



Õiguskantsler

Teie 05.02.2015 nr

Meie 25.02.2015 nr 6-1/150251/1500865

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta
Piirang füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtlustulusid ületavate kulude edasikandmisel
järgmistesse maksustamisperioodidesse**

Austatud []

Täna Teid pöördumise eest, milles tõstasite küsimuse ajalisest piirangust, mille jooksul saab füüsilisest isikust ettevõtja (FIE) kanda oma ettevõtlustulusid ületavaid kulusid edasi järgmistesse maksustamisperioodidesse. Nimelt sätestab tulumaksuseaduse (TuMS) § 35 lg 1, et kui FIE ettevõtlusega seotud kulude summa, mida seadus lubab FIE-l oma ettevõtlustulust maha arvata, ületab FIE maksustamisperioodi ettevõtlustulu, võib FIE arvata ettevõtlustulu ületava kulude summa (edaspidi *kahjum*) maha kuni seitsme järgneva maksustamisperioodi ettevõtlustulust. Olete seisukohal, et sellise ajalise piirangu seadmine FIE kahjumi edasikandmiseks on põhjendamatu. Selgitate, et paljude FIE-de tegevusala nõuab, et FIE teeks pikaajalisi investeeringuid ning lühemaajalistel investeeringutel ei ole tihti mitte mingisugust mõtet. Selle tõttu leiate, et investeeringute mõttes tuleks FIE-t käsitleda kui äriühingut, kelle puhul ei ole mingit ajalist piirangut kahjumite edasikandmiseks. Märkite, et FIE kahjumi administreerimine ei ole Maksu- ja Tolliameti jaoks keeruline, mistõttu administratiivsete raskustega FIE kahjumi edasikandmise piiramist õigustada ei saa.

Teatan Teile, et olen Teie avalduse läbi vaadanud. Ma ei tuvastanud, et TuMS § 35 lg 1, millega seadusandja piiras FIE kahjumi edasikandmist seitsmeaastase perioodiga, oleks vastuolus põhiseadusega. Alljärgnevalt selgitan, miks ma nii arvan.

Kõigepealt tuleb märkida, et põhiseaduse järgi otsustab Eesti elu kõige olulisemad küsimused Riigikogu. Põhiseaduse § 113 järgi on seadusandja ainupädev kujundama mh ka riigi maksupoliitikat ja maksusüsteemi. Seejuures on Riigikogul väga lai kaalutusruum selle otsustamisel, mida meie riigis maksustatakse ühe või teise maksuga, kes peab makse maksma, millise sündmuse saabumine tähistab maksukohustuse tekkimist, kui suur on maksumäär jne. Niisamuti on seadusandja küllaltki vaba otsustama, kellele milliseid maksusoodustusi või maksuvabastusi võimaldada ning millistel tingimustel seda teha.

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, 15193 TALLINN. Tel 693 8404. Faks 693 8401. info@oiguskantsler.ee www.oiguskantsler.ee

Nii on seadusandja otsustanud, et Eestis maksustatakse tulumaksuga kõiki tulusid, mida füüsiline isik saab ettevõtlusest (TuMS § 14 lg 1). Seejuures peab FIE-l olema õigus arvata oma ettevõtlustulult maha seaduses lubatud kulusid – s.o maksustamisperioodi jooksul tehtud ettevõtlusega seotud ja dokumentaalselt tõendatud kulud (TuMS § 14 lg 5 ls 1 ja § 32 lg 1). St tulumaksuga maksustatakse FIE teenitud ettevõtlustulu ja ettevõtluse tarbeks tehtud kulude vahe.

Üldjuhul saab FIE arvata ühe maksustamisperioodi – st kalendriaasta – jooksul teenitud ettevõtlustulust maha sel maksustamisperioodil tehtud kulud (vt TuMS § 32 lg 1 sõnastust, samuti vrd TuMS § 14 lg 5 lause 1 sõnastust lause 2 sõnastusega). Samas nägi seadusandja ette, et teatud olukordades (nt tegevuse alustamisel, investeringute tegemisel) võivad FIE aasta jooksul tehtud kulud põhjendatult ületada märkimisväärselt teenitud ettevõtlustulu.¹ Kui seda mitte arvestada ning mitte lubada FIE-l kanda ühel kalendriaastal ettevõtlustulu ületanud kulusid järgnevasse aastatesse, siis muutub FIE ettevõtlusvorm ebaatraktiivseks. Ilmselt sellest tulenevalt tegigi seadusandja erandi kulude mahaarvamise aja üldreeglist ning lubas FIE-del kanda kahjum edasi järgmistesse maksustamisperioodidesse. Kahjumite järgmistesse perioodidesse edasikandmise näol on seega tegemist sisuliselt maksusoodustusega, mille tingimuste kehtestamise üle on seadusandjal, nagu ma eespool juba selgitasin, väga lai otsustusruum.

Täpset vastust küsimusele, miks seadusandja lubas FIE-del kanda kahjum edasi just seitsmele aastale, on raske anda. Minule kättesaadavatest tulumaksuseadust ettevalmistavatest Riigikogu materjalidest tuleneb, et sellist perioodi pidas seadusandja optimaalseks, sest seitsme aastaga peaks seadusandja hinnangul FIE investeringud enamasti ära tasuma.² Maksuõiguse alasest kirjandusest tuleneb, et Eestis kasutatav seitsmeaastane tähtaeg on Euroopa mastaabis täiesti keskmine näitaja: erinevates Euroopa riikides kõiguvad FIE kahjumi edasikandmise tähtajad kolme ja kümne aasta vahel.³

Olen arvamusel, et seadusandja otsus lubada FIE kahjumite edasikandmist seitsme aasta võrra võib samuti olla seotud sellega, et just seitsme aasta jooksul peab FIE kui raamatupidamiskohustuslane säilitama raamatupidamise algdokumente (vt raamatupidamise seaduse § 12). Seega teenib FIE kahjumi edasikandmise ajaline piirang seda eesmärki, et kogu kahjumi edasikandmise perioodi jooksul on Maksu- ja Tolliametil võimalik kontrollida kõikide ettevõtlustulust mahaarvatavate kulude mahaarvamise põhjendatust. Leian, et seda eesmärki oleks raske saavutada, kui FIE kahjumi edasikandmise periood oleks seitsmest aastast pikem. Seetõttu asun seisukohale, et TuMS § 35 lg 1, millega piiratakse FIE kahjumi edasikandmise võimalust seitsme aastaga, ei ole põhiseadusvastane.

¹ Kahjuks ei ava 1999. aastal vastuvõetud tulumaksuseaduse seletuskiri, millisel põhjusel pidas seadusandja vajalikuks pakkuda FIE-dele võimaluse kanda oma kahjumid edasi järgmistesse maksustamisperioodidesse. Vt seletuskiri tulumaksuseaduse eelnõu nr 143 juurde – kättesaadav Riigikogu veebilehelt http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=991690002 (seletuskiri on esitatud eelnõu algteksti järel).

² Tegelikult oli FIE-del 01.01.2000 jõustunud tulumaksuseaduse algse redaktsiooni järgi võimalik kanda oma kahjumid edasi vaid järgmisele viiele aastale. Aasta hiljem muudeti tulumaksuseadust selles osas ning pikendati kahjumi edasikandmise perioodi seitsmele aastale (muudatus jõustus 01.01.2001). Kahjuks annab seletuskiri vastava muudatuse sisaldanud eelnõu juurde väga napi selgituse selle kohta, miks seadusandja leidis, et just seitse aastat on FIE kahjumi edasikandmiseks optimaalne periood: „[TuMS] § 35 muudatusega pikendatakse füüsilisest isikust ettevõtja tulusid ületavate kulude ülekandmise tähtaega viielt aastalt seitsmele arvestades reaalselt tasuvusaega suuremate investeringute puhul“ – vt muudatusettepanekute loetelu tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 566 juurde, kättesaadav Riigikogu veebilehelt: http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=003674528.

³ L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000. Lk 642.

Seoses Teie seisukohaga, et kahjumi edasikandmise küsimuses tuleks FIE-t käsitleda ühtemoodi äriühinguga, kellele ei ole selles osas seatud mitte mingisugust ajalist piirangut, pean vajalikuks selgitada järgnevat.

Põhiseadusest tõepoolest tuleneb võrdse kohtlemise põhimõte, mis nõuab, et sarnases olukorras olevaid isikuid koheldaks ühtemoodi.⁴ Seega saab isikute erinev kohtlemine olla põhiseadusega vastuolus ainult siis, kui sarnases olukorras olevaid isikuid koheldakse erinevalt. Kui isikute olukorrad on erinevad, siis põhiseaduse järgi ei pea nende kohtlemine olema ühesugune.

Leian, et FIE ja äriühing ei ole tulumaksuga maksustamise aspektist sarnases olukorras olevad isikud, kuigi mõlemad tegelevad ettevõtlusega. Lühidalt arvan ma niiviisi selle pärast, et FIE-le ja äriühingule kohalduvad tulumaksuregulatsioonid on tehniliselt väga erinevad, mis omakorda on tingitud FIE ja äriühingu olemuslikest erinevustest. Sellest tulenevalt leian, et põhiseaduse järgi ei ole nõutav, et kahjumi edasikandmise küsimuses käsitletakse FIE-sid ja äriühinguid ühtemoodi.⁵

Selle selgitusega lõpetan ma Teie avalduse menetlemise. Palun vabandust, et minu seisukoht avaldusaluses asjas on selline, mis ei pruugi Teid rahuldada.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Nele Parrest
õiguskantsleri asetäitja-nõunik
õiguskantsleri volitusel

Olga Lavrova 693 8410
Olga.Lavrova@oiguskantsler.ee

⁴ Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 26.09.2007 otsus asjas nr 3-4-1-12-07, p-d 18 ja 19.

⁵ Olen varem põhjalikult analüüsinud seda, kas ettevõtlusega mittetegelevat füüsilist isikut tuleb maksustamisel pidada FIE-ga sarnases olukorras olevaks ning kas seadusandja peab neid kohtlema ühtemoodi. Need kaks isikute rühma erinevad olemuslikult teineteisest väga palju – samamoodi, nagu FIE ja äriühing. Samuti erinevad nende isikute rühmade maksustamise korrad ja tehnilised üksikasjad – sama kehtib ka FIE ja äriühingu puhul. Oma analüüsi tulemusel leidsin, et isikud ei ole põhiseadusest tuleneva võrdse kohtlemise nõue mõttes võrreldavad isikud, mistõttu ei pea seadusandja neid ühtemoodi kohtlema. Soovi korral võite tutvuda minu analüüsi terviktekstiga (õiguskantsleri 14.10.2013 seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta nr 6-1/120702/1304375) Õiguskantsleri Kantselei veebilehe vahendusel:

http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/õiguskantsleri_seisukoht_vastuolu_mittetuvastamine_sotsiaalmaksu_avansiline_makse_fie-ks_registreerimise_kuu_eest.pdf.