eesti Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi poolt kinnisasja võõrandamisest saadud kasu maksustamine Eestis. [<http://www.emta.ee/?id=4673&highlight=mitterresident>], 01.10.2007
3. Eesti Maksu- ja Tolliamet. Muudatustest mitteresidendi tulu maksustamisel alates 01.01.2007. [<http://www.emta.ee/?id=4514&highlight=mitterresident>], 01.10.2007
4. Eesti Maksu- ja Tolliamet. Mitteresidendi likvideerimisjaotise maksustamine. [<http://www.emta.ee/?id=2772&highlight=likvideerimisjaotis>], 24.03.2008
5. Eesti Maksumaksjate Liit. EML: Eluaseme müügitulu maksustamise reegleid tuleb muuta. [<http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=478&keywords=mitterresident>], 01.10.2007
6. Uustalu, E. 2007. Välisfondid diskrimineeritud. Äripäev. [http://www.aripaev.ee/3725/arv_kolumn_372501.html], 01.10.2007