

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kristi Kangur

**PÄRIMISEGA SEOTUD RAKENDUSLIKKE  
PROBLEEME MAKSUSTAMISES EESTI  
KOHTUPRAKTIKA NÄITEL**

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2015

## SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Pärimisega seotud rakenduslikke probleeme maksustamises Eesti kohtupraktika näitel</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Implementation Problems Related to Succession in Taxation, Based on the Examples of Judicial Practice in Estonia</p> <p>Lõputöö maht on 37 lehekülge. Lõputöö on koostatud eesti keeles ning selle koostamisel on kasutatud 29 allikat, millele on töös ka viidatud.</p> <p>Lõputöös püstitatud probleem seisneb selles, et välja selgitada, millised on peamised kitsaskohad pärimise teemal nii maksuhalduri kui ka pärijate jaoks. Ühtlasi ei ole pärandvara maksustamine piisavate õigusnormidega Eestis piiratud, mis tekitab pärijatest maksukohustuslastes teadmatust maksukohustuse vähendamise või vältimise võimalusteks. Samuti tekitab küsimust varasem kohtupraktika, sest see sisuliselt puudub.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada pärimisega seotud rakenduslikke probleeme maksustamises Eesti kohtupraktika näitel. Eesmärgi saavutamiseks antakse ülevaade pärimise olemusest, põhimõistetest, pärija õigustest ja kohustustest, selgitatakse välja pärimisega seotud probleemid maksustamises ning analüüsitakse Riigikohtu otsust ja MTA senist praktikat.</p> <p>Analüüsi tulemusel selgus, et seaduse regulatsioonide lünklikkuse või ebaselguse korral üritatakse võimalikke lahendusi pakkuda kohtupraktika teel ning see omakorda peaks aitama kaasa MTA ühtsete seisukohtade kujundamisele pärimisasjades. Täiendavat uurimist vajab see, kas Eestis oleks mõttekas kehtestada pärandimaks. Uurida, kas pärandimaksu kehtestamine leevendaks seniseid probleeme seoses pärimisasjadega. Teiseks ettepanekuks teen üle vaadata pärimisi puudutavad õiguslikud regulatsioonid ning täiendada pärimist puudutavat memorandumit.</p>	
Võtmesõnad: <i>kohtupraktika, pärand, pärandimaks, pärimisõigus, tulumaks</i>	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>income tax, inheritance, inheritance tax, law, law of succession</i>	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: 2013-2016 Maksu- ja Tolliameti arengukava kohaselt on üheks eesmärgiks maksuvõlgade vähendamine. Selle tagamiseks on loodud uusi andmebaase, näiteks Pärimisregister, mis aitab töö intensiivsemaks muuta.	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Kristi Kangur</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Kerly Randlane	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

## **SISUKORD**

SISSEJUHATUS .....	4
1. PÄRIMISE ÕIGUSLIKUD REGULATSIOONID .....	7
1.1 Pärimise olemus ja põhimõisted .....	7
1.2 Pärija õigused ja kohustused .....	12
2. PÄRIMISMENETLUSEGA SEOTUD PROBLEEME .....	18
2.1 Pärimisega seotud probleemid maksustamises.....	18
2.2 Pärimismenetluse probleeme Riigikohtu otsuse ja MTA praktika näitel ....	23
KOKKUVÕTE.....	29
SUMMARY .....	32
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	33
LISA INTERVJUU VÕLAMENETLEJAGA.....	36

## SISSEJUHATUS

Ootamatult võib saabuda hetk, kui lahkub lähedane inimene ning sinust on saanud ühtäkki pärija. Enamasti eeldatakse, et see on üksnes positiivne, saada endale pärandaja vara. Tegelikuses ei pruugi see alati nii lihtne olla. Pärimisega kaasnevad erinevad protsessid ja asjaajamised, mis tekitavad suure tõenäosusega tavainimese jaoks suurt segadust. Mida teha siis, kui selgub, et pärandvara on võlgadest ülekoormatud, või kui pärimismenetlusega seotud kulutused ületavad pärandvara enda suuruse. Samamoodi tekitavad pärimisega seotud kaasused probleeme maksustamise osas. Erinevad regulatsioonid annavad küll küsimustele kaudseid vastuseid, kuid paljud paljud kaasused jäävadki lahendamata ning probleemid tekivad ikkagi.

Pärandi vastuvõtmisega lähevad pärijale üle kõik pärandaja õigused ja kohustused, välja arvatud need, mis on pärandajaga otseselt seotud. Võib juhtuda aga nii, et pärandvara suurus ei ole piisav kõigi kohustuste täitmiseks, või seda avastatakse alles liiga hilja. Lisaks võib tekkida veel palju erinevaid pärimisega seotud probleeme, näiteks küsimus, kas pärandvara võõrandamist tuleks maksustada tulumaksuga. Sellised olukorrad tekitavad segadust nii pärijale, võlausaldajatele kui ka maksuhaldurile.

Lõputöö teema valik on tingitud eelkõige asjaolust, et Eesti seadustes on lünklikud ja ebaselged regulatsioonid pärimisega seotud valdkondade kohta maksustamises. On vaid Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) seisukoht, et probleemidele saaks leida lahenduse üksnes kohtupraktika juurutamisel, seeläbi aidates kaasa ameti ühtsete seisukohtade kujundamisele.

Teema aktuaalsus seisneb eelkõige selles, et 12. veebruaril 2014 võeti Riigikohtu otsusega nr 3-3-1-97-13 vastu seisukoht päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamise osas. See otsus tekitab siiani meedias vastakaid seisukohti, kuna

kohtu hinnangul on pea 20 aastat pärandvara võõrandamisest saadud kasu valesti maksustatud. Pärast Riigikohtu otsust tehti aga kiired muudatused pärandvara maksustamise osas tulumaksuseaduses (TuMS). Sisuliselt ei tohiks pärandvara võõrandamise maksustamise osas enam probleeme olla. Veel selle kevadeni 2015. aastal, ehk aasta hiljem, leiab meediast artikleid selle kohta, et pärandvara võõrandamisel saadud kasu maksustamine on sisuliselt pärandimaks. Sealjuures on MTA seisukoht mitmeid kordi muutunud pärandajatele tulumaksu tagastamise osas. Paljud vandeadvokaadid on selle teema üle meedias arutlenud ning üritanud selgust luua. Üleüldiselt leiavad nii rahvas, Eesti Maksumaksjate Liit kui ka juristid, et pärandvara maksustamise osas kehtib ebaõiglus, mis tuleneb suuresti õigusnormide puudulikkusest.

Teema uudsus seisneb selles, et autorile teadaolevalt on Sisekaitseakadeemias kirjutatud pärimise teemal varem üks lõputöö ning see on kirjutatud mitu aastat enne Riigikohtu otsuse jõustumist. See lõputöö käsitleb teadaolevalt pigem uue pärimisseaduse muudatustest. Pärimisega seotud probleeme maksustamises ja eelkõige kohtupraktikas ei ole varem Sisekaitseakadeemia üliõpilastöodes käsitletud. Analüüsimist vajavad sagedasemad probleemid seoses maksustamisega pärimisasjades.

Probleem seisneb selles, et pärandvara maksustamine ei ole Eestis piisavate õigusnormidega piiratud, mis tekitab pärijatest maksukohustuslastes teadmatust maksukohustuse vähendamise või vältimise võimalusteks. Samuti tuleks välja selgitada õigusnormide puudulikkuse tõttu tekkinud peamised probleemid pärimise teemal nii maksuhalduri kui ka pärijate jaoks. Küsimust tekitab ka varasem kohtupraktika, kas töös analüüsitud kohtulahendi puhul saab teha järeldusi, et see leevendab seniseid peamisi pärimismenetlusega seotud probleeme, või jääb mõni seaduse regulatsioon siiski lünklikuks.

Lõputöö eesmärgiks on välja selgitada pärimisega seotud rakenduslikke probleeme maksustamises Eesti kohtupraktika näitel. Lõputöö eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade pärimise olemusest ja põhimõistetest.
2. Anda ülevaade pärija õigustest ja kohustustest.

3. Selgitada välja pärimisega seotud probleemid maksustamises.
4. Analüüsida pärimismenetluse probleeme Riigikohtu otsuse ja MTA praktika näitel.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit erinevate andmekogumisviisidena. Lõputöö teoreetilises osas kogutakse vastavat teemakohast vajalikku informatsiooni. Töö empiirilises osas kasutatakse andmete kirjeldamisel erialase kirjanduse, erinevate seaduse regulatsioonide, ja kohtulahendite analüüsi, ning tulemuste tõlgendamisel võrdlevat analüüsi. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks viiakse läbi ka intervjuu ametnikuga, kes tegeleb igapäevaselt pärimisasjadega võlamenetluses. Intervjuu tulemused on kirjeldatud üldiselt töö teises peatükis.

Lõputöö struktuur tugineb püstitatud uurimisülesannetel ja koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis käsitletakse pärimise üldist olemust ja sellega seonduvaid põhimõisteid ning pärijal lasuvaid kohustusi ja õigusi. Teises peatükis käsitletakse pärimisega kaasnevaid probleeme, selle tagajärgi ning pärimismenetluse rakenduslikke probleeme Eesti kohtulahendite näitel.

Lõputöö valmimiseks on kasutatud allikmaterjalidena erinevaid õigusakte 01.01.2015. aasta seisuga, erialast kirjandust, Riigikohtu lahendeid ja muid relevantseid allikaid.

# 1. PÄRIMISE ÕIGUSLIKUD REGULATSIOONID

## 1.1 Pärimise olemus ja põhimõisted

Pärimise ja kõige sellega seonduvad küsimused tekitavad inimestes tihtipeale palju segadusi ja probleeme. Kuhu peaks pärija pöörduma või mida tegema, et ajada korda lahkunu rahaasjad. Et asjasse selgust tuua, on peamised pärimisega ja pärimisõigusega seotud mõisted ning regulatsioonid sätestatud põhiliselt pärimisseaduses (edaspidi PärS).

Eesti Vabariigi Põhiseaduse (edaspidi PS) § 32 kohaselt on pärimisõigus tagatud<sup>1</sup>. Sealhulgas on ka pärandamine oluline osa vabadusest, sest isikul on õigus oma vara edasi anda teisele isikule<sup>2</sup>. Pärimisõigus tähendab isiku õigust pärandada oma vara isikule, kellele ta soovib ning pärijate õigust saada selle vara omanikuks<sup>3</sup>. Võib öelda, et pärandiõigusel on omandiõiguse garantii, mis annab igähele õiguse vabalt oma vara vallata, kasutada ja käsutada.

Üldjuhul võib pärimisõiguse reguleerimisvaldkonna jagada kaheks. Neist esimeses käsitletakse pärimisõiguse küsimusi, mis tõusevad esile seoses pärija määramisega pärandaja eluajal<sup>4</sup>. Teiseks käsitletakse küsimusi, mis tekivad koos pärandi avamisega ehk pärandaja surmaga<sup>5</sup>. Laiemas mõttes ei hõlma mõiste pärimine mitte üksnes vara üleminekut, vaid ka inimese enda poolt oma eluajal tehtavaid korraldusi<sup>6</sup>. Kõiki pärimise ja pärimisõigusega seotud asjaolusid ning olulisemaid mõisteid reguleerib pärimisseadus.

---

<sup>1</sup> Eesti Vabariigi Põhiseadus, 28.02.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349, § 32.

<sup>2</sup> Laud, M., Liin, U., „Pärimisõigust käsitlevad Riigikohtu lahendid“, (Tartu Ülikool, 2015), <parimisoigus.ut.ee/?cat=36> (12.03.2015).

<sup>3</sup> Mikk, T., *Pärimisõigus* (Sisekaitseakadeemia, 2012), lk 15.

<sup>4</sup> *Ibid*, lk 9.

<sup>5</sup> *Ibid*, lk 9.

<sup>6</sup> Liin, U., *Pärimisõigus* (Kirjastus Ilo, 2005), lk 14.

Pärimine on isiku surma korral tema vara üleminek teisele isikule<sup>7</sup>. Pärimise mõistet võib käsitleda ka kui õigusjärglust. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) § 6 kirjeldab õigusjärglust üldiselt<sup>8</sup>. Seega pärimisõiguse mõistet saab kasutada nii objektiivses kui ka subjektiivses tähenduses.

Objektiivses tähenduses on pärimisõigus kogum õigusnorme, mis reguleerivad inimese surma eraõiguslikke ja varaõiguslikke tagajärgi. Subjektiivses tähenduses mõistetakse selle all pärija õiguslikku võimu<sup>9</sup>. Seega TsÜS § 7 lõike 2 kohaselt lõpeb isiku õigusvõime tema surmaga ning ta ei saa olla enam õiguste ja kohustuste kandjaks<sup>10</sup>. Vastavalt pärimisõiguse subjektiivsele tähendusele, ei ole ühelgi isikul pärimisõigust enne pärandaja surma. Sellist õigust ei ole ka lähedastel, on vaid võimalus saada pärijaks.

Pärandi mõistet käsitleb PärS § 2, mille kohaselt pärand on pärandaja vara. Küll aga ei ole pärandiks pärandaja õigused ja kohustused, mis seadusest tulenevalt või oma olemuselt on siiski pärandiga seotud<sup>11</sup>. Vara mõiste üldiselt hõlmab isikule kuuluvate rahaliselt hinnatavate õiguste ja kohustuste kogumit<sup>12</sup>. Nii kuuluvad vara hulka kõik isikule kuuluvad rahaliselt hinnatavad õigused ja kohustused, eelkõige kinnisasjad ja vallasasjad, intellektuaalse vara hulka kuuluvad õigused, nõudeõigused ja ka hüved kui need peaksid rahaliselt hinnatavad olema<sup>13</sup>. Seepärast nimetatakse pärandit ka pärandvaraks, kuna sisuliselt ongi tegemist varaga.

Tulenevalt eelpool nimetatud mõistetest, on pärija isik, kellele läheb inimese surma korral tema vara tervikuna üle. Pärijaks on isik, kelle pärandaja on selleks nimetanud oma tahteavaldusega, kas siis testamendi või pärimislepinguga. Kui testamentaarne pärimisjärglus puudub, määrab seadus, kes on pärija.<sup>14</sup>

---

<sup>7</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52, § 1 lg 1.

<sup>8</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216, § 6.

<sup>9</sup> Brox, H., *Pärimisõigus* (Kirjastus Juura, 2003), lk 1-2.

<sup>10</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216, § 7 lg 2.

<sup>11</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52, § lg 2.

<sup>12</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216, § 66.

<sup>13</sup> Mikk, *Pärimisõigus*, *supra nota* 3, lk 10.

<sup>14</sup> Brox, *Pärimisõigus*, *supra nota* 9, lk 3.

Pärijat võib nimetada ka pärandaja ehk surnud isiku üldõigusjärglaseks. Pärija määramisel on asjaõiguslik toime<sup>15</sup>. Kui pärandaja saab olla vaid füüsiline isik, siis pärijaks võib olla nii füüsiline kui ka juriidiline isik<sup>16</sup>. Pärimisvõime tekkimiseks on tingimus, et füüsilisest isikust pärija peab pärandi avanemise hetkel olema elus, juriidilise isiku puhul on oluline selle olemasolu<sup>17</sup>.

Pärimine toimub kas seaduse alusel või pärandaja viimse tahte alusel ehk siis testamendiga. Niisiis, kui pärandaja ei ole jätnud testamenti, toimub pärimine seadusjärgluse põhimõtte alusel, mille kohaselt on seadusjärgsed pärijad pärandaja abikaasa ja sugulased. Kuid selle jaotusega veel ei piisa, sest sugulaste pärimine toimub veel omakorda kindlas järjekorras. Esimeses järjekorras pärivad pärandaja alanejad sugulased ehk tema lapsed või lapselapsed. Teises järjekorras pärivad pärandaja isa ja ema ning pärandaja õed või vennad. Kolmanda järjekorra pärijateks on vanavanemad ning nende alanejad sugulased (onud, tädid, nende lapsed jne.).<sup>18</sup>

Kusjuures seadus sätestab reegli, et teise järjekorra pärijad pärivad ainult siis, kui esimese ringi pärijaid ei ole<sup>19</sup>. Sama kehtib ka teise ja kolmanda ringi pärijate kohta. Nii nagu on pärimisel kindel järjekord, on ka kohustuste täitmisel.

Alates 2009. aastast, mil uus pärimisseadus kehtima hakkas, ei pea pärija, peale pärimistunnistuse esitamist notarile, midagi muud tegema. Pärand läheb pärijale üle automaatselt ning pärija ei pea selleks eraldi pärandi vastuvõtmise avaldust esitama<sup>20</sup>. Kui pärandaja suri enne 2009. aastal jõustunud pärimisseadust, siis tuleb tegutseda siiski varem kehtinud seaduse järgi ning notarile esitada vastuvõtmise või loobumise avaldus<sup>21</sup>. Kuigi pärijaks saamine toimub automaatselt, on pärijatel oma õiguste tõendamiseks kolmandate isikute ees vajalik esitada notarile pärimistunnistus ning algatada pärimismenetlus<sup>22</sup>.

Kui võrrelda varem kehtinud seadust ning hetkel kehtivat 2009. aasta pärimisseadust, siis varasema miinuseks oli see, et olnud täpselt reguleeritud,

---

<sup>15</sup> Mikk, *Pärimisõigus*, *supra nota* 3, lk 10.

<sup>16</sup> *Ibid*, lk 10.

<sup>17</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52, § 5 lg 3.

<sup>18</sup> Notarite Koda, „Mida peaks teadma pärimisest?“, <[www.notar.ee/528](http://www.notar.ee/528)> (29.11.2014).

<sup>19</sup> Hiedel, K., Seppik, A. ja Pajo, M., *Pereadvokaat* (Kirjastus Ilo, 2000), lk 234.

<sup>20</sup> Mikk, *Pärimisõigus*, *supra nota* 3, lk 13.

<sup>21</sup> *Ibid*, lk 13.

<sup>22</sup> *Ibid*, lk 13.

kelle avalduse aluselt tuleb notaril pärimistoimik avada<sup>23</sup>. Samuti oli määratlemata ka avalduse sisu ning pärimismenetluse algatamise vajalikkus<sup>24</sup>. Hetkel kehtiva PärS § 166 lõike 1 kohaselt on notari juures menetluse algatamise õigus järgmistel isikutel: pärijal, pärandaja võlausaldajal, annakusaajal, ja muul pärandvara suhtes õigusi omaval isikul<sup>25</sup>.

Kuna lõputöös mainitakse ka tulumaksu ja käibemaksu mõisteid, siis annan ka nende lühikese definitsiooni. Tulumaksuseadus (edaspidi TuMS) sätestab, et tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised<sup>26</sup>. Eestis on tulumaks otsene maks, sest maksukohustus vähendab maksumaksja tulu. Tulumaks on samuti objektiivne maks, sest maksuobjekt on seotud konkreetse isiku kogu tuluga, mida ta maksustamisperioodil on saanud. Lisaks on tulumaks riiklik maks, kuigi suur osa maksutulust laekub siiski ka kohalikele omavalitsustele<sup>27</sup>.

Lisaks on tulumaks jooksev maks, kuna maksustamisperiood on sõltuvalt subjektist kalendrikuu või –aasta<sup>28</sup>. Oluline on ka tulu mõiste, tulu tähendab isikule laekunud, rahaliselt hinnatavat, tagastamatut sissetulekut – seega näiteks laen ei ole tulu, kuna see tuleb tagastada.<sup>29</sup> Tulumaksu määr on alates 2015. aastast 20%, varem oli 21%.<sup>30</sup>

Käibemaksu teeb eriliseks see, et see on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Sellega koormatakse igat müügi-etappi ning vähendatakse maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra<sup>31</sup>. Sarnaselt tulumaksule, on ka käibemaks objektiivne ja perioodiline maks. Kuid erinevalt tulumaksust on käibemaksu näol tegemist kaudse maksuga, mis tähendab, et käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab käibemaksu toote hinna sees<sup>32</sup>. Käibemaksu määraks on

---

<sup>23</sup> Liin, U., „Uus pärimismenetlus – kuidas edasi?“, *Juridica* (2009), nr 1, 28-38, lk 32-33.

<sup>24</sup> Liin, U., *Uus pärimismenetlus, supra nota* 23, lk 32-33.

<sup>25</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52, § 166 lg 1.

<sup>26</sup> Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903, § 1.

<sup>27</sup> Tammert, P., *Tulumaks* (Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 16.

<sup>28</sup> Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus Juura, 2012), lk 169.

<sup>29</sup> Tammert, P., *Tulumaks, supra nota* 27, lk 16.

<sup>30</sup> Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 08.07.2011, 5, § 4 lg 1 p 2.

<sup>31</sup> Lehis, L., *Maksuõigus, supra nota* 28, lk 98.

<sup>32</sup> Lehis, L., *Maksuõigus, supra nota* 28, lk 283.

üldjuhul 20%, välja arvatud erijuhtudel, mis on sätestatud Käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 15 lg 2-4<sup>33</sup>.

Pärandimaks on maks, millega maksustatakse vara, mis läheb pärijale pärimise korral üle ehk teisisõnu maksustatakse pärija vara suurenemist. Algselt oli pärimismaks suunatud rohkem pärandaja eluajal kogunenud jõukuse maksustamisele. Tänapäeval on aga pärandimaksu rakendamisele arvesse võetud lähedaste seisundit ning lubatakse täiendavaid mahaarvamisi. Pärandimaksuga maksustamisel hakati rohkem silmas pidama seda, et pärija maksevõime suurenemise maksustamine ei tohiks endaga kaasa tuua maksevõime vähenemist alla varasema taseme. Üldiselt kehtib maailmselt maksumäära osas seisukoht, et mida suurema väärtusega pärandi pärija saab, seda suuremat maksu rakendatakse ja mida lähem on sugulusaste, seda madalamad on maksumäärad.<sup>34</sup>

2015. aasta seisuga Eestis pärandimaksu ei kehti. Küll aga on pärandimaks kehtestatud paljudes Euroopa riikides nagu Suurbritannias, Hispaanias, Itaalias, Norras, Rootsis kui ka naaberriigis Soomes. Ameerika ülikooli Illinoisi majandusteadlase andmetel eksisteeris pärandimaks juba keskajal. Miskipärast seostatakse seda siiski kui tulevikumaksu, mis läbi oleks justkui võimalik riigieelarvet suurendada<sup>35</sup>. Pärandimaks on seega riiklik maks. Pärandimaksunõustaja Harringtoni sõnul on pärandimaks vähe koormav ning seetõttu kuulub see nõ esimesse klassi<sup>36</sup>. Maksu tagasihoidlik määr on tingitud sellest, et pärandi saaja ei ole selle saadud tulu eest pidanud tegema mingeid jõupingutusi<sup>37</sup>. New Yorgis toob üksnes pärandimaks aastas riigieelarvesse mitu miljonit dollarit, see muidugi sõltub rahvastiku arvust ja testamentidest<sup>38</sup>.

Kokkuvõtvalt tähendab pärimisõigus isiku õigust pärandada oma vara isikule, kellele ta soovib, ning pärijate õigust saada selle vara omanikuks. Pärijat võib

---

<sup>33</sup> Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2009, 35, 232, § 15 lg 1, 2-4.

<sup>34</sup> Lahesoo, K., „Pärandimaks maailmas“, Maksumaksja (2006), nr 5, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=520>> (09.04.2015).

<sup>35</sup> Hunter, M. H., *The inheritance tax*, (University of Illinois, 2002), p 65.

<sup>36</sup> Harrington, J., *The inheritance tax*, (American Academy of Political and Social Science, 2006), p 87.

<sup>37</sup> Prabhakar, R., *What do the public think of taxation? Evidence from a focus group study in England*, (Journal of European Social Policy, 2012), p 78.

<sup>38</sup> Harrington, J., *The inheritance tax*, (American Academy of Political and Social Science, 2006), p 94.

nimetada ka pärandaja ehk surnud isiku üldõigusjärglaseks. Pärimine on isiku surma korral tema vara üleminek teisele isikule. Pärand on pärandaja vara. Pärimine toimub kas seaduse alusel või pärandaja viimse tahte alusel ehk siis testamendiga. Alates 2009. aastast läheb pärand pärijale üle automaatselt ning avaldust esitada ei tule. 2015. aasta seisuga Eestis pärandimaksu ei kehti. Pärimisega seotud õiguslikud regulatsioonid on sätestatud peamiselt pärimisseaduses.

## 1.2 Pärija õigused ja kohustused

Kui isik on saanud pärijaks, siis ei piirdu see ainult pärandvara üleminekul. Lisaks matuse ning pärandiga seotud asjaamistele võib tulla koos pärandiga pärijale veel terve hulk kohustusi, millest ta teadlik ei pruugi olla. Nimelt käivad pärandvaraga kaasas ka teatud kohustused, mille pärandvara vastu võtmisel pärandaja enda kanda saab.

Maksukorralduse seadus (edaspidi MKS) § 8 kirjeldab üldiselt kohustuste sisu ning ühtlasi ütleb see, et seadustest tulenevaid rahalisi ja mitterahalisi kohustusi täidetakse esindatava raha arvel<sup>39</sup>. Sama seaduse §-st 40 saame teada, et kui vara valitseja rikub tahtlikult või raskest hooletusest käesoleva seaduse §-s 8 nimetatud kohustusi, vastutab ta selle tõttu tekkinud maksuvõla eest solidaarselt maksukohustuslasega<sup>40</sup>. Antud paragrahvidest tuleneb ka pärijate vastutus pärandaja kohustuste eest.

Üldreegel on, et pärandi vastuvõtmisega lähevad pärijale üle kõik pärandaja kohustused ja õigused<sup>41</sup>. Pärandaja õiguste ja kohustuste ülemineku nimetab PärS § 130 lõige 1, mis ütleb, et üle ei lähe ainult need kohustused, mis on olemuselt lahutamatult seotud pärandaja isikuga või mis seadusest tulenevalt ei saa ühelt

---

<sup>39</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150, § 8.

<sup>40</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150, § 40.

<sup>41</sup> Hiedel, *Pereadvokaat, supra nota* 19, lk 240.

isikult teisele üle minna<sup>42</sup>. Samuti sätestab MKS § 36 lõige 1 maksunõuete ja kohustuste ülemineku pärimise korras<sup>43</sup>.

Pärimise korral on tegemist seadusest tuleneva õigusjärglusega, maksuõiguse seisukohast tulenevalt on vaja täpsustada aga reguleerimise korda. Kindlaks on vaja määrata vastutav isik, kes täidaks pärandvaraga seotud arvepidamise kohustust ja esitaks maksudeklaratsioone, vastasel juhul ei oleks võimalik pärijatele üleminevaid kohustusi välja arvutada.<sup>44</sup>

Seepärast MKS § 36 lõige 2 nimetabki, et pärandvara hulka kuuluvaid kohustusi on pärandvara arvel kohustatud täitma ka testamenditäitja ja pärandvara hooldaja. Pärandi hooldajale annab kohus korraldusi vara valdamiseks, kasutamiseks ja käsutamiseks. Kui pärandvara hooldaja ei ole talle määratud kohustusi täitnud, siis on kohtul õigus ta hooldaja kohustustest vabastada.<sup>45</sup> Seejuures hooldaja võib pärandavara käsutada üksnes kohustuste täitmiseks, mitte isiklikuks otstarbeks.

Pärandvaral võivad lasuda järgmised kohustused:

1. Pärandaja võlad – need võivad tuleneda üldjuhul kas pärandaja tehtud tehingutest või seadusest, kõige sagedasemad on näiteks pangalaenuid.
2. Pärandi avamise võlad – üksnes sellised võlad, mis eksisteerivad alates pärandi avamise hetkest, ja tekivad mitte pärandaja isikus, vaid pärija isikus.
3. Pärandvaraga seotud kuludest tulenevad võlad – tekivad alles peale surma pärandvara likvideerimisel või pärandvara kasuks tehtavate tehingute käigus, näiteks notari tasud.
4. Pärandvara pärija võlad – kohustused, mille eest vastutatakse pärandvaraga ja ei välistata seejuures ka isikliku varaga vastutamist.
5. Ärikohustused – kui pärandi hulka kuulub ettevõtte, siis vastutab selle pärija varasemate äritegevuse võlgade eest samamoodi nagu muude võlgade eeski.<sup>46</sup>

---

<sup>42</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52, § 130 lg 1.

<sup>43</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150, § 36 lg 1.

<sup>44</sup> Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 28, lk 98.

<sup>45</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I 2010, 38, 231, § 36 lg 2.

<sup>46</sup> Brox, *Pärimisõigus*, *supra nota* 9, lk 320-322.

Põhimõtteliselt lähevad pärijale üle kõik võlaõiguslikud õigused ja kohustused. Seega pärijale lähevad üle kõik surnu võlad. Pärijate kohustus on maksta olemasolevad arved eluaseme kasutamise eest, maksmata maksud, hüpoteegivõlad, elektriarved jne. Samuti peavad nad tasuma viiviseid, intresse ning leppetrahve, kui pärandaja oli oma kohustused õigeaegselt täitmata jätnud või neid mittekohaselt täitnud.<sup>47</sup> Pärija võib vastutada pärandaja kohustuste eest ka isikliku varaga, kui ta ei lase läbi viia pärandvara inventuuri või ei loobu pärandist.

Teatud erireeglite tõttu (eelkõige siis, kui pärandaja oli füüsilisest isikust ettevõtja või käibemaksukohustuslane) on praktikas vaja pärijal deklareerida ja täita maksukohustusi pärandaja nimel. Seda hetkeni, mil pärijad on välja selgitanud ja saavad enda nimel edasi tegutseda. Kuigi hetkel kehtiva PärS alusel on olemas loobumispõhimõte, siis ei saa seda alati rakendada maksuõiguses. Seda seetõttu, et makse ei ole võimalik nõuda isikult, kelle nimi pole teada. Seega tuleks pärijal arvestada, et teatud perioodil võib ta olla kohustatud deklareerima või tasuma maksukohustusi pärandaja nimel, seda kutsutakse nn hõljuva päranditombu põhimõtteks.<sup>48</sup>

Lisaks kannab pärija ka pärandaja matuse kulusid, arvestades seejuures tavaid ning pärandi suurust. Kui testamendis või pärimislepingus on märgitud keegi kolmas isik matuse kulusid kandma, siis ei pea pärija seda tegema, vastasel juhul aga küll. Kui pärandvarast ei peaks matuse kulude katmiseks piisama, tuleb pärijal katta need oma varast.<sup>49</sup> Seega ei ole pärija kohustuste all mõeldud üksnes maksukohustust vaid ka teisi materiaalseid kohustusi.

Seadus sätestab, et pärandi arvel täidetakse kohustused järgmises järjekorras: esimeses järjekorras tuleks pärijal tasuda pärandaja matuse, tema perekonnaliikmete ülalpidamise, pärandi hoiu ja hooldamise kulud ning inventuuri tegemise kulud; teises järjekorras rahuldatakse võlanõuded ning

---

<sup>47</sup> Liin, *Pärimisõigus*, *supra nota* 6, lk 17-18.

<sup>48</sup> Lehis, *Maksuõigus*, *supra nota* 28, lk 99.

<sup>49</sup> Claudius Õigusbüroo, „Pärimine kiirelt ja valutult“, <[claudiuslaw.com/et/oigusteenused-parimisoigus#parija-õigused-ja-kohustused](http://claudiuslaw.com/et/oigusteenused-parimisoigus#parija-õigused-ja-kohustused), vastutus pärandaja kohustuste eest> (24.03.2015).

kolmandas järjekorras sihtkäsundid, annakud ja sihtmäärangud<sup>50</sup>. Kusjuures järgmise järjekorra kohustused täidetakse alles siis, kui eelmise järjekorra kohustused on täielikult täidetud<sup>51</sup>. Nii nagu on pärimisel kindel järjekord, on ka kohustuste täitmisel.

Võib juhtuda, et pärandis on rohkem kohustusi kui reaalselt vara, millest kohustusi täita. PärS § 130 lõike 3 kohaselt peab pärandvara ebapiisavuse korral pärija need kohustused täitma oma vara arvel, välja arvatud juhul, kui ta pärast inventuuri tegemist on täitnud kohustused seaduses sätestatud korras, kui on välja kuulutatud pärandvara pankrot või kui pankrotimenetlus on lõppenud pankrotti välja kuulutamata, raugemise tõttu<sup>52</sup>. Sel juhul on pärija vastutus siiski piiratud vaid pärandvara ulatuses.

Kuigi, vastutuse mittepiiramine oleks aga soodne võlausaldajale, kuna tema nõuete eest vastutatakse nüüd lisaks pärandaja varale ka pärija varaga<sup>53</sup>. Pärandaja võlausaldaja on huvitatud eelkõige nõude rahuldamisest, pole vahet, kas siis seda pärandvarast või pärija isiklikust varast. Pärija vastutuse piiramisega püütaksegi need kaks varamassi üksteisest lahus hoida<sup>54</sup>.

Pärija saab oma vastutust piirata kindlas seadusega ette nähtud korras. Eesti pärimisõiguses võimaldab pärijal vastutust kohustuste ees piirata inventuuri nõude esitamisega<sup>55</sup>. 1997. aasta pärimisseaduse kohaselt sai pärija vastutust piirata üksnes pärandi vastuvõtmisel<sup>56</sup>. Vaid pärandvara vastu inventuuri nõudes, on võimalik pärijal pärandaja võlgade tasumisest vabaneda.

Kehtiv pärimisseadus on selles osas palju paindlikum, sest inventuuri nõude esitamine on võimalik ka peale pärandi vastuvõtmist, nt peale pärandvara ebapiisavusest teadasaamist<sup>57</sup>. Kui pärija saab teada asjaoludest, et pärandvarast ei

---

<sup>50</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52 ... RT I 2010, 38, 231, § 142 lg 1.

<sup>51</sup> Hiedel, *Pereadvokaat, supra nota* 19, lk 241.

<sup>52</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52 ... RT I 2010, 38, 231, § 130 lg 3.

<sup>53</sup> Mikk, *Pärimisõiguses, supra nota* 3, lk 118.

<sup>54</sup> *Ibid*, lk 118.

<sup>55</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52 ... RT I 2010, 38, 231, § 137 lg 1.

<sup>56</sup> Mikk, *Pärimisõiguses, supra nota* 3, lk 119.

<sup>57</sup> *Ibid*, lk 119.

piisa võlausaldajate nõuete rahuldamiseks, siis on tal võimalik notarile inventuurinõue esitada kolme kuu jooksul<sup>58</sup>. Pärandi inventuur on kohustuslik, kui pärijaks on teovõimetu isik, kohalik omavalitsus või riik<sup>59</sup>.

Nagu eelpool välja toodud, siis tõendamaks, et pärandvarast ei piisa pärija kõigi kohustuste katmiseks, tuleb läbi viia pärandvara inventuur. Kui see on tõendatud, et pärandavarast tõepoolest ei piisa maksuvõla tasumiseks, tuleb esitada MTA-le vastav taotlus. Seejärel saab alles MTA maksuvõla maha kanda selles osas, mille maksmiseks pärandavarast ei piisanud. Lisaks taotlusele on vajalik esitada ka: pärimistunnistuse koopia, inventuuri käigus koostatud pärandvara nimekirja koopia, ning olemasolul pärandvara jagamise lepingu koopia.<sup>60</sup>

Paljud inimesed aga ei pöördu õigel hetkel maksuhalduri poole, või ei olda teadlikud, kuidas edasi tegutseda tuleks. Kui pärija ei ole maksuhalduri poole pöördunud, siis kantakse maksuvõlg pärijale automaatselt üle ja hakatakse seda sisse nõudma<sup>61</sup>. Maksuvõla mitte tasumise korral nõutakse võlg sundkorras sisse, sealjuures võidakse rakendada erinevaid täitetoiminguid nagu näiteks arestitakse töötasu, pangakontod või võõrandatakse isiku vara kohtutäituri abiga. Maksuvõla sundtäitmine toimub MKS 13. peatüki alusel, mille kohaselt on samuti maksuhaldur kohustatud sisse nõudma maksukohustuslase poolt tasumata jäetud maksuvõlga<sup>62</sup>. Sellele lisanduvad täitetoimingud sätestab MKS § 130 lõige 1<sup>63</sup>.

Pärija õiguste seisukohast on pärijal näiteks õigus saada enne pärandi vastuvõtmist või sellest loobumist pärandi kohta andmeid. Need andmed kujutavad endast pärandvara koosseisu ning testamendi või pärimislepingu sisu<sup>64</sup>. Andmeid on õigus nõuda kas siis kohtult, notarilt või muult isikult, kelle valduses on pärandvara, testament või pärimisleping<sup>65</sup>. Kogenud juristide sõnul ei kasutata

---

<sup>58</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52, § 137 lg 2.

<sup>59</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52, § 136 lg 1.

<sup>60</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Pärimine ja maksuvõlad“, <[www.emta.ee/index.php?id=35920&highlight=p%C3%A4rimine](http://www.emta.ee/index.php?id=35920&highlight=p%C3%A4rimine)> (26.02.2015).

<sup>61</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Pärimine ja maksuvõlad“, <[www.emta.ee/index.php?id=35920&highlight=p%C3%A4rimine](http://www.emta.ee/index.php?id=35920&highlight=p%C3%A4rimine)> (26.02.2015).

<sup>62</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I 2004, 28, 188, § 128.

<sup>63</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.02.2014 - RT I, 31.01.2014, 6 ... RT I 2005, 25, 193, § 130 lg 1.

<sup>64</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52, § 121.

<sup>65</sup> Pärimisseadus, 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52, § 121.

seda võimalust aga tingimata alati ära ning võivad tekkida arusaamatused<sup>66</sup>. Silmas peaks aga pidama seda, et pärandi üldised andmed ei pruugi veel näidata pärandaja maksuvõlgasid.

Kokkuvõtvalt, lähevad pärandi vastuvõtmisega pärijale üle kõik pärandaja kohustused ja õigused. Üle ei lähe ainult need kohustused, mis on olemuselt lahutamatult seotud pärandaja isikuga või mis seadusest tulenevalt ei saa ühelt isikult teisele üle minna. Kui pärija saab võlgadega ülekoormatud pärandi, siis võib juhtuda, et ta peab pärandi ebapiisavuse korral vastutama kohustuste eest ka enda isikliku varaga. Seda aga mitte juhul, kui pärija laseb läbi viia pärandvara inventuuri. Kui pärija ei ole õigel ajal esitanud pärandist loobumise avaldust, siis kantakse maksuvõlg talle automaatselt üle ning hakatakse seda sundkorras sisse nõudma. Pärijal on aga õigus saada enne pärandi vastuvõtmist või sellest loobumist pärandi kohta andmeid. Need andmed kujutavad endast pärandvara koosseisu ning testamendi või pärimislepingu sisu.

---

<sup>66</sup> Hiedel, *Pereadvokaat, supra nota* 19, lk 241.

## **2. PÄRIMISMENETLUSEGA SEOTUD PROBLEEME**

### **2.1 Pärimisega seotud probleemid maksustamises**

Üks probleemidest seisneb ilmselt selles, et maksunõuete ja –kohustuste kohta pärimisvaldkonnas kohtupraktika ning regulatsioonid sisuliselt puuduvad. Vähene kohtupraktika ei tähenda siinkohal mitte seda, et pärimisega seotud maksustamine toimuks sujuvalt ja korrektselt, vaid pigem seda, et antud teema on nii maksumaksja (pärija) kui ka maksuhalduri jaoks veel suhteliselt teadvustamata.

Kehtivas MKS-s ei ole sätestatud normi, mis kohustaks pärijaid pärandaja nimel esitama mistahes deklaratsiooni. Selle kohustuse võib küll koostõlgendamisel ise tuletada MKS § 8 ja § 36, kuid kohustus peab selle rakendamiseks olema selgelt sätestatud<sup>67</sup>. Seega puudub pärijatel deklaratsioonide esitamise nõue, ja et isikute kohtlemine oleks võrdne, siis ei saa ka MTA vastu võtta vabatahtlikult esitatavaid deklaratsioone.

Küll on aga kaks erandit, mil tuleks deklaratsioon esitada. Esimene neist tuleneb TuMS § 44 lg 2, mis ütleb, et abikaasade ühise tuludeklaratsiooni võib esitada üleelanud abikaasa, kui üks abikaasadest on surnud maksustamisperioodil või pärast maksustamisperioodi, kuid enne tuludeklaratsiooni esitamist<sup>68</sup>. Ja teiseks on õigus FIE ettevõtlust jätkaval isikul, kes peab pärandaja surma seisuga esitama pärandaja eest deklaratsiooni tulenevalt ettevõtluse ülemineku regulatsioonist<sup>69</sup>. Seega üldjuhul pärijal ei ole õigust esitada ega saa temalt ka nõuda pärandaja

---

<sup>67</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I 2003, 71, 472, § 8, 36.

<sup>68</sup> Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 18.11.2010, 1, § 44 lg 2.

<sup>69</sup> Ambrozevits, K., „Pärimisega seotud probleemid maksustamises“, memorandum, Juriidiline osakond (2015), lk 2.

nimel deklaratsiooni esitamist. Eranditeks on vaid kauem elanud abikaasa ning FIE ettevõtluse jätkaja.

Alates 2009. aastast kehtiva pärimisseadusega asendati varasem vastuvõtusüsteem loobumissüsteemiga. Probleemid tekivad olukorras, kus loobumismenetlust läbi ei viida, kuigi isik seda sooviks<sup>70</sup>. See tähendab, et isik, kellel on õigus saada pärijaks, mingil põhjusel ei tee seaduses sätestatud aja jooksul notari juures pärandist loobumise avaldust.

Siinkohal ei ole MTA ülesanne tuvastada, millistel põhjustel isik on jätnud kasutamata õiguse pärandist loobumiseks. Kui isik on tunnistatud pärijaks, kaasnevad sellega kõik seaduses ettenähtud tagajärjed, sh pärandaja õiguste ja kohustuste omandamine õigusjärgluse alusel<sup>71</sup>. Seega probleem seisneb pärandist loobumise õiguse mittekasutamises.

Üks viimasel ajal aktuaalsemaid küsimusi maksuhalduri jaoks on ka see, kas maksuvabastus on päritav. TuMS § 15 lg 4 sõnastuse kohaselt ei maksustata tulumaksuga tulu omandireformi käigus tagastatud maa võõrandamisest. TuMS § 15 lg 4 toetab pärija suhtes maksuvabastuse rakendumist põhjusel, et viidatud sätte p 5 ei sea maksuvabastuse saamist sõltuvusse konkreetsest isikust, vaid lähtub üksnes maa omandamise viisist<sup>72</sup>.

Seega võib asuda seisukohale, et maksuvabastus rakendub omandireformi käigus tagastatud maa esmavõõrandamisel. Maksuõiguses puudub erisäte, mis välistaks sellise maksuvabastuse ülemineku pärijale. Võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt tuleb pärijat maksustada samamoodi nagu oleks maksustatud pärandajat, kui too oleks oma eluajal maa võõrandanud.

Sama küsimus võib tekkida ka väärtpaberite võõrandamisel või investeerimiskontoga seotud maksuvabastuse pärimisel. Neist esimese kohta võib lühidalt öelda, et jätkates väärtpaberitega tehingute tegemist ja saades mõnel järgneval maksustamisperioodil sellest kasu, on pärijal õigus päritud kahju kasust

---

<sup>70</sup> Ambrozevits, *Pärimisega seotud*, supra nota 68, lk 3.

<sup>71</sup> *Ibid*, lk 3.

<sup>72</sup> Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903, § 15 lg 4 p 5.

maha arvata<sup>73</sup>. Seda seepärast, et maksuõiguses puudub jällegi erisäte, mis välistaks selliste soodustuse ülemineku pärijale ning võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt tuleb pärijat maksustada samamoodi nagu oleks maksustatud pärandajat, kui ta oleks oma eluajal väärtpaberitega tehinguid edasi teinud.

Mis puutub investeerimiskontosse, siis on üldiselt nii, et kui pärija jätkab investeerimiskonto süsteemi, siis peab ta deklareerima pärandaja sissemaksete jäägi oma investeerimiskonto sissemaksena<sup>74</sup>. Kui pärija aga ei jätkata investeerimiskonto süsteemi, vaid võõrandab päritud väärtpaberid, siis peab ta deklareerima pärandaja investeerimiskonto sissemaksete jäägi müüdü väärtpaberite soetamismaksumusena<sup>75</sup>. Saab jällegi teha järelduse, et seadustes ei ole ühtset regulatsiooni, mille järgi maksuhaldur kindlalt tegutseda saaks, on vaid kindlad põhimõtted.

Ebavõrdne olukord seisneb eelkõige selles, et pärija maksukoormus sõltub pärandavara liigist, mitte pärandi suurusest. Eesti Maksuameti Liidu (edaspidi EML) arvates on ebakorrektna küsida tulumaksu kinnisvara võõrandamiselt, kuid näiteks raha või vallasvara pärimisel maksukohustust ei teki. Samuti arvab EML, et tulumaksuseaduse 2015. aasta muudatuse all, küsida pärijalt kinnisvara võõrandamiselt tulumaksu, varjataks sisuliselt pärandimaksu. See tähendaks aga EML seisukohalt vastuolu ka Eesti Vabariigi Põhiseadusega.

Küsimus on veel füüsilisest isikust ettevõtja (edaspidi FIE) korral. Kui FIE sureb ja tal on surma-aasta osas tasumata makseid, kas siis pärijad peavad selle võla tasuma. Saab teha järelduse, et kuna seadus ei kohusta pärijaid ettevõtluse mittejätkamise korral FIE viimase tegevusaasta kohta deklaratsiooni esitama, mis selgus juba eespool, siis ei teki pärijatel kohustust maksuvõlga tasuda.

Üheks probleemseks kohaks on kindlasti ka pärimismenetluse läbiviimisega tekkinud kulutused. Esiteks pärimismenetluse algatamise kulu, mis notari tasu

---

<sup>73</sup> Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 14.02.2013, 1, § 39 lg 1.

<sup>74</sup> Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903, § 17<sup>2</sup>, § 38.

<sup>75</sup> Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903, § 17<sup>2</sup>, § 38.

seaduse (edaspidi NotTS) kohaselt on 63,90 eurot<sup>76</sup>. Teiseks kulutused seoses täiendavate järelepärimistega - umbes 3-6 eurot ühe päringu kohta. Kolmandaks pärimistunnistuse väljaandmine ja pärandvara registreerimine, maksumusega 102,25 eurot<sup>77</sup>. Viimaseks pärandist loobumise avaldus, kui pärija soovib pärandvarast loobuda, selle tasu on 6,35 eurot<sup>78</sup>. Kõikidele summadele lisandub veel käibemaks 20%. Selle sätestab ka NotTS § 40 lg 2 ja 3, mille kohaselt on notar kohustatud märkima arvele ning dokumentidele tasumisele kuuluva summa koos käibemaksu suurusega<sup>79</sup>.

Tulenevalt eeltoodud asjaolust võib tekkida aga segadus, et pärimismenetlust ei viida sel juhul läbi tegeliku pärija huvides. Reaalselt ei pea aga võlgadega ülekoormatud pärandi saaja kandma mingeid inventuuriga kaasnevaid kulutusi, sest inventuuri tegemise tasu ja sellega seotud muud kulutused, tuleb kohtutäituril katta otse pärandvarast<sup>80</sup>. See on ka iseenesest arusaadav, sest ei saa panna pärijale kohustuseks maksta pärimismenetlusega seotud kulutusi, mis ei ole pärandi väärtusega seotud, vaid oleks sel juhul pigem juba pärija enda isiklik kohustus. Isiklikud kohustused ei saa aga kuidagi seotud olla pärandiga kaasnevate kohustustega.

Kuna peamised probleemid tulenevad üleüldisest teadmatusest, siis MKS-st leiab ühe konkreetse sätte, mis peaks lahendama vähemalt maksumaksja teadmatuses poole pärimismenetluse protsessi ja sellega kaasneva osas. Nimelt § 10 toob välja maksuhalduri ülesanded, kus lõikes 3 on sätestatud, et menetlus peab toimuma kõiki haldusmenetluse üldpõhimõtteid järgides<sup>81</sup>. Üheks nendest põhiõigustest on teabe andmine maksukohustuslasele, tuues välja § 14 lg 2, mille kohaselt maksuhaldur peab selgitama maksukohustuslasele tema õigusi ja kohustusi seoses menetlusega<sup>82</sup>.

---

<sup>76</sup> Notarite Koda, „Kui palju maksab pärimismenetluse läbiviimine?“, <[www.notar.ee/18948](http://www.notar.ee/18948)> (27.02.2015).

<sup>77</sup> Notarite Koda, „Kui palju maksab pärimismenetluse läbiviimine?“, <[www.notar.ee/18948](http://www.notar.ee/18948)> (27.02.2015).

<sup>78</sup> Notarite Koda, „Kui palju maksab pärimismenetluse läbiviimine?“, <[www.notar.ee/18948](http://www.notar.ee/18948)> (27.02.2015).

<sup>79</sup> Notari tasu seadus, 20.03.1996, jõustunud 08.06.2009 - RT I 1996, 23, 456 ... RT I 2009, 27, 164, § 40 lg 2-3.

<sup>80</sup> Liin, *Uus pärimismenetlus*, supra nota 23, lk 37.

<sup>81</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150, § 10 lg 3.

<sup>82</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150, § 14 lg 2.

Samuti peaks maksuhaldur menetlusega seotud asjaolusid selgitama maksumaksjale võimalikult lihtsalt, mitte liialt erialaseid termineid kasutades. Kahjuks tuleb aga tõdeda, et ikkagi tuleb ette olukordi, kus maksumaksjast pärija ei ole kõige vajalikuga kursis, või ei mõisteta olukorda õigesti. Muidugi ei saa siinkohal üldistada, öeldes, et maksuhaldur on kõiges süüdi, samamoodi on maksumaksjal ju võimalus alati täiendavat informatsiooni küsida, kuid see on tema enda kohustus.

Üha enam muutuvad sagedasemaks ka rahvusvahelised pärimisasjad. Euroopa Liidus registreeritakse Euroopa Komisjoni sõnul igal aastal ligikaudu 450 000 rahvusvahelist pärimisasja<sup>83</sup>. Kui hinnata nendega seotud vara koguväärtust, siis võib see olla rohkem kui 120 miljardit eurot<sup>84</sup>. Tekib küsimus, kui Eesti maksuhalduritel on normide puudulikkuse tõttu ülejõukäiv lahendada riigisiseseid pärimisasju, siis milliseks võib kujuneda ühe rahvusvahelise pärimisasja lahendamine. Seda enam, et pärimisasjade lahendamised võtavad veelgi enam aega ning osutuvad ilmselt veelgi keerulistemaks, kuna ei saa lähtuda üksnes Eesti seadustest. Oluline on veel see, et tõenäoliselt need näitajad tõusevad aastast-aastasse veelgi, mis omakorda nõuaks ka täpsemaid regulatsioone.

Seega on kehtiva regulatsiooni puudulikkuse tõttu tihti keeruline pärimisega seotud maksuküsimusi ühtselt ja kiiresti lahendada, seetõttu on maksuhalduril soovitatav pöörduda küsimuste korral näiteks juriidilise osakonna poole (MTA õigusabi poole). See on ilmselt ainus lahendus sellele, et kui maksuhaldur ise ei suuda sobivale järeldusele jõuda, siis võibolla koostöö juristiga aitab, kuna nemad on näinud kindlasti palju rohkem kohtupraktikat. Seega järeldus, et kuna seadusandluse puudujäägid peab kompenseerima ühtse ja järjepideva praktikaga, siis on äärmiselt oluline ametiseselt kooskõlastada keeruliste olukordade lahendused.

Kokkuvõtvalt selgus erinevaid allikaid uurides, et pärimisega seotud probleeme on mitmeid. Näiteks pole seadustes konkreetset sätet, mis kohustaks pärijat pärandaja nimel deklaratsioone esitama, küll aga saab selle kaudselt MKS-st tuletada. Samuti on ebakorrektno see, et pärandi maksukoormus sõltub mitte

---

<sup>83</sup> Sepp, K., „Kasulik teada: usaldusfondid“, *Juridica* (2011), nr 6, 443-451, lk 446.

<sup>84</sup> *Ibid*, lk 446.

pärandi suurusel, vaid selle liigist. Lisaks pärija jaoks ebameeldivad olukorrad, mil pärandiga seotud asjaajamiste kulutused võivad ületada pärandi tegeliku väärtuse. Üldistades võib teha järelduse, et enamuse probleeme ongi tingitud lünklikest seaduse sätetest.

## **2.2 Pärimismenetluse probleeme Riigikohtu otsuse ja MTA praktika näitel**

Kohtulahendi analüüsimise eesmärgiks on eelkõige kaardistada praktikas tekkinud probleeme pärimisega seotud maksustamises ning pakkuda neile võimalikke lahendusi, seeläbi aidates kaasa MTA ühtsete seisukohtade kujundamisele seaduse regulatsiooni lünklikkuse või ebaselguse korral.

Analüüsitakse esmalt 12. veebruaril 2014. aastal vastu võetud Riigikohtu otsust nr 3-3-1-97-13, mis lükkas ümber senise pärandvara võõrandamisel saadud kasu maksustamise. Enne Riigikohtu otsuse vastu võtmist lähtuti maksustamisel asjaolust, et pärijal ei ole õigust kasu arvestamisel maha arvata pärandaja poolt pärandvara soetamisel tehtud kulusid, sellisel juhul on soetusmaksumus pärija jaoks null.<sup>85</sup>

Kohtuasi sai alguse sellest, kui MTA tegi maksuotsuse, millega kohustas isikut tasuma tulumaksu summas 7845,03 eurot. MTA otsuse kohaselt ei kasutatud pärandina saadud korterit peamise elukohana. Vastavalt 2011. aastani kehtinud TuMS § 15 lg 5 p 1 redaktsioonile ei maksustatud maksumaksjat alalise või peamise elukohana kasutatavat korteriomandit tulumaksuga. Isik esitas seega halduskohtusse kaebuse maksuotsuse tühistamiseks. Nii halduskohus kui ka ringkonnakohus jätsid isiku kaebuse rahuldamata. Seejärel pöördus isik kassatsioonikaebusega Riigikohtusse.<sup>86</sup>

Pärija seisukohalt arusaadav, keegi ei sooviks lisakulutusi maksta näiteks esivanematelt päritud kinnisvara eest, sest mõistetakse, et see kuulub samale

---

<sup>85</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamine“ (2014), <[www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine](http://www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine)>, (10.01.2015).

<sup>86</sup> Riigi Teataja, „Pärija maksustamine tulumaksuga“ (2014), <[www.riigiteataja.ee/kohtuteave/kohtulahendi\\_analyys/9190](http://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/kohtulahendi_analyys/9190)>, (12.01.2015).

perekonnale ning miks tuleks selle eest uuesti maksta, kui juba lahkunud vanemad on selle välja ostnud. Kuid tuleb mõista ka riigi seisukohta, mis on üsna arusaadavalt ära selgitatud, et pärija jaoks on soetusmaksumus tegelikult ju null, ehk pärija ise ei ole selle kinnisvara eest sentigi maksnud ning pärand on lihtsalt pärija jaoks kaasnev rahaline boonus. Umbes samamoodi põhjendas ka MTA enda tagasilükkamise otsust.

MTA vastus kassatsioonikaebuse kohta oli, et see tuleks jätta rahuldamata. Põhjendati seda sellega, et pärandaja tehtud kulutusi ei saa soetamismaksumuse leidmise korral arvesse võtta. Pärija jaoks on ju soetamismaksumus null, ta ei ole mingeid kulutusi teinud, ainus võimalus on enda poolt tehtud kulutused dokumentaalselt tõendada. Antud kaasuses võttis maksuhaldur soetamismaksumuse arvutamisel arvesse isiku kuluna riigilõivu ning notarikulu.<sup>87</sup> Seega ka maksuhalduri seisukoht oleks nagu õige, tekibki vastuolu, kellel siis õigus on, kas pärijal või maksuhalduril.

Lihtsalt öeldes käis antud kohtuasjas vaidlus selle üle, kas mõiste „maksumaksja poolt tehtud kulud“ laieneb üle ka pärandajale. Maksuhaldurite ja kohtute seisukoht oli, et pärandaja tehtud kulud ei lähe siiski pärijale üle. Isiku arvates peaks aga lähtuma MKS §-st 35, kus õigusjärgluse põhimõttest tulenevalt lähevad pärijale pärandiga koos üle ka õigus vähendada tulumaksuga maksustatavat kasu pärandaja poolt kantud soetusmaksumuse võrra.<sup>88</sup> Küll aga ei ole loe seadusest välja, et maksuvabastus pärijale kuidagi üle kanduks. Siin ei piisa sellest sättest, mis ütleb, et pärandiga kanduvad pärijale üle kõik õigused ja kohustused, on vaja täpsemat regulatsiooni.

Peale halduskohtu uut läbivaatamist ja pikka protsessi kohtutes, jõudis Riigikohus 16. juunil 2014. aastal seisukohale, et TuMS § 15 lg 1 kajastuv maksuvabastuse tingimus ei ole antud kohtuasjas see õiguslik tagajärg, mis kanduks pärijale üle. Siinkohal kehtib ikkagi kindel seisukoht, et pärija oleks pidanud pärandina saadud kinnisasja kasutama eluruumina, mida ta ei teinud, ja kaotas õiguse seda kinnisasja maksuvabalt võõrandada. Seega pidi maksustamine toimuma

---

<sup>87</sup> *Kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 25.11.2011 maksuotsuse nr 12.2-3/2678-10 tühistamiseks*, põhiseaduslikkuse järelevalve asi nr 3-3-1-97-13, Tartu Ringkonnakohtu 03.10.2013 otsus kohtuasjas nr 3-12-232, kassatsioonikaebus, 12.02.2014, lõik 7.

<sup>88</sup> Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150, § 35.

samamoodi nagu oleks toimunud siis, kui parandaja oleks lõpetanud kinnisasja kasutamise enda elukohana.<sup>89</sup>

Võib öelda, et õiguslik seletus oli sees mõlema vastaspoole seisukohtades, lihtsalt pärija eksis sellega, et ta ei kasutanud parandina saadud kinnisasja elukohana. Samas, kui isik oleks pärinud raha või väärtpaberid, ei oleks antud probleemi üldse tekkinudki, mis aga kõlab väga ebaausalt. Võimalik, et ta tavainimesena ei olnud selliste asjadega lihtsalt kursis, samas oli tal aga võimalus parandi kohta uurida, kas talle kanduvad üle maksukohustused või ei.

Oluline oleks veel teada, et maksumaksja on see isik, kel tuleb esitada vara ostuhinda ja ostuga seotud kulused tõendavad dokumendid, maksuhalduri ülesanne ei ole neid otsida ja tõendada. Kui maksumaksja tahab parandina saadud vara võõrandada ja esitab sealjuures maksuhaldurile dokumentaalsed tõendid kinnisasja soetamisel tehtud kulutuste kohta, siis saab need kasu arvestamisel lugeda soetusmaksumuseks. Lisaks ostuhinnale on pärijal õigus soetusmaksumusele liita ka parandi vormistamise kulud.<sup>90</sup> Ainult tõendatud viisil on võimalik need kulud soetusmaksumuseks arvestada.

Kohtupraktika pani paika kindla arusaama, et TuMS § 15 lg 5 p 2,3 ja 5 sätestatud maksuvabastused ei lähe pärijale üle, sest tegemist on parandaja isikuga lahutamatuult seotud õigusega<sup>91</sup>. Seega maksuhaldurite praktika parandvara võõrandamise maksustamisel pärast Riigikohtu otsust on, et lähtuma peaks asjaolust, et parandamine ei kujuta endast võõrandamist parandaja jaoks ega soetamist pärija jaoks, vaid olemasoleva omandisuhte isik asendub teise isikuga. See kohtulahend on üks peamistest näidetest, mis peaks nüüd jääma nii öelda juhendiks edaspidiste pärimisasjade lahendamisel MTA-s.

Teiseks tuuakse näide vandeadvokaadi Martin Kruuse arutelust, kus ta mainib, et MTA ei ole oma tegutsemises päris kindel ja on selgelt näha, et seal puudub praktika. Pärast Riigikohtu otsust tegi MTA uue juhendi, kus andis teada, millistel

---

<sup>89</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamine“ (2014), <[www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine](http://www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine)>, (10.01.2015).

<sup>90</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamine“ (2014), <[www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine](http://www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine)>, (10.01.2015).

<sup>91</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamine“ (2014), <[www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine](http://www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine)>, (10.01.2015).

tingimustel on võimalik valesi küsitud tulumaksu tagasi saada. Tingimused leiab MKS §-st 89, mis räägib olukorrast, kus on täidetud kolm eeldust. Advokaadi sõnul peavad olema kõik kolm eeldust täidetud, et seda paragrahvi üldse rakendada saaks.<sup>92</sup>

Olukorda, kus on täidetud vähem kui kolm eeldust, või olukord, mis on MTA kasuks, selle kohta aga seadus midagi ei ütle. Seega on viimastes olukordades võimatu pärijatel alusetult makstud tulumaksu tagasi saada. Siinkohal on vandeadvokaadi sõnul sees aga erinevus, et MTA rahuldab peamiselt taotlused, mis tulid advokaatidelt ja olid korralikult argumenteeritud. Isikutele, kes ei suutnud advokaati palgata ja argumenteeritud seisukohta esitada, raha ei tagastatud. Antud näite põhjal võib järeldada taaskord, et MTA-s puudub pärimisasjade valdkonnas praktika ning ei olda päris kindel, kuidas peaks tegutsema.<sup>93</sup>

16. märtsil 2015 viidi läbi telefoni teel intervjuu MTA ametniku, pärimisasjadega tegeleva, võlamenetlejaga. Muuseas sain teada, et MTA-s ongi põhimõtteliselt kõigest kaks inimest, kelle ülesanne on sisuliselt pärimismenetlustega tegeleda. Pärimisasju võib ette tulla ka võla sissenõudjatel ja teistel võlamenetlejatel, nad kuuluvad tulude osakonda.

Uuriti, millised on peamised probleemid seoses pärimisasjadega. Võlamenetleja sõnul on suurimaks probleemide tekitajaks inimeste teadmatus. Teadmatus käib eelkõige siis pärandiga kaasa tuleva maksuvõla kohta, ei olda teadlikud, et pärandajal võlad olid. Sealt edasi ei teada sageli, kuidas toimima peaks või mida edasi teha selle võlgadest ülekoormatud pärandiga. Ei esitata õigel ajal loobumisavaldust ning edasi tekivadki juba probleemid.<sup>94</sup> (lisa 1)

Küsimusele, kui tihti tuleb ette pärimisega seotud kohtuasju, saadi vastus, et nii väga ei pöördutagi kohtutesse, kui et esitatakse lihtsalt vaideid. Vaided ei ole ka mitte niivõrd maksuvõla tasumise pärast, vaid ei olda nõus maksuvõlaga kaasneva intressi tasumisega. On olnud olukordi, mil intressisumma on juba suurem kui

---

<sup>92</sup> Kann, L., „Pärandvara müüjad võisid tulumaksu tagastusest alusetult ilma jääda“, (25.03.2015).

<sup>93</sup> Kann, L., „Pärandvara müüjad võisid tulumaksu tagastusest alusetult ilma jääda“, (25.03.2015).

<sup>94</sup> Intervjuu võlamenetlejaga pärimisasjades, (16.03.2015).

selle aluseks olnud maksuvõlg, sellistel juhtudel kindlasti pärijad sellega ei lepi ning võtavad midagi ette. Võlamenetleja sõnul lisati alates augustist 2014 MKS § 119 lg 1 p 10, mis peatab pärandi vastu võtmise päevast alates intressi arvestamise.<sup>95</sup>

Samuti ametnik sõnas, et maksustamise poole pealt tekib enim probleeme tulumaksuga maksustamise osas. Ta lisas, et seadused on tõepoolest kahjuks kohati napolisõnalised ning tulumaksustamise osas pärimisasjades nad lähtuvadki nüüd edaspidi Riigikohtu otsusest nr 3-3-1-97-13, samuti ka memorandumist. Teiste teemade kohta kahjuks kohtulahendid puuduvad, aga samas ega neid eriti ette tulegi.<sup>96</sup> Seega võib spetsialisti jutust järeldada, et töös eelnevalt analüüsitud probleemid peavad paika ka reaalsuses. Ning tõepoolest puuduvad konkreetset sätteid ja samuti on vähe kohtupraktikat, mida kasutada.

Kuna kohtupraktikat ei saa lihtsalt ise juurde tekitada, siis probleemide ainsaks parendamise võimaluseks oleks seadustes teha muudatusi. Tulumaksuseadust küll alles 2015. aasta alguses muudeti pärandvara maksustamise osas, kuid see säte tekitab palju keerukust, näiteks varem valesti tasutud tulumaksu tagastamise osas. Samas kui tahta täiendada poolikuid regulatsioone, peaks seda tegema nii maksukorralduse seaduses, tulumaksuseaduses, pärimisseaduses ja veel mõningates seadustes. See oleks liiga keeruline ning aeganõudev.

Seega, kui pärandvara on üldse maksustada vaja, siis tuleks uurida, kas oleks mõistlikum ja ratsionaalsem kehtestada ühtne pärandimaks. Pärandimaksu kehtestamisel ei tekiks ilmselt taolisi probleeme, sest oleksid paigas kindlad kriteeriumid pärandimaksu määra ja korra kohta vastavas pärandimaksuseaduses. Vähemalt oleks maksumaksjal kui ka ametnikul siis üks konkreetne koht, kus segaduse korral õigsust saada, mitte ei pea järke ajama mitmest erinevast seadusest korraga ning sealgi on puudulikud regulatsioonid. Või teiseks lahenduseks nähakse seda, et tuleks täiendada pärimisasjade memorandumit, et oleks maksuhalduritel kindel ametisene juhis, mille järgi pärimisasju lahendada.

---

<sup>95</sup> Intervjuu võlamenetlejaga pärimisasjades, (16.03.2015).

<sup>96</sup> *Ibid*, (16.03.2015).

Kokkuvõtvalt saab nii Riigikohtu otsusest, advokaadi arvamusest kui ka võlaametniku ütlustest välja lugeda seda, et pärimisasjade lahendamine on keerukas ja aeganõudev eelkõige ebapiisavate õigusnormide tõttu. Selgus, et pärimisasjade lahendamisel kehtib üks ja sama korduv jada, kuna MTA ütleb, et nemad lähtuvad kohtupraktikast, samas aga kohtupraktika sisuliselt puudub. Seega ei olegi millestki lähtuda, sest puudub ka ametisisene juhend. Riigikohtu otsus on küll üks mõistlik samm probleemide lahendamise suunas, kuid edasiste arusaamatuste vältimiseks tuleks siiski lisaks veel muid meetmeid kasutada.

## KOKKUVÕTE

Maksunõuete ja –kohustuste kohta pärimisvaldkonnas kohtupraktika ning redaktsioonid sisuliselt puuduvad. Vähene kohtupraktika ei tähenda siinkohal, et pärimisega seotud maksustamine toimuks sujuvalt ja korrektselt, vaid pigem seda, et antud teema on nii maksumaksja (pärija) kui ka maksuhalduri jaoks veel suhteliselt teadvustamata. Lisaks pärandvara maksustamisele on veel teisi probleeme. Näiteks pärimismenetlusega kaasnevate lisakulutuste tasumisel tekib küsimus, kas pärimismenetlus on viidud läbi lõplikult pärija huvides.

Teema aktuaalsus seisnes eelkõige selles, et 12. veebruaril 2014 võeti Riigikohtu otsusega nr 3-3-1-97-13 vastu seisukoht päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamise osas. See otsus tekitab siiani meedias palju vastakaid seisukohti, kuna pea 20 aastat olevat pärandvara võõrandamisest saadud kasu valesti maksustatud, ning et pärandavara võõrandamisel saadud kasu eest küsitud tulumaksu all varjatakse sisuliselt pärandimaksu.

Lõputöö oli uudne, sest Sisekaitseakadeemias ei ole pärast Riigikohtu otsuse ja tulumaksuseaduse muudatust 2015. aastal kirjutatud pärimise teemal. Pärimisega seotud probleeme maksustamises ja eelkõige kohtupraktikas ei ole varem üliõpilastöödes nii põhjalikult käsitletud. Analüüsimist vajavad sagedasemad probleemid pärimisasjade lahendamisel.

Probleem seisnes selles, et välja selgitada, millised on peamised kitsaskohad pärimise teemal nii maksuhalduri kui ka pärijate jaoks. Ühtlasi ei ole pärandvara maksustamine piisavate õigusnormidega Eestis piiratud, mis tekitab pärijatest maksukohustuslastes teadmatust maksukohustuse vähendamise või vältimise võimalusteks. Samuti tekitas küsimust varasem kohtupraktika, sest see sisuliselt puudub.

Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada pärimisega seotud rakenduslikke probleeme maksustamises Eesti kohtupraktika näitel. Lõputöö eesmärgist tulenevalt püstitati neli uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade pärimise olemusest ja põhimõistetest. Pärimisõigus tähendab isiku õigust pärandada oma vara isikule, kellele ta soovib, ning pärijate õigust saada selle vara omanikuks. Pärimine on isiku surma korral tema vara üleminek teisele isikule. Pärand on pärandaja vara.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade pärija õigustest ja kohustustest. Pärandi vastuvõtmisega lähevad pärijale üle kõik pärandaja kohustused ja õigused. Üle ei lähe ainult need kohustused, mis on olemuselt lahutamatult seotud pärandaja isikuga või mis seadusest tulenevalt ei saa ühelt isikult teisele üle minna. Pärijal on õigus saada enne pärandi vastuvõtmist või sellest loobumist pärandi kohta andmeid. Need andmed kujutavad endast pärandvara koosseisu ning testamendi või pärimislepingu sisu.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli selgitada välja pärimisega seotud probleemid maksustamises. Kehtivas MKS-s ei ole sätestatud normi, mis kohustaks pärijaid pärandaja nimel esitama mistahes deklaratsiooni. Lisaks probleem, kus loobumismenetlust ei viida läbi, kuigi isik seda sooviks. See tähendab, et isik, kellel on õigus saada pärijaks, mingil põhjusel ei tee seaduses sätestatud aja jooksul notari juures pärandist loobumise avaldust – tõenäoliselt teadmatusest. Pärandvara tulumaksuga maksustamise osas kehtiv ebavõrdus ning seaduste vastuolu ja puudulikkus on samuti probleemne. Ning lisaks olukord, kus võlgadega ülekoormatud pärandi eest peab pärija veel pärimismenetluse läbiviimisega seotud lisakulutusi kandma.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida pärimismenetluse probleeme Riigikohtu otsuse ja MTA praktika näitel. Kuna MTA ametisisene praktika sisuliselt puudub, siis tuli lähtuda eelkõige Riigikohtu otsusest nr 3-3-1-97-13, mis lükkas ümber senise pärandvara võõrandamisel saadud kasu maksustamise.

Lõputöö eesmärk sai täidetud uurides kohtuasju ning viies läbi intervjuu MTA võlamenetlejaga. Kohtulahendite ning intervjuu analüüsil selgus, et seaduse

regulatsioonide lünklikkuse või ebaselguse korral üritatakse võimalikke lahendusi pakkuda kohtupraktika teel ning see omakorda peaks aitama kaasa MTA ühtsete seisukohtade kujundamisele pärimisasjades.

Täiendavat uurimist vajaks see, kas Eestis oleks ratsionaalne kehtestada pärandimaks, praeguseks enam Eestis ei ole, küll aga paljudes Euroopa riikides. Uurida, kas pärandimaksu kehtestamine vähendaks ja parendaks seniseid probleeme seoses pärimisasjadega.

## **SUMMARY**

This thesis consists of 37 pages. It is written in Estonian and 29 sources with references were used to complete this thesis.

The problem raised in this thesis is about how to find out the main issues regarding inheritance for both tax authorities and the beneficiaries of the estate of a deceased. Furthermore, in Estonia the provisions do not limit the inheritance taxation enough and therefore the beneficiary tax payers are unaware of their tax liability reductions or avoidance possibilities. Also the lack of court practice in this area raises more questions.

The main purpose of this thesis was to find out the applied problems regarding inheritance Taxation using the examples from Estonian court practice. To achieve the main objective an overview about the nature of inheritance, its basic concepts and the rights and obligations of successors are given. The problems regarding inheritance Taxation are explained and clarified as well the verdicts of Supreme Court and the current practice of Tax and Customs Administration are analysed.

Analysis revealed that in case of law regulatory gaps or unclarity the possible solutions are attempted to offer by way of court practice which in turn should contribute to developing common positions regarding the inheritance for Tax and Customs Administration. A further investigation is needed to find out if it would be wise to establish inheritance tax in Estonia. To see if establishing the inheritance tax would alleviate current problems regarding inheritance. The second proposition is to over look the legal regulations and to make amends in the memorandum of inheritance.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Ambrozevits, K., „Pärimisega seotud probleemid maksustamises“, memorandum, Juriidiline osakond (2015).

Brox, H., *Pärimisõigus* (Kirjastus Juura, 2003).

Claudius Õigusbüroo, „Pärimine kiirelt ja valutult“, <[claudiuslaw.com/et/oigusteenuused-parimisoigus#parija\\_õigused\\_ja\\_kohustused](http://claudiuslaw.com/et/oigusteenuused-parimisoigus#parija_õigused_ja_kohustused), vastutus pärandaja kohustuste eest>, välja otsitud 24.03.2015.

Eesti Vabariigi Põhiseadus, 28.02.1992, jõustunud 03.07.1992 - RT 1992, 26, 349.

Harrington, J., *The inheritance tax*, (American Academy of Political and Social Science, 2006).

Hiedel, K., Seppik, A. ja Pajo, M., *Pereadvokaat* (Kirjastus Ilo, 2000).

Hunter, M. H., *The inheritance tax*, (University of Illinois, 2002).

Intervjuu võlamenetlejaga pärimisasjades, (16.03.2015).

*Kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 25.11.2011 maksuotsuse nr 12.2-3/2678-10 tühistamiseks*, põhiseaduslikkuse järelevalve asi nr 3-3-1-97-13, Tartu Ringkonnakohtu 03.10.2013 otsus kohtuasjas nr 3-12-232, kassatsioonikaebus, 12.02.2014.

Kann, L., „Pärandvara müüjad võisid tulumaksu tagastusest alusetult ilma jääda“, (25.03.2015).

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2009, 35, 232.

Lahesoo, K., „Pärandimaks maailmas“, *Maksumaksja* (2006), nr 5, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=520>> välja otsitud 09.04.2015.

Laud, M., Liin, U., „Pärimisõigust käsitlevad Riigikohtu lahendid“, (Tartu Ülikool, 2015), <[parimisoigus.ut.ee/?cat=36](http://parimisoigus.ut.ee/?cat=36)>, välja otsitud 12.03.2015.

Lehis, L., *Maksuõigus* (Kirjastus Juura, 2012).

Liin, U., *Pärimisõigus* (Kirjastus Ilo, 2005).

Liin, U., *Uus pärimismenetlus – kuidas edasi?*, *Juridica* (2009), nr 1, 28-38.

Maksu- ja Tolliamet, „Pärimine ja maksuvõlad“, <[www.emta.ee/index.php?id=35920&highlight=p%C3%A4rimine](http://www.emta.ee/index.php?id=35920&highlight=p%C3%A4rimine)>, välja otsitud 26.02.2015.

Maksu- ja Tolliamet, „Päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamine“, <[www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine](http://www.emta.ee/index.php?id=35147&highlight=p%C3%A4rimine)>, välja otsitud 10.01.2015.

Maksukorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150...RT I, 11.07.2014, 11.

Mikk, T., *Pärimisõigus* (Sisekaitseakadeemia, 2012).

Notarite Koda, „Kui palju maksab pärimismenetluse läbiviimine?“, <[www.notar.ee/18948](http://www.notar.ee/18948)>, välja otsitud 27.02.2015.

Notarite Koda, „Mida peaks teadma pärimisest?“, <[www.notar.ee/528](http://www.notar.ee/528)>, välja otsitud 29.11.2014.

Notari tasu seadus, 20.03.1996, jõustunud 08.06.2009 - RT I 1996, 23, 456 ... RT I 2009, 27, 164.

Prabhakar, R., *What do the public think of taxation? Evidence from a focus group study in England*, (Journal of European Social Policy, 2012).

Pärimisseadus 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52 ... RT I, 29.06.2014, 9.

Riigi Teataja, „Pärija maksustamine tulumaksuga“,  
<[www.riigiteataja.ee/kohtuteave/kohtulahendi\\_analyys/9190](http://www.riigiteataja.ee/kohtuteave/kohtulahendi_analyys/9190)>, välja otsitud  
12.01.2015.

Sepp, K., „Kasulik teada: usaldusfondid“, *Juridica* (2011), nr 6, 443-451.

Tammert, P., *Tulumaks* (Sisekaitseakadeemia, 2006).

Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216...RT I, 13.03.2014, 103.

Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903.

## LISA INTERVJUU VÕLAMENETLEJAGA

- 1. Oskate öelda, palju on Maksu- ja Tolliametis (MTA) ametnikke, kes tegelevad pärimisasjadega? Kuidas nende eriala nimetatakse ning millisesse osakonda nad MTA-s kuuluvad?**

Põhimõtteliselt kaks inimest, kelle ülesanne on sisuliselt pärimismenetlustega tegeleda, kuid kindlasti võib pärimisasju ette tulla ka sissenõudjatel ja teistel võlamenetlejatel, kes kuuluvad tulude osakonda.

- 2. Kui sageli tuleb ette pärimisasju?**

Meie töös üsna tihti, aga keerulisemaid pärimisasju harva.

- 3. Millised on peamised probleemid seoses pärimisasjadega?**

Suurimaks probleemide tekitajaks on inimeste endi teadmatus pärimisasjades. Teadmatus käib eelkõige siis pärandiga kaasa tuleva maksuvõla kohta, ei olda teadlikud, et pärandajal võlad olid. Sealt edasi ei teada sageli, kuidas toimima peaks või mida edasi teha selle võlgadest ülekoormatud pärandiga. Ei esitata õigel ajal loobumisavaldust ning edasi tekivadki juba probleemid.

- 4. Kas ja kui tihti tuleb ette pärimisega seotud kohtuasju? Kas maksukohustuslased ise pöörduvad sageli advokaatide poole?**

Maksumaksjad tavaliselt ei pöördu nii väga kohtutesse, vaid esitavad pigem vaideid maksuotsuse ümber lükkamiseks. Vaided ei ole ka mitte niivõrd maksuvõla tasumise pärast, vaid ei olda nõus maksuvõlaga kaasneva intressi tasumisega. On olnud olukordi, mil intressisumma on juba suurem kui selle aluseks olnud maksuvõlg, sellistel juhtudel kindlasti pärijad sellega ei lepi ning võtavad midagi ette. Alates augustist 2014 kehtib MKS § 119 lg 1 p 10, mis peatab pärandi vastu võtmise päevast alates intressi arvestamise.

**5. Kui teadlikud ollakse pärimisasjade osas (nii maksukohustuslased kui ka maksuhaldurid)?**

Nagu juba ennem ütlesin, siis maksumaksjad ei ole paraku neis asjades kuigi teadlikud.

**6. Kirjeldage senist MTA praktikat pärimisasjade lahendamisel.**

Peamiselt lähtumegi memorandumist, mis on kirjutatud pärimisasjade lahendamisteks ning samuti möödunud aastal vastu võetud Riigikohtu otsusest, muidugi ka vastavatest seadustest.