

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Martin Aas

TEGELIKU MAJANDUSLIKU SISU ALUSEL MAKSUSTAMINE

Magistritöö

Juhendaja
Mag. iur Ivo Raudjärv

Kaasjuhendaja
Dr. iur Lasse Lehis

Tartu
2015

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE PÕHIMÕTTE OLEMUS	8
1.1. Täendus ja eesmärk	8
1.2. Ajalugu	9
1.3. Põhimõtte kohaldamise juhud	9
2. NORMIDE SISU, TÄHENDUS MAKSUSTAMISEL ja KOHALDAMISE EELDUSED	11
2.1. MKS § 83 lg 4 sisu	11
2.2. MKS § 83 lg 4 tähendus maksustamisel.....	13
2.2.1. Tegelikult mittetoimunud tehingu tähendus maksustamisel	13
2.2.2. Varjatud tehingu tähendus maksustamisel	14
2.3. MKS § 83 lg 4 kohaldamise eeldused	16
2.3.1. Tõendamise standard maksumenetluses.....	20
2.3.2. Tegelikult mittetoimunud tehingu tuvastamise eeldused	21
2.3.3. Varjatud tehingu sätte kohaldamise eeldused.....	28
2.4. MKS § 84 sisu	30
2.5. MKS § 84 tähendus maksustamisel.....	30
2.6. MKS § 84 kohaldamise eeldused	31
2.6.1. Normi kohaldamise eeldused kohtupraktikas.....	31
2.6.2. MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) võrdlus MKS §-ga 84.....	34
2.6.3. MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) ja MKS § 84 kohaldamine praktikas.....	38
3. PÕHIMÕTTE KOHALDAMINE KÄSUNDUSLEPINGU ja TÖÖLEPINGU NÄITEL ..	47
3.1. Probleemi kirjeldus.....	47
3.2. Lepinguliikidele omased tunnused	48
3.3. Ettevõtlusvabadus.....	49
3.4. Majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eelduste kontroll.....	50
3.4.1. Tehingu vormi ja tegeliku sisu kooskõla.....	51

3.4.2 Maksueelis	52
3.4.3 Tehingule valitud vormi andmise põhjendus.....	55
3.5. Maksusumma määramise otstarbekus	55
3.6. Kolmandate isikute õigused.....	56
3.7. Tehingu tegeliku majandusliku sisu alusel maksustamine.....	59
4. ÕIGUSSELGUS.....	60
4.1. Õigusselguse põhimõte.....	60
4.2. MKS § 84 õigusselgus.....	62
4.3. MKS § 83 lg 4 õigusselgus.....	64
4.3.1 MKS § 83 lg 4 esimese lause õigusselgus.....	65
4.3.2 MKS § 83 lg 4 teise lause õigusselgus	65
4.3.3 MKS § 83 lg 4 esimese ja teise lause eristamine.....	66
4.3.4 Vahekokkuvõte.....	67
4.4. MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) ja MKS § 84 eristamine	67
4.5 Õigusselgust puudutavate ettepanekute põhjendus	68
KOKKUVÕTE.....	70
TAXATION BASED ON THE ACTUAL ECONOMIC CONTENT.....	76
KASUTATUD MATERJALID.....	83
Kasutatud kirjandus	83
Kasutatud õigusaktid	83
Kasutatud kohtulahendid	84
Kasutatud muud allikad	85

SISSEJUHATUS

Maksustamisel kehtib majandusliku tõlgendamise põhimõte. Kirjeldatud põhimõtte kohaselt lähtutakse maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel tehingu majanduslikust sisust, mitte õiguslikust vormist. Sellist lähenemist on vaja ühetaolise maksustamise põhimõtte kohaldamiseks. Tsiviilõiguses võivad pooled oma äranägemise järgi kujundada omavahelisi tsiviilõigussuhteid, kuid nad ei saa oma äranägemise järgi kujundada maksukohustusi. Maksustamisel ei saa lähtuda üksnes lepingu vormist, kuna reeglina ei ole maksude objektiks mitte õigussuhted ega õigustoimingud, vaid majanduslikud sooritused, mis tekivad lepingu täitmisel.¹ Seega on lepingu vormist lähtuv maksustamine võimalik üksnes juhul, kui maksumaksja poolt valitud tehingu või toimingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule.²

Alates 2002. aastast on majandusliku tõlgendamise põhimõtet käsitlevad normid Eesti seadusandluses kirjas. Nendeks normideks on maksukorralduse seaduse³ (edaspidi MKS) § 83, mis räägib tühistest tehingutest ja MKS § 84, mis räägib maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavatest tehingutest ja toimingutest. Vahepeal on muudetud üksnes MKS § 83 lg 4 sõnastust - termin „teeseldud“ asendati terminiga „näilik“⁴ - kusjuures sätte mõte jäi samaks⁵. Arvestades, et viidatud normid on seaduses kirjas olnud juba rohkem kui 13. aastat ja nende sisu ei ole muutnud, on mõistlik teha vahekokkuvõtte ehk analüüsida kohtupraktikat ja otsida vastust küsimusele, kas üldse ning kuidas vastavad normid Eesti õigusruumis töötavad. Arvestades töö piiratud mahtu, peatub autor üksnes MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 analüüsil.

MKS § 83 lg 4 sätestab, et näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.

¹ L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, lk 49.

² RKHKo 3-3-1-15-11, p 13.

³ Maksukorralduse seadus. 20. veebruar 2002. – RT I 2002, 26, 150; 17.03.2015, 10.

⁴ TlnRnKo 3-08-2319, p 13.

⁵ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: 2014, lk 36.

MKS § 84 sätestab, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.

Viidatud õigusnormid kannavad endas seadusandja poolt maksuhaldurile antud volitust tehingutele teistsuguse maksuõiguslik kvalifikatsioon andmiseks ehk võimaldavad kohaldada maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.⁶

Magistritööl on kolm peamist eesmärki.

Esiteks, välja selgitada normide sisu ja tähendus maksustamisel, piiritleda normide ulatus ning uurida, millised eeldused peavad olema täidetud, et kohaldada maksustamisel majandusliku tõlgendamise põhimõtet.

Teiseks, konstrueerida käsunduslepingu ja töölepingu võrdluse pinnalt eluline näide ja kaardistada seeläbi küsimuste ring, mis majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eelduste rakendamisel tõusetuda võib.

Kolmandaks, uurida, kas MKS-s on piisavalt õiguselt sätestatud normide sisu, ulatus ja kohaldamise eeldused. Kirjeldatud eesmärk sisaldab endas hüpoteesi, et nimetatud asjaolud ei ole piisavalt selgelt MKS-s sätestatud. Hüpoteesi püstitamise aluseks on kohtupraktikas tõusetunud probleemid MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 kohaldamisel.

Magistritöö erineb teistest varasemalt kirjutatud majandusliku tõlgendamise põhimõttega seonduvatest uurimustest selle poolest, et autor analüüsib lisaks MKS § 84 kohaldamisele põhjalikult ka MKS § 83 lg-t 4. Varasemad uurimused põhinevad peamiselt MKS § 84 analüüsil. Arvestades, et mõlemad normid kannavad endas seadusandja poolt maksuhaldurile antud volitust tehingutele teistsuguse maksuõigusliku kvalifikatsiooni andmiseks, siis on autori hinnangul tervikpildi kujundamiseks vajalik normide koos käsitlemine. Samuti seisneb erinevus selles, et magistritöö ei piirdu üksnes norme puudutavate teoreetiliste asjaolude tuvastamisega, vaid autor kontrollib tuvastatud asjaolude rakendamist läbi eluliste asjaolude.

⁶ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

Magistritöö koosneb neljast peatükist. Töö ülesehitus tugineb töös püstitatud probleemide järk-järgulisel analüüsil. Töö on struktureeritud kuni pealkirja tasemeni kolm. Vastav süsteem tagab töö ülevaatlikkuse ja jälgitavuse.

Esimeses peatükis avab autor laiemalt majandusliku tõlgendamise põhimõtte olemust. Seejuures peatub autor põhimõtte tähendusel ja eesmärgil, põhimõtte kohaldamise ajalool ning selgitab, millistes maksustamise olukordades on põhimõttele tuginemine vajalik. Magistritöö esimene peatükk aitab paremini mõista teemat ja järgnevaid peatükke, kuna selgitab majandusliku tõlgendamise tähendust maksuõiguses.

Teises peatükis keskendub autor MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 sisu, ulatuse ja kohaldamise eelduste analüüsile. Peatükk on jaotatud kuueks alapeatükiks. Alapeatükkide jaotuse alusel uurib autor normide kohaldamise seisukohast olulisi asjaolusid ja jõuab majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eeldusteni. Alapeatükkides on esmalt käsitlet MKS § 83 lg-ga 4 seonduvaid asjaolusid ja seejärel MKS §-ga 84 seonduvat.

Kolmandas peatükis konstrueerib autor elulise näite. Näite eesmärgiks on kaardistada küsimuste ring, mis majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eelduste rakendamisel tõusetuda võib. Näide aitab paremini mõista, kuidas majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eeldusi praktikas sisustada ja milliseid asjaolusid maksustamisel arvestada. Autor leiab, et majandusliku tõlgendamise põhimõtte olemust arvestades on asjakohaseks näiteks ühiskonnas levinud ja palju vastukaja leidnud nn „OÜ-tamine“ ehk juriidilise isiku nimel, kuid sisuliselt füüsilise isiku poolt palgatöö tegemine⁷.

Neljandas peatükis uurib autor majandusliku tõlgendamise põhimõtte selgusega seonduvaid aspekte. Autor analüüsib, kas MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 sisu, ulatus ning kohaldamise

⁷ V. Koorits. Ligi: kui saaks kokkuleppele OÜ-tamise, käibemaksu ausama deklareerimise ja ametiautode asjus, võiks vastu pakkuda sotsiaalmaksu langetamist. Delfi, 25.12.2013. - Arvutivõrgus: <http://www.delfi.ee/news/paevauudised/eesti/ligi-kui-saaks-kokkuleppele-ou-tamise-kaibemaksu-ausama-deklareerimise-ja-ametiautode-asjus-voiks-vastu-pakkuda-sotsiaalmaksu-langetamist?id=67502188>.

eeldused on MKS-s piisavalt õigusselgelt sätestatud. Seejuures teeb autor mitmeid ettepanekuid kehtiva positiivse õiguse muutmiseks.

Magistritöös on kasutatud süsteemset ja analüütilist, samuti võrdlevat uurimismeetodit. Oma töös analüüsib autor erialakirjandust, õigusallikaid ja kohtupraktikat.

Arvestades, et töö laiemaks eesmärgiks on uurida, kuidas normid Eesti õigusruumis töötavad, siis on magistritöö koostamisel peamine roll Eesti kohtute praktikal. Sellist lähenemist toetab asjaolu, et majandusliku tõlgendamise põhimõttega seotud küsimused on käsitlemist leidnud peamiselt just kohtupraktikas. Samuti on Riigikohtul maksuõiguses suuniseid andev roll.

Magistritöö vormistamisel on järgitud Tartu Ülikooli Õigusteaduskonna üliõpilastööde vormistamise ja viitamise põhireegleid.⁸

Autor tänab magistritöö kirjutamisel abiks olnud juhendajat Ivo Raudjärve ja kaasjuhendajat Lasse Lehist.

⁸ J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhend. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2011.

1. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE PÕHIMÕTTE OLEMUS

1.1. Tähendus ja eesmärk

Autor selgitas sissejuhatuses, et maksumenetluses kehtiva majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaselt lähtutakse maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte tehingule antud vormist.⁹

Teistes õigusharudes, eeskätt tsiviilõiguses, kehtivad definitsioonid ja tõlgendused ei ole maksuseaduste rakendamisel siduvad. Tsiviilõiguses kehtiva lepinguvabaduse kohaselt võivad pooled oma äranägemise järgi kujundada omavahelisi tsiviilõigussuhteid, kuid nad ei saa oma äranägemise järgi kujundada maksukohustusi. Seejuures ei saa maksustamisel lähtuda lepingu vormist, kuna reeglina ei ole maksuobjektiks sõlmitud lepingud, vaid lepingute täitmisel tekkivad majanduslikud sooritused. Näiteks ei ole tulumaksu objektiks sõlmitud tööleping, vaid reaalne väljamakse. Käibemaksu objektiks ei ole ostu-müügi leping, vaid teenuse või kauba reaalne üleandmine. Eelnev tähendab seda, et kui korrektne ja kehtiv leping jääb täitmata, siis maksuobjekti ei eksisteeri ja maksukohustust ei teki. Kui aga ilma lepingulise suhteta leiab aset reaalne majanduslik sooritus, siis eksisteerib maksuobjekt ja tekib maksukohustus.¹⁰

Seega on majandusliku tõlgendamise põhimõtte eesmärgiks vältida olukorda, kus pooled kujundavad enda maksukohustuse selliselt, et see erineb tegelikust maksuobjektist. Läbi majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise tagatakse, et kõiki maksukohustuslasi maksustatakse ühte moodi ehk vastavalt tehingu tegelikule sisule ja sisust lähtuvale maksuobjektile. Eelnevast tulenevalt ongi võimalik väita, et lepingu vormist lähtuv maksustamine on võimalik juhul, kui maksumaksja poolt valitud tehingu või toimingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule.

⁹ RKHKo 3-3-1-57-00, p 4.

¹⁰ L. Lehis. (viide 1), lk 49.

1.2 Ajalugu

Arenenud riikides tuntakse majandusliku tõlgendamise põhimõtet juba 20. sajandi algusest saadik.¹¹ Taasiseseisvunud Eesti Vabariigi seadusandluses on majandusliku tõlgendamise põhimõtet kajastavad normid, MKS § 83 ja MKS § 84, kirjas alates 2002. aastast. Põhimõttega seotud reeglite loomisel võeti eeskujuna Saksa maksukorralduse seaduses sätestatust (*Abgabenordnung* § 42)¹².

Siiski tunti põhimõtet maksuõiguses juba enne normide seadusesse kirjutamist. Lahend, milles Riigikohtu halduskolleegium asus seisukohale, et tehingu tsiviilõiguslik ja maksuõiguslik kvalifikatsioon ei pea alati kokku langema, pärineb 1999. aastast¹³. Samuti on Riigikohtu halduskolleegium peale normide seadusesse lisamist selgitanud, et tehingute ümberkvalifitseerimine oli maksuõiguse üldpõhimõtete kohaselt võimalik ka enne MKS §-i 84 kehtimahakkamist¹⁴.

Seega on majandusliku tõlgendamise põhimõte olnud maksuõiguse osaks Eesti Vabariigi taasloomisest alates.

1.3 Põhimõtte kohaldamise juhud

Autor selgitas, et lepingu vormist lähtuv maksustamine on võimalik juhul, kui maksumaksja poolt valitud tehingu või toimingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule. Seejuures võimaldab MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 anda tehingutele teistsuguse maksuõigusliku kvalifikatsiooni ehk kohaldada maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.

Seega ei ole vaja majandusliku tõlgendamise põhimõttele tugineda olukorras, kus tehingule antud õiguslik vorm on tehingu tegeliku sisuga kooskõlas. Sellisel juhul on tagatud, et

¹¹ L. Lehis. (viide 1), lk 49.

¹² Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri seisuga 01.07.2014, lk 113. - Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/100992/>.

¹³ RKHKo 3-3-1-31-99.

¹⁴ RKHKo 3-3-1-62-06.

maksustamine leiab aset vastavalt tegelikule maksuobjektile ja kõiki maksukohustuslasi koheldakse maksustamisel võrdselt.

Samuti ei ole vaja maksustamisel MKS § 83 lg-le 4 ja MKS §-ile 84 tugineda olukorras, kus tehingu vormi ja sisu vastuolu võib küll esineda, aga seadusandja on loonud sellise olukorra reguleerimiseks erisätte. Sellised sätted on seadusandluses kehtestatud kõige enamlevinud maksuplaneerimise juhtude tõkestamiseks.¹⁵ Näiteks, erisoodustuse maksustamine, mida reguleerib tulumaksuseaduse¹⁶ (edaspidi TuMS) § 48 ja siirdehindade maksustamine, mida reguleerib TuMS § 50 lg 4.

Olukorras, kus tuvastatakse, et tehingule antud vorm ei ole tehingu tegeliku sisuga kooskõlas ja sellise olukorra reguleerimiseks seaduses erisätted puuduvad, tuleb majandusliku tõlgendamise põhimõttest lähtuvat hinnata, kas MKS § 83 lg 4 või MKS § 84 kohaldamine on põhjendatud või mitte.

¹⁵ L. Lehis. (viide 1), lk 55.

¹⁶ Tulumaksuseadus. 15.12.1999. - RT I 1999, 101, 903; 19.03.2015, 66.

2. NORMIDE SISU, TÄHENDUS MAKSUSTAMISEL ja KOHALDAMISE EELDUSED

2.1. MKS § 83 lg 4 sisu

MKS § 83 lg 4 sätestab, et näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.

Asudes sätet grammatiliselt tõlgendama tuleb esmalt leida vaste mõistele näilik tehing. Arvestades, et maksuseadustes termineid „näilik“ ja „tehing“ tsiviilõiguses käibel olevast terminist teisiti ei määratleta, tuleb kohase vastete leidmiseks pöörduda tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) poole. Seadusandja seletuste kohaselt tuleb samuti MKS § 83 lg 4 sisustamisel lähtuda TsÜS-ist, täpsemalt §-st 89¹⁷.

TsÜS § 89 lg 2 kohaselt on näilik tehing tühine. Termin „tühine“ kohta leiame selgituse TsÜS § 84 lg-st 1, mis sätestab, et tühisel tehingul ei ole algusest peale õiguslikke tagajärgi. Tehing on aga TsÜS § 67 lg 1 kohaselt toiming või omavahel seotud toimingute kogum, milles sisaldub kindla õigusliku tagajärje kaasatoomisele suunatud tahteavaldus. Seega on näilik tehing toimingu vormis tahteavaldus, millel ei ole algusest peale õiguslikke tagajärgi.

Kirjeldatud selgitus on tuletatav ka TsÜS § 89 lg-st 1, mille kohaselt on näilik tehing, mille puhul pooled on kokku leppinud, et tehingu tegemisel tehtud tahteavaldustel ei ole avaldatud tahte vastavaid õiguslikke tagajärgi, sest pooled tahavad jätta mulje tehingu olemasolust või varjata tehingut, mida nad tegelikult teha tahavad. Seega võib TsÜS-i kohaselt näilik tehing olla tehtud kahel viisil:

- 1) Esimesel juhul ei olnud tehingu pooltel soovi üldse mingeid õiguslikke tagajärgi saavutada ja näilik tehing on tehtud ainult õigusnäivuse ehk mulje loomiseks, nagu oleks tehing tehtud;
- 2) Teisel juhul soovitakse näiliku tehinguga varjata mingit muud tehingut, mida tegelikult tehakse ja soovitakse¹⁸.

¹⁷ Maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõude SE 377 seletuskiri. - Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee.

¹⁸ P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi, K. Saare. Tsiviilõiguse Üldosa. Juura 2012, lk 148.

Riigikohtu halduskolleegiumi praktika kohaselt saab MKS § 83 lg-t 4 kohaldada olukorras, kus tehing tehakse teise tehingu varjamiseks või teeseldakse tehingu toimumist üldse. Kui tehingu toimumist teeseldakse, siis pole tehingut toimunud ning on üksnes soovitud jätta muljet tehingu olemasolust.¹⁹ Seejuures tuleb näiliku tehingu kontekstis vastata küsimusele, kas vaidlusaluste tehingute pooled leppisid kokku, et avaldatud tahtele vastavaid õiguslikke tagajärgi ei saabugi või varjati koos tegelikku tehingut.²⁰ Seega, kasutades mõistet "näilik tehing", tuleb tehingust, mida ei olegi toimunud, eristada sellist näilikku tehingut, millega varjatakse teist tehingut.²¹

Ülaltoodut kokku võttes nähtub, et MKS § 83 lg-s 4 sisaldub kaks teineteisest eristatavat olukorda.

Esimeses lauses – näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse - on sätestatud olukord, kus tegelikult mingit tehingut ei olegi toimunud. Näiteks on vormistatud kauba ostu-müügitehing, kuid ostja ei ole arvel kajastatud kaupa üldse saanudki²².

Teises lauses - kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid - on aga sätestatud olukord, kus näidatud tehingut ei ole toimunud ja selle varjus on aset leidnud mingi teine tehing. Näiteks on poolte vahel vormistatud kauba ostu-müügitehing, kuid kaup ei ole soetatud arvel näidatud äriühingult, vaid hoopis füüsiliselt isikult²³.

Eelnevast järeldub, et MKS § 83 lg 4 teise lause koosseisus eeldusena alati ka esimene lause. Kui esimese lause puhul on selge, et jutt käib tegelikult mittetoimunud tehingust, siis teise lause puhul tuleb tuvastada nii mittetoimunud tehing kui ka selle varjus aset leidnud tegelik tehing.

¹⁹ RKHKo 3-3-1-46-11, p 18.

²⁰ RKHKo 3-3-1-23-12, p 17.

²¹ RKHKo 3-3-1-81-12, p 16.

²² TlnRnKo 3-12-2540.

²³ TrtRnKo 3-12-992.

2.2. MKS § 83 lg 4 tähendus maksustamisel

Mõlemad MKS § 83 lg-s 4 kajastatud olukorrad annavad edasi maksuõiguses kinnistunud põhimõtet - maksustamisel ja maksuvaidluste lahendamisel tuleb lähtuda majandustehingute sisust, mitte aga sellest, kuidas need tehingud on vormistatud.²⁴ Juhtumil, kui maksuhaldur tuvastab, et tehingu tegelik sisu on erinev poolte poolt maksuhaldurile näidatust, siis on maksuhalduril lähtuvalt legaliteedi põhimõttest mitte ainult õigus, vaid kohustus tagada konkreetsel juhtumil maksustamine vastavalt maksuseadustele. Kui maksuhalduril selline kohustus puuduks, siis oleks lepingupooltel võimalus omavahelise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus. Kirjeldatud olukord oleks vastuolus maksu kui olemusega ning ühetaolise maksustamise põhimõttega.²⁵

Sätete sisust nähtuvalt on maksustamise seisukohast MKS § 84 lg-s 4 kirjeldatud olukorrad siiski erinevad. Ühel juhul (näiliku tehingu puhul ehk olukorras, kus tehingut ei ole toimunud) ei võeta tehingut maksustamisel arvesse. Teisel juhul (varjatud tehingu puhul ehk olukorras, kus tehingut ei toimu ja selle varjus leiab tegelikult aset mingi teine tehing) kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.

2.2.1. Tegelikult mittetoimunud tehingu tähendus maksustamisel

MKS § 83 lg 4 esimene lause sätestab, et näilikku tehingut (tehingut, mida tegelikult ei olegi toimunud) ei võeta maksustamisel arvesse.

Autor selgitas eespool, et reeglina ei ole maksude objektiks mitte lepingutes kokkulepitud poolte õigussuhted ega õigustoimingud, vaid majanduslikud sooritused, mis tekivad lepingu täitmisel.²⁶

Käibemaksu kontekstis toetab kirjeldatut käibemaksuseaduse²⁷ (edaspidi KMS) § 4 lg 1 p 1, mille kohaselt on käive kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus. Seega

²⁴ RKHKo 3-3-1-56-05, p 9.

²⁵ RKHKo 3-3-1-31-99, p 3.

²⁶ Vt p 1.1.

²⁷ Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; 30.12.2014, 18.

saab käive tekkida üksnes reaalse majandusliku soorituse, milleks on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine, tagajärjel. Kui kaupa ei ole tegelikult võõrandatud ja teenust ei ole tegelikult saadud, siis ei ole ka käivet tekkinud ehk puudub maksuobjekt. Maksuobjekti puudumisel ei oma tahteavaldused maksustamisel tähtsust. Eelnev tähendab lihtsustatult seda, et kui tehingut ei ole toimunud, siis ei saa sellega ka maksunduslikult midagi kaasneda, tulemus on igal juhul maksukohustuse mõttes 0.

Näiteks olukorras, kus tehingu toimumise kohta on küll vormistatud arve, kuid ostja ei ole arvel näidatud kaupa saanud, ei saa asuda seisukohale, et käive oleks KMS § 4 lg 1 p 1 mõistes tekkinud. Kui käivet ei ole tekkinud, siis puudub käibemaksu objekt. Kui puudub käibemaksu objekt, siis ei saa seda tehingut maksustamisel arvesse võtta. Seetõttu puudub väidetaval ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja väidetaval müüjal käibemaksu deklareerimise ning tasumise kohustus.²⁸

Samas saab maksuhaldur maksumenetluses anda hinnangu üksnes kontrollitava isiku maksukohustuse suuruse osas. Seega, kui maksuhaldur kontrollib ostjat ja tuvastab, et tehingut ei olegi toimunud ja käivet pole tekkinud, siis puudub ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Samas, kui väidetav müüja on ise ekslikult käibemaksu juba deklareerinud, siis on tal ka sellest tulenevalt käibemaksu tasumise kohustus. Sellises olukorras ei piisa käibemaksukohustusest vabanemiseks teadmisest, et väidetav ostja ei ole arvel näidatud kaupa või teenust saanud ja seega ei ole tehingut toimunud. Isikul, kelle suhtes maksuhaldur kontrolli läbi ei viinud, tuleb deklaratsiooni parandamiseks ja seeläbi olukorra muutmiseks kasutada seaduses sätestatud võimalusi.²⁹

Autor järeldeb eelnevast, et näilikku tehingut ehk tehingut, mida tegelikult ei olegi toimunud, ei võeta maksustamisel arvesse, kuna sellisel juhul puudub maksuobjekt, mida maksustada.

2.2.2. Varjatud tehingu tähendus maksustamisel

MKS § 83 lg 4 teine lause sätestab, et kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, siis kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Seega, kui on tuvastatud,

²⁸ TlnRnKo 3-08-2319, p 14.

²⁹ RKHKo 3-3-1-46-11, p 21.

et a) näidatud tehingut ei ole toimunud ja b) selle varjus on aset leidnud mingi teine tehing, siis kohaldatakse maksustamisel selle teise tehingu, mida varjati, kohta käivaid sätteid. Lihtsustatult tähendab see seda, et tegelikult on toimunud ainult üks tehing, see mida varjati. Vastavalt tegelikult toimunud tehingule leiab aset ka maksustamine.

Näiteks, dokumentide kohaselt soetas äriühing A äriühingult B metsamaterjali raieõiguse. Äriühing B oli metsamaterjali raieõiguse soetanud omakorda füüsilistelt isikutelt. Arvestades, et metsamaterjali müüja B oli registreeritud käibemaksudokumentatsioonilane, oli ostjal A õigus arve(te) alusel tasutud käibemaksusumma enda sisendkäibemaksuna maha arvata ehk riigilt tagasi saada (KMS § 29 lg 1 ja 31 lg 1). Tegelikult ei soetanud äriühing A metsamaterjali raieõigust äriühingult B, vaid otse füüsilistelt isikutelt. Seega oli A ja B vaheline tehing näilik ehk seda ei toimunud ja selle tehingu vormistamisega varjati asjaolu, et A soetas metsamaterjali raieõiguse otse füüsilistelt isikutelt. Sellises olukorras tuleb maksustamisel lähtuda tehingu tegelikust sisust. Tehes tehingu füüsilise isikuga, puudub arvele käibemaksu lisamise kohustus ja ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Lisaks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigsust puudutavale tõusetub siin küsimus sellest, millise hinnaga A metsamaterjali raieõiguse füüsilistelt isikutelt soetas. Kui A tegi arve alusel suurema väljamakse, kui tegelikult metsamaterjali raieõiguse eest füüsilistele isikutele tasus, siis on osa väljamaksest ettevõtlusega mitteseotud ja kuulub maksustamisele tulumaksuga (TuMS § 51 lg 2 p 3).³⁰

Eraldi väärrib märkimist, et ülalkirjeldatud loogika kohaselt on sellistes olukordades ettevõtlusega mitteseotud reeglina see osa väljamaksest, millest moodustub esialgsele arvele lisatud käibemaks. Teades, et algselt koosnes väljamakse nii kauba/teenuse hinnast kui ka lisatud käibemaksusummast (väljamakse = kauba/teenuse hind + käibemaksusumma), siis võib vastupidiste tõendite puudumise korral asuda seisukohale, et tegeliku tehingu maksumus oli arvel näidatust käibemaksusumma võrra madalam. Eelnev tähendab seda, et raamatupidamise algdokument (nt arve) sisaldas hinna osas ebaõigeid andmeid ja tehtud väljamakse maksustatakse käibemaksusumma osas tulumaksuga kui ettevõtlusega mitteseotud väljamakse (TuMS § 51 lg 2 p 3).³¹

³⁰ TrtRnKo 3-12-992.

³¹ RKHKo 3-3-1-67-08, p 15.

Samuti võib varjatud tehingut iseloomustava näitena välja tuua olukorra, kus dokumentidest nähtus, et äriühing on soetanud korteri, teinud korteri rendamiseks kulutusi ja selle isikule X välja üürinud. Seega võis justkui asuda seisukohale, et äriühingu poolt korteri soetamiseks ja sisustamiseks tehtud väljamakse oli ettevõtlusega seotud. Tegelikult ei olnud aga isikuga X üürilepingut sõlmitud ja äriühingu osanikust juhatuse liige kasutas soetatud korterit isiklikul otstarbel. Seega ei olnud äriühingu poolt tehtud väljamaksed ettevõtlusega seotud. Üüritehingud sõlmiti eesmärgiga varjata ettevõtlusega mitteseotud kulutuste tegemist.³² Arvestades, et näidatud tehingut (üüritehing) ei toimunud ja tuvastatud on tegelik tehing (osanikust juhatuse liige kasutab korterit isiklikul otstarbel), siis tuleb maksustamisel lähtuda asjaolust, et äriühing tegi kulutusi juhatuse liikme tarbeks. Sellisel juhul kujuneb äriühingu maksukohustus vastavalt sellele, millise maksuobjekti alla väljamakse liigitada (nt juhatuse liikme tasu, erisoodustus, dividend või ettevõtlusega mitteseotud kulu). Arvestades, et ettevõtluse tarbeks tehtud väljamakseid ei maksustata ja erisoodustuse puhul kuuluvad tasumisele nii tulumaks kui ka sotsiaalmaks (TuMS § 48 lg 1 ja SMS³³ § 2 lg 1 p 7), siis on maksustamise seisukohast vahe märkimisväärne.

Autor järeldab kirjeldatud näidete pinnalt, et varjatud tehingu kontekstis saab maksustamisel tegeliku tehingu kohta käivaid sätteid kohaldada üksnes siis, kui tegelik tehing on ammendavalt tuvastatud. Peab olema usutav, et varjati just seda, mitte mingit kolmandat tehingut. Vastasel juhul võib maksuõiguslik tagajärg isikule kahjulikum olla, kui see tehingu tegeliku majandusliku sisu järgi oleks. Kui tegelikku tehingut ammendavalt tuvastada ei õnnestu, siis MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) kohaldada ei saa. Põhjusel, et on tuvastatud asjaolu, et näidatud tehingut ei olegi toimunud, ei ole maksustamine tegeliku tehingu tuvastamiskulude tõttu automaatselt välistatud ja maksuhalduril tuleb kaaluda teisi maksustamise võimalusi.

2.3. MKS § 83 lg 4 kohaldamise eeldused

Maksumenetluses eksisteerib motiveerimiskohustus ehk maksuhalduri otsustused peavad olema põhjendatud³⁴. Seega tõusetub küsimus - millised on MKS § 83 lg 4 kohaldamise

³² RKHKo 3-3-1-33-12.

³³ Sotsiaalmaksuseadus. 13.12.2000. - RT I 2000, 102, 675; 19.03.2015, 62.

³⁴ L. Lehis (viide 1), lk 126.

eeldused? Autor peab siinkohal silmas eeldusi, mille täidetust kontrollides on võimalik asuda seisukohale, kas maksustamist puudutav maksuhalduri otsustus on põhjendatud või mitte.

Normi esimese lause sisust nähtub, et kui on tõendatud, et tehingut ei ole toimunud, siis ei võeta seda maksustamisel arvesse. Teisiti öeldes, tehingut ei saa maksustada, sest majanduslikus mõttes puudub maksuobjekt.³⁵ Seega võib asuda seisukohale, et sätte sõnastuse kohaselt on maksustamiseks või õigemini tehingu maksuarvestusest välja võtmiseks vaja tuvastada, et näidatud tehingut ei ole toimunud ja selgitada, millel selline järeldus tugineb.

Normi teises lauses selgitatakse, et kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, siis kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Seega, lähtuvalt sätte sõnastustest, tuleb esmalt tuvastada, et näidatud tehing on näilik ehk seda ei olegi toimunud. Teiseks tuleb tuvastada tehing, mis tegelikult aset leidis. Kolmandaks on vajalik tahteavalduse, mille eesmärgiks oli tegelikult mittetoimunud tehingu näitamisega mingi muu tehingu varjamine, tuvastamine.³⁶

Seega on normi sisu analüüsi pinnalt võimalik väita, et lisaks normis sisalduvate lausete erinevale tähendusele on ka lausete ja nendes lausetes sisalduvate maksustamise koosseisude kohaldamise eeldused erinevad.

Maksustamise koosseisude kohaldamise eelduste erisus on selgelt välja toodud ka kohtupraktikas. Riigikohtu halduskolleegium on selgitanud, et MKS § 83 lg-t 4 saab kohaldada olukorras, kus tehing tehakse teise tehingu varjamiseks või teeseldakse tehingu toimumist üldse (tehingut pole toimunud ning soovitud on üksnes jätta muljet tehingu olemasolust). Seejuures on MKS § 83 lg 4 kohaldamisel vaja tuvastada lepingupoolte tahtlus saada maksueelist. Maksueelis on vaja tuvastada, kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks. Kui tuvastatakse, et tehingut pole üldse toimunud, siis jääb see sõltumata maksueelisest arvesse võtmata.³⁷

³⁵ Vt p 2.2.1.

³⁶ Vt p 2.2.2.

³⁷ RKHKo 3-3-1-46-11, p 19.

Seega on kohtupraktikas lisaks normis sisalduva kahe erineva maksustamise koosseisu eelduste erisuse kinnitamisele asunud varjatud tehingu kohta käivaid eeldusi täpsustama. Kui normi sisust nähtub, et tuvastada tuleb tahe varjata tegelikult aset leidnud tehingut, siis kohtupraktika kohaselt saab maksuõiguses sellise tahte sisuks olla üksnes maksueelise saamine. Sätte teatav ebatäpsus on autori hinnangul põhjustatud asjaolust, et MKS § 83 lg 4 puhul on kasutatud TsÜS §-ga 89 samasisulist sõnastust. Tsiviilõiguses võib aga varjatud tehingul olla ka muid eesmärgi peale maksueelise saamise. Näiteks märgitakse tehingule tegelikust kõrgem hind eesmärgiga vältida ostueesõigusega isiku poolt ostueesõiguse kasutamist³⁸.

Arvestades, et tehingu puhul on tegemist poolte tahteavaldusega, siis tuleb nõustuda seisukohaga, et näiliku tehingu puhul on tehingu pooltel või vähemalt tehingu vormistanud pooltel mingil põhjusel huvi jätta kolmandatele isikutele mulje, et tehing on tegelikult tehtud ja õiguslikud tagajärjed on saabunud. Eelnevat käsitlust toetab ka Riigikohtu tsiviilkolleegium, kes on asunud seisukohale, et näilik on tehing, mille pooled on teinud kavatsuseta luua õiguslikke tagajärgi³⁹. Varjatud tehingu kontekstis on kohtupraktika kohaselt selleks põhjuseks soov saada maksueelis. Kirjeldatud soovi saada maksueelist ei peab aga tuvastama olukorras, kus tehingut polegi toimunud, kuna tegelikult mittetoimunud tehingule ei saa nende asjaolude puudumine majandusliku soorituse kuvandit tekitada⁴⁰.

Lisaks eeltoodule on Riigikohtu halduskolleegium korduvalt märkinud, et MKS § 83 lg-le 4 ei pea tuginema olukorras, kus tehingut ei olegi toimunud ehk tegemist on normi esimeses lauses sätestatuga, mille kohaselt ei võeta näilikku tehingut maksustamisel arvesse.⁴¹ Seejuures on märkimisväärne, et viidatud kaasustes ei olnud maksuhaldur MKS § 83 lg-le 4, kui maksusumma määramise õiguslikule alusele viidanud. Sellist viitamist ei pidanud vajalikuks ka Riigikohus.

Tallinna Ringkonnakohus on Riigikohtu halduskolleegiumi praktikale tuginedes selgitanud, et MKS § 83 lg 4 hõlmab ka sellise juhtumi, kus tehingut ei olegi toimunud, kuid nimetatud

³⁸ P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi, K. Saare. (viide 17), lk 148.

³⁹ RKTko 3-2-1-80-05, p 22.

⁴⁰ TlnRnKo 3-10-2629, p 14.

⁴¹ RKHKo 3-3-1-46-11, p 17; RKHKo 3-3-1-83-13, p 18.

sätte kohaldamise põhjuseks on olukord, kus maksueelise saamiseks on näilik tehing tehtud mingi teise tehingu varjamiseks. Kui tehingut pole üldse toimunud, siis jääb see igal juhul arvesse võtmata ning puudub vajadus tuvastada maksueelist. Üksnes MKS § 83 lg 4 alusel saabki näiliku tehingu maksuarvestusest kõrvale jätta, kuid olukorras, kus ei esinenud vaidlusaluste tehingute maksuõigusliku ümberkvalifitseerimise vajadust, vaid väidetavad tehingud jäeti maksuarvestusest tervikuna välja, puudub maksuhalduril kohustus maksuotsuses MKS §-dega 83 ja 84 seonduvaid aspekte põhjalikumalt analüüsida ehk tuvastada maksueelise saamine.⁴²

Seejuures ei pea maksuhaldur MKS § 83 lg 4 kohaldamisel kasutama tsiviilõiguslikke kaitsevahendeid ega tsiviilkohtusse tehingu tühisuse tuvastamiseks hagi esitama.⁴³ Tehingu tsiviilõiguslik ja maksuõiguslik kvalifikatsioon ei pea alati kokku langema⁴⁴ ning maksuotsus ei mõjuta tsiviilõiguslike lepingupoolte omavahelisi suhteid⁴⁵.

Täiendavalt on oluline ära märkida, et asjaolu, kas tegemist on olukorraga, kus tehingut ei ole toimunud või varjati mõnda teist tehingut, peab nähtuma juba maksuhalduri poolt maksustamise kohta tehtavast haldusaktist.⁴⁶

Seega peab kohtupraktika kohaselt MKS § 83 lg-le 4 tuginema üksnes juhul, kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks. Tuginemise all peab autor silmas normile viitamist, tehingute ümberkvalifitseerimist ja ümberkvalifitseerimisel kehtivat eeldust tuvastada tahtlus saada maksueelis, kuna just see on MKS § 83 lg 4 põhisisuks. Selline seisukoht tuleneb põhimõttest, et kui tehingut pole üldse toimunud, siis jääb see sõltumata maksueelisest arvesse võtmata. Eelnev on põhjendatav sellega, et kui puudub reaalne majanduslik sooritus, siis puudub ka maksuobjekt, mida maksustamisel arvestada⁴⁷. Samas, kui poolte vahel on tehing siiski toimunud, kuid see erineb enda sisult näidatust, siis on poolte vahelistesse tehingutesse sekkumiseks ja nende ümberkvalifitseerimiseks vaja tuvastada eesmärk (tahtlus) saada tegeliku tehingu varjamise tulemusel maksueelis.

⁴² TlnRnKo 3-12-337, p 10.

⁴³ L. Lehis. (viide 1), lk 54.

⁴⁴ RKHKo 3-3-1-3-09, p 18.

⁴⁵ L. Lehis. (viide 1), lk 55.

⁴⁶ RKHKo 3-3-1-83-13, p 17.

⁴⁷ Vt p 1.1 ja 2.2.1.

2.3.1. Tõendamise standard maksumenetluses

Autor märkis eelnevalt, et maksumenetluses eksisteerib motiveerimiskohustus ehk maksuhalduri otsustused peavad olema põhjendatud. MKS § 95 lg 1 kohaselt teeb maksuhaldur tasumisele kuuluva maksusumma määramiseks maksuotsuse. Sama paragrahvi teise lõike kohaselt on maksuotsus MKS §-s 46 sätestatud nõuetele vastav haldusakt. Maksuotsusest peab selguma, kuidas tasumisele kuuluv maksusumma või tagastusnõude suurus on määratud. Maksukohustuslase esitatud tõendite täielik või osaline arvestamata jätmine maksusumma või tagastusnõude suuruse määramisel tuleb maksuotsuses motiveerida. MKS § 46 lg 2 esimene lause sätestab, et haldusakti adressaadi õigusi piiravad ja talle kohustusi panevad haldusaktid peavad olema kirjalikud ning põhjendatud. MKS § 46 lg 3 kohaselt peavad olema haldusaktis muuhulgas ära märgitud haldusakti andmise faktiline ja õiguslik alus.

Seejuures on oluline, et MKS § 11 lg 1 kohaselt on maksuhaldur maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Sama paragrahvi teise lõike kohaselt otsustab maksuhaldur maksude tasumise õigsuse kontrollimisega seotud toimingute sooritamise vajaduse, toimingute liigi ja ulatuse ning kogub asja otsustamiseks vajalikke tõendeid. Maksuhaldur ei ole maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude väljaselgitamisel seotud ainult menetlusosalise esitatud taotluste ja tõenditega. Eelnevast saab teha järelduse, et maksuhaldur hindab kõiki tõendeid kogumis ja mitte ühelgi tõendil ei ole ette kindlaksmääratud jõudu.

Alles ülalkirjeldatud kriteeriumide täidetuse korral ehk olukorras, kus maksuhaldur on enda sekkumist nii faktiliselt kui ka õiguslikult põhjendanud, läheb tõendamiskoormus üle maksukohustuslasele. MKS § 150 lg-s 1 on sätestatud, et maksuteates või maksuotsuses määratud maksusumma vaidlustamise korral lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti.

Maksupettuste konspiratiivse iseloomu tõttu on maksuhalduril praktikas raske ja tihti isegi võimatu esitada maksuotsuses ja ka kohtule otseseid tõendeid sellise rikkumise kohta. Seetõttu kinnitavad maksupettuses osalemise põhjendatud kahtlust enamasti asjaolud ja

kaudsed tõendid kogumis. Põhjendatud kahtluse tõendamise standard on oluliselt madalam kui teo tõendamisel süüteo menetluses. Maksu menetluses piisab maksuhalduri seisukohtade tõendamisel mõistlikust kahtlusest, mida põhjendatakse ja mis on eluliselt usutav.⁴⁸ Eluline usutavus tähendab mingite asjaolude esinemise üldist tõenäosust⁴⁹.

Olukorras, kus on põhjendatud kahtlus maksukohustuslase osalemises maksupettuses, läheb tõendamiskoormus vastavalt MKS §-le 150 üle maksukohustuslasele. Kui maksuhalduril on põhjendatud kahtlus, et ostja osaleb maksupettuses, tuleb ostjal esitada täiendavaid tõendeid selle kohta, et vaidlustatud tehingud on arvetel märgitud äriühinguga siiski toimunud. Maksukohustuslane peab korraldama oma ettevõtlustegevuse nii, et majandustehingud oleksid nõuetekohaselt dokumenteeritud ja maksukohustuse väljaselgitamiseks olulised asjaolud oleksid kontrollitavad.⁵⁰

Autor järeldeb eelnevalt, et maksu menetluses kehtib madalam tõendamise standard, kui nt süüteo menetluses, kuid eelnev ei tähenda, et maksuhaldur ei peaks enda otsustusi üldse põhjendama. Vastupidi, maksuhaldur peab iga maksustamise juhtumi puhul tooma selgelt välja need asjaolud, miks ta leiab, et maksusumma määramine ehk isikute vahelistesse tehingutesse sekkumine on põhjendatud ning vajalik. Samuti peab maksuhaldur võimalusel selgitama, miks tehingu toimumine dokumentidel kajastatud viisil tõenäoline ei ole.

2.3.2. Tegelikult mittetoimunud tehingu tuvastamise eeldused

MKS § 83 lg 4 esimese lause sätestab, et näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Eelnev tähendab seda, et kui tehingut pole üldse toimunud, siis jääb see arvesse võtmata. Mittetoimunud tehingut ei saa maksustamisel arvesse võtta, kuna reaalse majandusliku soorituse puudumise korral puudub ka maksuobjekt, mida maksustamisel arvestada. Maksuõiguslikuks sekkumiseks ehk mittetoimunud tehingu maksuarvestusest välja võtmiseks on vaja tuvastada, et näidatud tehingut ei ole toimunud ja haldusaktis selgitada, millel selline järeldeb tugineb.⁵¹

⁴⁸ RKHKo 3-3-1-15-13, p 13.

⁴⁹ TlnRnKo 3-10-508, p 13.

⁵⁰ RKHKo 3-3-1-15-13, p 15.

⁵¹ Vt p 2.2.1. ja 2.3.

Asjaolusid, mis kinnitavad, et tehingut ei olegi toimunud, seaduse ega ka määruse tasandil reguleeritud ei ole. Veendumaks, millised on praktikas enamlevinud olukorrad, kus maksuhaldur on asunud seisukohale, et tehingut ei olegi toimunud ning millistele tõenditele tuginedes maksuhalduri poolne sekkumine aset saaks leida, tuleb pöörduda kohtupraktika poole.

Tehingu toimumist tõendavad Riigikohtu halduskolleegiumi hinnangul eeskätt tõendid üleantud kauba või saadud teenuse kohta, tasumine müüja pangakontole, arve, tehingu kajastamine raamatupidamises ja maksuarvestuses ning poolte kinnitus tehingu toimumise kohta.⁵² Seega, otsides vastust küsimusele, kas tehing on tegelikult toimunud või mitte, on riigikohtu juhiste kohaselt mõistlik alustada loetletud asjaolude tuvastamisega seonduvast ehk kontrollida, kas kaup ja/või teenus on saadud, tehing on korrektselt vormistatud ning pooled kinnitavad selle toimumist.

Seda, kuidas kirjeldatud põhimõtteid praktikas kohaldada, selgitavad alljärgnevad näited. Seejuures eristab autor näidete puhul kauba ja teenusega seonduvaid tehinguid, kuna arvestades objektide olemust, on ka nendega seotud tehingute tõendamise kriteeriumid erinevad. Kui kauba puhul saame rääkida millestki füüsiliselt tajutavast, siis teenus võib varieeruda ehitusteenusest konsultatsiooniteenuseni. Seejuures on näiteks ehitusteenus tänu konkreetsetele silmaga nähtavatele tulemustele mõistlike pingutustega hinnatav, kuid näiteks konsultatsiooniteenusel ehk nõustamisel ei pruugigi mingit hinnatavat tulemust olla.

2.3.2.1. Kauba ostu-müügitehingut ei ole toimunud

Olukorda, kus tehingut ei olegi toimunud, ilmestab situatsioon, kus ostja ei ole arve(te)l näidatud kaupa saanud ehk kauba ostu-müügi tehingut ei ole toimunud.

Esiteks, Tallinna Ringkonnakohtu praktikast leiame näite, kus tuvastati, et toiduainetööstuses tegev äriühing ei olnud arvetel kajastatud makaronide valmistamise seadmeid soetanud ega ka edasi müünud. Nimetatud asjas kinnitasid ringkonnakohtu hinnangul järeldust, et tehingut ei olegi toimunud, eeskätt järgmised asjaolud:

⁵² RKHKo 3-3-1-81-12, p 16.

- 1) Kuna väidetavalt samades sündmustes osalenud isikute ütluste vahel on vastuolud, kahandab see oluliselt selliste ütluste tõenduslikku väärtust. Tehingute toimumist kinnitavate isikute ütluste puhul on seega oluline, millisel teadmisel ja kogemusel vastav kinnitus tugineb ning kas isikute ütlused on kokkulangevad.
- 2) Tavapärasel äritegevuses ei ole mõistlik, et suure maksumusega tehingu puhul, mis tehakse juhuslike tehingupartneritega, ei peeta kaubaga tutvumist enne selle soetamist ja edasimüümist vajalikuks.
- 3) Müüja ega ka ostja kaubaga kokku ei puutunud. Samuti ei õnnestunud tuvastada kaupa transportinud isikut.⁵³

Seejuures selgitas ringkonnakohus tõendamiskoormusega seonduvas, et maksuotsuses on vaja näidata, miks on maksuhalduril selline põhjendatud kahtlus, et tehingut ei olegi toimunud ning vastupidise tõendamiskoormus läheb vastavalt MKS §-le 150 üle maksukohustuslasele. Arvestades, et kauba soetamine on sisendkäibemaksu mahaarvamise eeldus, peab ostja sisendkäibemaksu deklareerides olema võimeline tõendama kauba olemasolu. Kauba puudumine viitab sellele, et tehinguid ei ole tegelikkuses toimunud ning välistab omakorda tehinguosaliste heausksuse.⁵⁴

Tehingute toimumist kinnitavate tõendite olemuse kohta selgitas ringkonnakohus, et kuna dokumente on võimalik vormistada ka tegelikkuses mittetoimunud tehingute kohta, siis ei kinnita iseseisvalt tehingute toimumist tehingu kohta vormistatud dokumendid, arvete tasumised ning tehingu osapoolte kinnitused. Samuti on võimalik tehingu toimumisest mulje jätmiseks teha pangaülekanne, ilma et reaalselt oleks kauba võõrandamist toimunud.⁵⁵ Seega ei saa dokumendid ega pangaülekanne omada määravat tähendust kauba olemasolu ja tehingu toimumise tuvastamisel, ilma, et reaalselt oleks kauba võõrandamine toimunud.

Teiseks, Tartu Ringkonnakohus on teinud otsuse asjas, kus tuvastati, et arvetel näidatud kala müük ei ole tõendatud. Ringkonnakohus märkis, et ainuüksi arve esitamine ja rahasumma pangakontole kandmine ei kinnita veel seda, et tehingud ka tegelikkuses arvel märgitud

⁵³ TlnRnKo 3-12-2540, p-d 12-13.

⁵⁴ TlnRnKo 3-12-2540, p 17.

⁵⁵ TlnRnKo 3-12-2540, p 11.

osapoolte vahel toimunud oleksid. Asjaolu, et tehingut ei olegi toimunud, kinnitas eeskätt alljärgnev:

- 1) Hoolimata eriseaduses (kalapüügiseaduse⁵⁶ § 20 lg 6 p 3) sätestatud nõudest ei olnud dokumentide alusel võimalus tuvastada kauba päritolu.
- 2) Väidetavalt kaupa müünud isikud ei ole kaubaga kokku puutunud.
- 3) Kaupa transportinud sõidukitega seotud info on vastuoluline, mistõttu ei ole usutav, et dokumentidel märgitud sõidukid tegelikult kaupa transportisid.
- 4) Asjaosaliste ütlused ei ole dokumentidega kooskõlas, nt on kaupa ostukviitungid koostatud enne kviitungitel märgitud kuupäeva.
- 5) Tehingute toimumise kohta antud osapoolte selgitused on vastuolus.
- 6) Ühe väidetavalt kaupa müünud äriühingu juhatuse liige on kriminaalmenetluses antud ütlustega kinnitanud, et tehinguid ei toimunud, kuid hilisemalt maksumenetluses antud selgitustes väitnud, et tehingud siiski toimusid.
- 7) Teiste samal perioodil tehtud tehingute puhul oli dokumentatsioon korrektne, mistõttu võib asuda seisukohale, et vaidlusalused tehingud olid ostja jaoks tavapäratud.⁵⁷

Autor on ülaltoodust näidetest tulenevalt seisukohal, et kauba ostu-müügitehingu toimumise tõendamise puhul ei oma määravat tähtsust tehingu kohta koostatud dokumendid ja tehtud pangaülekanDED, vaid eeskätt elulised asjaolud, mis kinnitaksid, et on usutav, et ostja on arvel näidatud kauba soetanud. Seda tõendab vahetu kogemus kauba kui millegi füüsiliselt tajutavaga. Näiteks, kaup on ostjal reaalselt olemas ehk tema valduses, ostu-müügitehingu osapooled on kaubaga reaalselt kokku puutunud, kauba transport punktis A punkti B on kontrollitav, osapoolte selgitused tehingu toimumise kohta on kooskõlas ja ostu-müügitehing on võrreldes teiste samaväärsete tehingutega tavapärane.

Kolmandaks, Tallinna Ringkonnakohus on analüüsinud situatsiooni, kus tuvastati, et äriühing tegelikult arvetel näidatud kinnistuid ei soetanud ja müüja ning ostjana tegutses sisuliselt sama isik. Seega ei olnud tegemist olukorraga, kus kaupa üldse ei olnud, vaid olukorraga, kus ostja sai kauba (kinnistud) tasuta – kinnistud liikusid ühelt samale isikule kuuluvalt äriühingult teisele. Nimetatud asjas kinnitas järeldust, et tehingut ei olegi toimunud, eeskätt asjaolu, et tehingu tegemise hetkel oli nii müüja kui ka ostja juhatuse liige sama isik. Samuti ei olnud

⁵⁶ Kalapüügiseadus. 27.09.1995. - RT I 1995, 80, 1384; 03.07.2014, 23.

⁵⁷ TrtRnKo 3-11-2336, p 9.

halduskohtu hinnangul eluliselt usutav, et mitteseotud tehingupartnerid sõlmiksid kinnistute ostu-müügitehingu samadel tingimustel. Kirjeldatud juhul oli ostuhinna tasumise tähtajaks 10. aastat ja müüjal puudus müügihinna saamiseks igasugune garantii, nt hüpoteek.⁵⁸

Seega saab praktikas maksuõigusliku mõttes mittetoimunuks lugeda ka tehingu, kus arvel näidatud kaup on küll olemas, kuid ostja ei saanud selle omanikuks ostu-müügi tehingu tulemusel, vaid nt tasuta. Näitest tulenevalt omavad autori hinnangul sellisel juhul tõendamisel tähtsust eeskätt asjaolud, mille alusel on võimalik asuda seisukohale, et sellise kauba omanikuks saadi muul viisil, kui kajastatud ostu-müügitehingu tulemusel. Seejuures omab tehingu sisu hindamisel taaskord tähtsust asjaolu, kas ostu-müügitehing on võrreldes teiste samaväärsete tehingutega tavapärane.

Neljandaks, eelmistest näidetest on mõnevõrra erinev olukord, kus dokumentides esinevate puuduste tõttu tekkis maksuhalduril kahtlus arvel näidatud metalli ostu-müügitehingu toimumise osas. Eriseadustega võib olla kehtestatud tehingute dokumenteerimise täpsem kord. Olukorras, kus ostja on jäätmeseaduse mõttes metallijäätmete koguja, peab ta jäätmeseaduse⁵⁹ § 106 lg 1 alusel koostama kokkuostu kohta kahepoolset allkirjastatud dokumendi. Sellise dokumendi puudumine tähendab, et ostjal puudub seaduse nõuetest tulenev tõend tehingu toimumise kohta, mis võib põhjendada kahtlust, et tegemist on võltsarve ja tegelikult mittetoimunud tehinguga ning tõendamiskoormus läheb seetõttu vastavalt MKS §-le 150 maksuhaldurilt maksukohustuslasele üle.⁶⁰ Maksustamisel võib selline asjaolu saada määravaks näiteks olukorras, kus laoarvestus on puudulik ja vaatluse teel ei ole võimalik tuvastada, kas konkreetne arvel märgitud kaup on olemas või mitte.

Eeltoodust tulenevalt on autor seisukohal, et hoolimata asjaolust, et dokumentaalsed tõendid ei tõenda iseseisvalt tehingu toimumist, on dokumentide, mille koostamise kohustus tuleb seadusest või mille koostamine on tavapärane, koostamine siiski oluline. Kauba puhul omavad dokumentaalsed tõendid olulisust eeskätt juhul, kui kauba kui millegi füüsiliselt tajutava olemasolus ei ole võimalik muul viisil veenduda. Mida rohkem vastuolusid ja

⁵⁸ TlnRnKo 3-08-2319.

⁵⁹ Jäätmeseadus. 28.01.2004. - RT I 2004, 9, 52; 06.03.2015, 28.

⁶⁰ RKHKo 3-3-1-81-12, p 16.

puuduseid tehinguga seondvalt esineb, seda suurem on isiku tõendamiskoormus, et tehing siiski toimus.

2.3.2.2. Teenust ei ole osutatud

Järeldus, et tehingut ei olegi toimunud võib lisaks kaubaga seotud tehingutele avalduda ka olukorras, kus leiab aset väidetav teenuse osutamine.

Esiteks, Tallinna Ringkonnakohus on teinud otsuse asjas, kus tuvastati muuhulgas, et äriühing arvel märgitud nõustamisteenust ei saanud ehk tegelikult teenust ei osutatudki. Selles asjas kinnitasid seisukohta, et nõustamisteenuse osutamise tehingut ei ole toimunud, eeskätt järgmised asjaolud:

- 1) Pole usutav, et isikul, kellele juhtimis- ja finantsalast nõu anti, ei oleks terve aasta kestel kokku 290,7 tundi väldanud nõustamise kohta olemas ühtegi kirjalikku dokumenti. Samuti ei ole usutav, et isik ei oskaks anda mingeid täpsemaid selgitusi saadud nõuannete sisu kohta.
- 2) Dokumentide puudumisel ei ole määrav asjaolu, et lepingust tulenes kirjalik vormistamine üksnes tellija nõudmisel. Arvestades väidetava nõustamise sisu kohta avaldatut ja nõustamise mahtu, tuleks eeldada ka vähemalt teatud analüüsitulemuste kirjalikku vormistamist ning nende tellijale üleandmist.
- 3) Asjaolu, et väidetava teenuse saaja majandusolukord võib varasemaga võrreldes olla mõnevõrra parem, ei saa tõendada nõustamisteenuse osutamist. Samuti ei nähtu asja materjalidest, et äriühing oleks peale väidetava nõustamisteenuse saamist või selle käigus oma senist tegevust muutnud.⁶¹

Teiseks, Riigikohtu halduskolleegiumi praktikast leiame juhtumi, kus tuvastati, et äriühing arvel näidatud turundus- ja reklaamiteenust ei saanud ehk teenust ei osutatudki. Määravaks sai seejuures asjaolu, et tehingut kinnitasid üksnes arve ja arve eest tasumist tõendav dokument. Seejuures oli arvel viidatud reklaami ja turundusteenuse osutamise lepingule, kuid sellist lepingut ei esitatud.⁶²

⁶¹ TlnRnKo 3-10-2629, p 10.

⁶² RKHKo 3-3-1-46-11, p 11.

Eelnevast tulenevalt on teenuste puhul, mis on oma olemuselt sellised, et need ei lõppe füüsiliselt tajutava tulemusega, on oluline teenuse osutamise dokumenteerimine. Olukorras, kus dokumenteerimine ei ole õigusaktidest tulenevalt kohustuslik, ei saa maksukohustuslaselt nõuda ühegi konkreetse dokumendi koostamist lisaks raamatupidamiseaduse järgsetele algdokumentidele. Siiski tuleb arvestada, et teenuse osutamise dokumenteerimata jätmise korral võtab maksukohustuslane endale riski, et hiljem ei õnnestu põhjendatud kahtluse tekkimisel teenuse saamist tõendada.⁶³ Seega on autori hinnangul määrava tähtsusega teenuse osutamise kokkuleppe, protsessi ja tulemuste võimalikult täpne dokumenteerimine, kuna alles nimetatud andmete olemasolu korral on võimalik veenduda, kas teenus on ka realselt osutatud või mitte. Sellist käsitlust toetab ka MKS § 56 lg 2, millest tulenevalt on ettevõtja jaoks ebaharilike, põhjendatud kahtlust tekitavate või suure maksustamisväärtusega tehingute asjaolude kohta tõendite kogumine ja säilitamine tehingu kontrollitavuse tagamiseks maksukohustuslase kohustus⁶⁴.

Kolmandaks, kahest eelmisest kirjeldatud olukorrast eristuva näitena saab välja tuua situatsiooni, kus dokumentidel kajastatud teenus on küll osutatud, kuid teenus osutati enda tööjõuga, mitte kellegi kolmanda abiga. Näiteks olukord, kus ehitusega tegelev äriühing vormistas tehingud selliselt, justkui oleks ta ehitusobjektile kasutanud omakorda alltöövõttu. Tegelikult teostas äriühing ehitustööd ise oma töölistega ega kasutanud selleks alltöövõtjana teist äriühingut. Seega sooviti väidetavalt tehtud tehingute kohta näilike dokumentide vormistamisega jätta muljet tehingu olemasolust. Asjaolud, mis kinnitasid, et ehitusteenust ei osutatud, olid järgmised:

- 1) Äriühingul oli endal olemas tööjõud. Samuti ei ole välistatud, et äriühing kasutas lisaks ajutist tööjõudu.
- 2) Ei olnud võimalik kindlaks teha objektile alltöövõtu korras töötanud isikuid.
- 3) Teenuse osutaja ja teenuse saaja juhatuse liikmed andsid teenuse osutamise kohta vastuolulisi selgitusi.
- 4) Teenuse tellija andis ehitusobjekti üle enne, kui oli teenuse osutajalt töö vastu võtnud. Selline järjekord ei ole tavapärane.

⁶³ RKHKo 3-3-1-57-13, p 16.

⁶⁴ RKHKo 3-3-1-43-09, p 14.

- 5) Teenuse osutamist puudutav dokumentatsioon oli puudulik ja kahtlusi tekitav, nt kasutas teenuse osutaja teenuse vormistamisel teenuse tellija blankette.⁶⁵

Seega nähtub esitatud näitest, et lisaks teenuse dokumenteerimisele on oluline ka teenuse osutamise kontrollitavus. Teenuse osutamise kontrollitavuse tagavad autori hinnangul eeskätt järgmised asjaolud: teenuse sisu koos võimaliku tulemusega on realselt hinnatav; teada on teenust osutanud isikud; osapoolte selgitused tehingu toimumise kohta on kooskõlas; teenuse osutamine on võrreldes teiste samaväärsete tehingutega tavapärane.

2.3.3. Varjatud tehingu sätte kohaldamise eeldused

MKS § 83 lg 4 teine lause sätestab, et kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, siis kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Eelnev tähendab seda, et kui näidatud tehingut ei olegi toimunud ja tegelikult on näidatud tehingu varjus aset leidnud mingi teine tehing, siis leiab maksustamine aset vastavalt tegelikule tehingule. Lihtsustatult, tegelikult on toimunud ainult üks tehing, see mida varjati ja selle tehingu alusel leiab aset ka maksustamine. Varjatud tehingu kohaldamiseks tuleb: a) tuvastada, et näidatud tehing on näilik ehk seda ei olegi toimunud; b) tuvastada tehing, mis tegelikult aset leidis; c) tuvastada poolte tahtlus saada maksueelis.⁶⁶

Maksueelis tähendab seda, et tegelikult toimunud tehing annab kõrgema maksukoormuse kui näidatud tehing⁶⁷. Näiteks, pooled sõlmivad töölepingu varjamiseks käsunduslepingu, kuna töölepinguline suhe tooks tööandjale suurema maksukohustuse⁶⁸.

Ringkonnakohtu praktika kohaselt on maksueelisenä käsitatav ka alusetu sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus⁶⁹. Näiteks olukord, kus arvel näidatud kaup on soetatud, kuid arvel näidatud isik ei olnud tegelikult kauba müüjaks, seejuures on maksuhaldur tuvastanud tegeliku müüja ja seeläbi ka tehingu, mida üritati varjata⁷⁰. Praktikas on viimatikirjeldatud

⁶⁵ TlnRnKo 3-12-337, p-d 12-17.

⁶⁶ Vt p 2.2.2.

⁶⁷ RKHKo 3-3-1-59-09, p 19.

⁶⁸ Vt p 3.4.2.

⁶⁹ TlnRnKo 3-10-2629, p 15.

⁷⁰ TlnRnKo 3-11-1411.

juhul tegeliku müüja näol tihti tegemist kas füüsilise isikuga või mitteresidendiga. Nende isikutega kauba ostu-müügitehingu sõlmides puuduks ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus⁷¹. Seega, kuna ostja on sellises olukorras taotlenud lubamatut maksutagastust, siis on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus käsitletav maksueelisenä.

Seejuures on maksueelis vaja tuvastada üksnes siis, kui tegelikult mittetoimunud tehing tehakse teise tehingu varjamiseks. Olukorras, kus tehingut polegi toimunud, jääb see sõltumata maksueelisest arvesse võtmata.⁷²

Maksumenetluses piisab maksuhalduri seisukohtade tõendamisest mõistlikust kahtlusest, mida põhjendatakse ja mis on eluliselt usutav.⁷³ Arvestades, et varjatud tehingu puhul on oluline tuvastada tahtlus saada maksueelist, siis on tahtlusena käsitletavat objektiivsed asjaolud, mis kinnitavad isiku teadlikku tegevust tegeliku tehingu varjamisel ja seeläbi maksueelise saamisel.

Lisaks eelnevale on märkimisväärne asjaolu, et erinevalt MKS §-st 84 kohtud MKS § 83 lg 4 (varjatud tehingu) kohaldamise eeldusi põhjalikult analüüsinud ei ole. Tähelepanuväärne on asjaolu eeskätt seetõttu, et Riigikohtu halduskolleegium on enda praktikas nii MKS § 83 lg-t 4 (varjatud tehing) kui ka MKS §-i 84 käsitletud majandusliku tõlgendamise põhimõtet edasi kandvate normidena, millele tuginedes võib maksuhaldur maksumenetluse käigus poolte vahel tehtud tehingutele anda teistsuguse, majanduslikule sisule vastava hinnangu ning määrata tasumisele kuuluva maksusumma, lähtudes tehingu majanduslikest tagajärgedest. Seejuures on kohtute juhiste kohaselt mõlema sätte puhul vaja tuvastada lepingupoolte tahtlus saada maksueelis⁷⁴.

Põhjusel, et mõlemad sätted, nii MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) kui ka MKS § 84, kannavad endas tehingu tegeliku majandusliku sisu alusel maksustamise põhimõtet ja nende kohaldamisel on sama eeldus, mille kohaselt tuleb tuvastada lepingupoolte tahtlus saada maksueelis, analüüsib autor viidatud sätete kohaldamise eeldusi üheskoos.⁷⁵

⁷¹ Vt p 2.2.2.

⁷² Vt p 2.1.1.

⁷³ RKHKo 3-3-1-15-13, p 13.

⁷⁴ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

⁷⁵ Vt p 2.6.3.

2.4. MKS § 84 sisu

MKS § 84 sätestab, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.

MKS-e seletuskirja kohaselt on MKS § 84 üldreegel, mis kannab eesmärki vältida isikute võimalusi omavahelise kokkuleppe teel riigi poolt kehtestatud maksukohustuse vähendamiseks või sellest vabanemiseks.⁷⁶

Normis sisust nähtuvalt sisaldub selles n-ö üldreeglis kaks eeldust. Esiteks, tehing või toiming, mis on tehtud, ei vasta tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Teiseks, selline tehing või toiming on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Kui kirjeldatud eeldused on täidetud, siis leiab maksustamine aset vastavalt tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.

Seega on MKS § 84 sõnastus väga üldine, ega anna ammendavat vastust kohaldamise ulatuse ja eelduste kohta. Arvestades, et seda küsimust ei ole lahendatud määruse või juhendi tasandil, tuleb pöörduda kohtupraktika poole⁷⁷.

2.5. MKS § 84 tähendus maksustamisel

MKS § 84 kohaselt lähtutakse maksustamisel tehingu või toimingu tegelikust majanduslikust sisust. Seega, kui normi kohaldamise eeldused on täidetud, siis kujuneb maksukohustus vastavalt aset leidnud majandusliku soorituse tegelikule sisule.

Näiteks, äriühing A sõlmib äriühinguga B laenulepingu ja teeb lepingu alusel B-le väljamakse. Seejuures on äriühing B äriühingu A osanik. Laenu andmine ja sellelt intressitulu teenimine on olemuselt ettevõtlus, mistõttu tehtud väljamakselt maksukohustust ei teki. Tuvastatud asjaolud viitavad aga sellele, et tegelikult ei olnud tegemist laenu andmisega, vaid

⁷⁶ Rahandusministeerium. (viide 11), lk 114.

⁷⁷ Vt p 2.6.1.

hoopis dividendiga, mis kuulub maksustamisele tulumaksuga (TuMS § 50 lg 1). Sellisel juhul lähtutakse maksustamisel tegelikust tehingust, käsitletakse äriühingu A poolt tehtud väljamakset dividendina ja maksustatakse väljamakse tulumaksuga. Kirjeldatud viisil maksustamiseks annab volituse MKS § 84⁷⁸.

2.6. MKS § 84 kohaldamise eeldused

2.6.1. Normi kohaldamise eeldused kohtupraktikas

MKS § 84 kohaldamine eeldab tehingu majandusliku sisu väljaselgitamist. Tehingu tegeliku majandusliku sisu tuvastamise põhimõtte eesmärgiks on vältida olukorda, kus maksukohustuse tekkimine sõltub üksnes tehingu osapoolte poolt tehingule antud moonutatud õiguslikust vormist. Maksustamisel on tehingu sellise vormi mitteamvestamise tingimuseks see, et pooled on maksude tasumisest kõrvalehoidumise eesmärgil valinud tehingu majanduslikule sisule mittevastava vormi, millega nad lootsid saavutada maksustamisel soodsama tulemuse.⁷⁹

Majandusliku tõlgendamise meetodi ja MKS § 84 kohaldamine on õigustatud juhul, kui on tegemist tehingutega, mille peamine eesmärk on vältida maksude tasumist. Üldjuhul puudub sellistel tehingutel majanduslik sisu ja ainsaks eesmärgiks ongi maksude tasumisest kõrvalehoidumine. Samas saab majandusliku tõlgendamise põhimõtet kohaldada ka olukorras, kui tehingutel on ka muid eesmärke maksudest kõrvalehoidumise kõrval, kuid maksueelise saamine on peamine eesmärk. Näiteks võib olla võib üheks täiendavaks eesmärgiks äritegevuse alustamine, kuid see ei oma makseelise saamisega võrreldes määravat tähtsust.⁸⁰

Eeltoodust tulenevalt on oluline, et maksuhaldur näitaks, kuidas ja millises ulatuses toimiks õigusvastane maksueelis, mida püüti majandustegevusele ja konkreetsetele tehingutele mittevastava juriidilise vormi andmise abil saavutada.⁸¹

⁷⁸ RKHKo 3-3-1-22-07, p 24.

⁷⁹ RKHKo 3-3-1-23-09, p 13.

⁸⁰ RKHKo 3-3-1-79-11, p 20.

⁸¹ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

Tuvastamaks, et maksukohustuslase tegevus ja tahe oli suunatud sellele, et anda tehingutele maksude tasumise vältimiseks moonutatud õiguslik vorm, on vajalik tuvastada maksukohustuslase subjektiivsed kaalutlused tehingu tegemisel.⁸²

Praktikas saab aga subjektiivse külje üle tihti otsustada üksnes faktiliste asjaolude pinnalt, kuna tegelike subjektiivsete kaalutluste välja selgitamine ei ole lihtsalt võimalik. Näiteks, maksukohustuslane ei täida kaasaitamiskohustust, mistõttu on toimingute tegemise eesmärgi tuvastamine võimatu. Seega ei saa maksustamisel välistada olukorda, kus maksudest kõrvalehoidumise eesmärk tuleneb piisavalt selgelt faktilistest asjaoludest.⁸³

Esmalt pakkus Riigikohtu halduskolleegium välja, et sellisteks olulisteks teguriteks, mis peaksid kogumis tõendama väidetava tehingu kohase majandusliku sisu puudumist ja seeläbi maksudest kõrvalehoidumist ehk n-ö kuritarvitamist, võiksid olla näiteks:

- 1) tehingutes osalejate vahelised juriidilised, majanduslikud ja/või isiklikud sidemed;
- 2) tehingute jada, kus ühe tehingu käigus tekkinud õigussuhe oleks olnud ülejäänud tehingute tegemiseta mõttetu;
- 3) sellise jada etteplaneeritus;
- 4) jadas mõne etapi puhul majandusliku eesmärgi puudumine;
- 5) tehingute ebaloomulikkus võrreldes tavalise majandustegevusega;
- 6) tehingute ajaline järgnevus ja kiirus.⁸⁴

Hiljem on Riigikohtu halduskolleegium õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamisele viitavate kriteeriumite kataloogi täiendanud ja selgitanud, et sellisteks olulisteks teguriteks, mis peaksid koostoimes mõjuma ja tõendama maksudest kõrvalehoidumist, võiksid olla näiteks:

- 1) tehingu ebakohasus (see tähendab, et teadlikud ja sõltumatud tehingupoolel ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud);
- 2) ebakohane õiguslik kujundus peab andma maksueelise, st kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse;

⁸² RKHKo 3-3-1-52-09, p 16.

⁸³ RKHKo 3-3-1-57-08, p 13.

⁸⁴ RKHKo 3-3-1-23-09, p 15.

- 3) mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujunduse kasutamiseks (ei ole arvestatavaid põhjuseid, miks reeglipärasest kõrvale kalduv tehing oleks mõistlikum).⁸⁵

Ülaltoodut kokku võttes eeldab MKS § 84 kohaldamine õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist. Eelnev tähendab seda, et maksukohustuslane on oma majanduslikule sooritusele andnud teatud õigusliku vormi kas üksnes või peasjalikult selleks, et vältida täiendavat maksukohustust ning selline maksukohustuse vältimine on vastuolus sedalaadi soorituse maksustamise põhimõtetega.⁸⁶

Normi rakendamiseks peab olema objektiivsetest asjaoludest võimalik järelda, et tehingute ning toimingute peamine eesmärk on maksueelise saamine ning tegevusel puuduvad muud olulised majanduslikud põhjendused.⁸⁷

Lihtsustatult, MKS § 84 rakendamiseks tuleb: a) tuvastada, et tehingule antud õiguslik vorm ei ole tehingu tegeliku sisuga kooskõlas; b) tuvastada, et tehingule ebaõige õigusliku vormi andmise peamine eesmärk oli maksueelise saamine.

Olukorras, kus õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamine on tuvastatud ehk isiku tegevus vastab MKS § 84 tunnustele ja tegemist on maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehinguga, siis on ühtlasi tõendatud, et isiku tegevus oli tahtlik.⁸⁸ Riigikohtu halduskolleeegiumi poolt praktikasse toodud tingimus, mille kohaselt tuleb tuvastada mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujunduse kasutamiseks, pärineb Saksa õigusest, kus mõistlike põhjenduste puudumine võrdubki tahtlusega⁸⁹. Selline käsitus on arusaadav, kuna olukorras, kus tuvastatakse, et puuduvad mõistlikud põhjendused, miks isik tehingu tegelikule majanduslikule sisule mittevastava vormi valis, ei ole usutav, et isiku selline tegevus kandis muud eesmärki kui maksueelise saamine.

⁸⁵ RKHKo 3-3-1-52-09, p 19.

⁸⁶ TlnHKo 3-13-70100, p 41.

⁸⁷ RKHKo 3-3-1-52-09, p 18.

⁸⁸ RKHKo 3-3-1-62-06, p 13.

⁸⁹ V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. *Juridica* VII/2005, lk 499.

Seega tuleneb tahtlus eeskätt ettekirjutuse aluseks oleva õigusrikkumise iseloomust, maksuhalduri tuvastatud asjaoludest ja asjas kogutud tõenditest⁹⁰. Seejuures ei ole vaja tuvastada mõlema tehingupoole tahtlust, vaid piisab, kui tuvastatakse maksukohustuslase tahtlus saada maksueelis⁹¹. Samuti ei ole vajalik tuvastada tahtlust maksuseadusi rikkuda, sest tahtluse väljaselgitamine omab tähtsust vaid maksudest kõrvalehoidmise eesmärgi selgitamisel maksuseadusest tuleneva konkreetse teokoosseisu raames⁹².

Olukorras, kus kirjeldatud eeldused on kohaselt täidetud, tuleb maksustamine läbi viia vastavalt tehingu tegelikule majanduslikule sisule. Eelnev tähendab seda, et aset leidnud tehingud (majanduslikud sooritused) maksustatakse nende tegeliku majandusliku sisu, mitte tehingutele antud ebaõige õigusliku vormi järgi.

Sarnaselt ülaltoodule peab ka Euroopa Kohus kuritarvitamist kinnitavateks kriteeriumideks asjaolu, et tehingute tegemise peamine eesmärk oli tehingu tegelikule sisule mittevastava maksueelise saamine.⁹³ Seega on siseriiklik kohtupraktika Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas.

2.6.2. MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) võrdlus MKS §-ga 84

Autor selgitas eespool, et kuna kohtupraktika kohaselt on nii MKS § 83 lg 4 (varjatud tehingu) kui ka MKS § 84 kohaldamise eelduseks tahtlus saada maksueelis⁹⁴, siis käsitleb ta nende normide kohaldamise eeldusi koos.⁹⁵

Riigikohtu halduskolleegiumi sõnul ilmneb MKS § 83 lg-st 4 ja MKS §-st 84, et maksustamisel tuleb lähtuda toimunu tegelikust majanduslikust sisust.⁹⁶ Seega kannavad mõlemad normid endas majandusliku tõlgendamise põhimõtet.

⁹⁰ RKHKo 3-3-1-54-01, p 2.

⁹¹ L. Lehis. (viide 1), lk 55.

⁹² RKHKo 3-3-1-23-09, p 14.

⁹³ EKo 21.02.2006, C-255/02, Halifax jt, p-d 74 ja 75.

⁹⁴ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

⁹⁵ Vt p 2.3.3.

⁹⁶ RKHKo 3-3-1-34-07, p 14.

MKS § 83 lg 4 sätestab, et näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, siis kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.

MKS § 84 sätestab, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Kohtupraktika kohaselt tuleb MKS § 84 kohaldamiseks: a) tuvastada, et tehingu vorm ei ole tehingu tegeliku sisuga kooskõlas; b) tuvastada, et tehingule ebaõige vormi andmise peamine eesmärk oli maksueelise saamine.⁹⁷

Seega nähtub ka normide sisust, et nende rakendamise eeldused on sarnased. Esiteks, tegemist peab olema majandusliku sooritusega (tehing). Kui majanduslikku sooritust ei ole ehk mingit tehingut polegi toimunud, siis ei võeta seda maksustamisel arvesse. Teiseks, majanduslikku sooritust (tehingut) näidatakse teistsugusena, kui see tegelikult on. Kolmandaks, majanduslikku sooritust (tehingut) näidatakse teistsugusena peamise eesmärgina saada seeläbi maksueelis. Arvestades, et maksuobjektiks on majanduslik sooritus, siis annab sooritusele selle tegeliku sisuga vastusolus oleva vormi valimine võimaluse valida enda jaoks soodsam maksuobjekt.

Eelneva pinnalt tõusetub põhjendatult küsimus - milles seisneb maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehingu ja varjatud tehingu erinevus?

MKS seletuskirjas selgitatakse, et MKS §-is 84 sisalduv võib osaliselt kattuda MKS §-s 83 toodud koosseisudega, kuid on siiski vajalik, sest on laiem ja tarvitatav juhtumitel, mil eelnimetatud paragrahvis toodud alustele viidata ei saa.⁹⁸ Seega võib seletuskirja kohaselt asuda seisukohale, et MKS § 84 on laiema ulatusega kui MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing). Muid järeldusi seaduse seletuskirja pinnalt võimalik teha ei ole.

Õiguskirjanduse kohaselt kattuvad MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) ja MKS § 84 kohaldamise juhtumid praktikas tihti, kuid viimane on siiski laiema ulatusega. Laiema ulatuse all

⁹⁷ Vt p 2.6.1.

⁹⁸ Rahandusministeerium. (viide 11), lk 114.

märgitakse ära avalik-õiguslikud toimingud ja tehingute kogumid, mille puhul ei ole tsiviilõiguses nõutud tühisuse eeldused täidetud.⁹⁹

Varem seda küsimust puudutanud uurimistöodes lähtunud nii normide vormilisest kui ka sisulisest eristatavusest. Esiteks, näiliku tehingud ei ole oma olemuselt kõrvalehoidumise tehingud. Näilik tehing on tühine, maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehing peab oma eesmärgi saavutamiseks olema aga kehtiv. Kõrvalehoidumise tehing eeldab õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise tahet, näiliku tehingu puhul ei ole aga sellise tahte olemasolu vajalik.¹⁰⁰ Teiseks, näilik tehing ja maksude kõrvalehoidumise tehing on sisult erinevad. MKS §-s 83 lg 4 sätestatud näiliku tehingu tunnuseks on vigane õiguslik vorm. MKS §-s 84 sätestatud maksudest kõrvalehoidumise tehingu tunnuseks on aga majanduslikult vigane vorm.¹⁰¹ Autor möönab, et teooria pinnalt on võimalik kirjeldatud arusaamadele jõuda, kuid praktikas on olukordade eristamine tänu normide kohaldamise eelduste kattuvusele keeruline.

Autor on seisukohal, et normide sisulisel eristamisel on määravaks asjaolu, et tulenevalt MKS § 83 lg 4 olemusest langevad normi kohaldamisel tehingute tsiviilõiguslik ja maksuõiguslik kvalifikatsioon kokku¹⁰². Maksuhaldur ei pea näiliku tehingu tuvastamiseks küll tsiviilõiguslikke kaitsevahendeid kasutama¹⁰³, kuid eeltoodust hoolimata peavad normi kohaldamiseks olema täidetud tsiviilõiguses toodud tühisuse eeldused. Lihtsustatult tähendab eelnev seda, et kui tuvastatakse, et tehingut ei olegi toimunud, siis ei ole seda tehingut toimunud ei maksuõiguslikult ega ka tsiviilõiguslikult.

Seega, kui näidatud tehingut ei olegi toimunud ja tegelikult toimus hoopis mingi teine tehing, siis on varjatud tehingu sätete kohaldamine põhjendatud. Näiteks olukord, kus poolte vahel sõlmitud käsundusleping vastab enda sisult tegelikult töölepingule. Sellises olukorras on maksuhalduril võimalik käsundusleping ümber kvalifitseerida töölepinguks. Sisuliselt tähendab see seda, et käsunduslepingut tegelikult ei sõlmitud ja selle varjus leidis aset hoopis

⁹⁹ Lasse, lk 55, p 1.5.5.

¹⁰⁰ V. Lopman. (viide 72), lk 500.

¹⁰¹ G. Kask. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Magistritöö. Tallinn: 2012, lk 26.

¹⁰² L. Lehis (viide 1), lk 53

¹⁰³ L. Lehis (viide 1), lk 53.

töölepingu alusel töötamine. Kirjeldatud juhul sobib kohaldamiseks MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing).¹⁰⁴

Samas, olukorras, kus me ei saa väita, et näidatud tehingut ei olegi toimunud, kuid eeltoodust hoolimata ei ole tehingule antud sisu tehingu tegeliku majandusliku sisuga kooskõlas, siis MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) kohaldada ei saa ja pöörduda tuleb MKS §-i 84 poole. Näiteks olukord, kus poolte vahel on sõlmitud tööleping ja lepingusse on märgitud töö tegemise kohaks Eesti. Tehingu tegeliku majandusliku sisu kohaselt tehti tööd aga hoopis Soomes. Selline lepingusse tehtud märged Eestis töötamise kohta võimaldab Soomes töötamise vormistada lähetusena ja seeläbi tööandja maksukoormust vähendada.¹⁰⁵ Samas ei ole võimalik kirjeldatud juhul väita, et sõlmitud tööleping on tsiviilõiguslikult tühine. Tehingu tegeliku majandusliku sisu kohaselt on samad tehingupooleid sõlminud ikka selle sama töölepingu, mis näidatud tehingu puhul, kuid lepingus on kajastatud töö tegemise kohta ebaõigesti. Sellisel juhul ei ole MKS § 83 lg-le 4 (varjatud tehing) tuginemine põhjendatud ja maksustamisel tuleb rakendada MKS §-i 84.

Samuti hõlmab MKS § 84 lisaks tehingutele ka toiminguid, mis ei ole enda olemuselt tsiviilõiguslikud ja millega ei kaasne mitte ühtegi tsiviilõiguslikku tagajärge. Näiteks võib füüsilisest isikust ettevõtja registreerimine kanda endas maksude tasumisest kõrvalehoidumise eesmärki.

Ülaltoodut kokku võttes on autor seisukohal, et praktikas kattuvad suur osa MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) ja MKS § 84 kohaldamise juhtumeid ning nende eritamine on keeruline. MKS § 84 on siiski laiema ulatusega ja sobib ka juhtumitel, kus MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) piisav ei ole. Seega on õiguse rakendajal normide eristamist puudutavate otsustusraskuste korral alati mõistlikum kasutada laiema ulatusega MKS §-i 84.

¹⁰⁴ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

¹⁰⁵ RKHKo 3-3-1-86-10.

2.6.3. MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) ja MKS § 84 kohaldamine praktikas

Peale erinevate maksudest kõrvelehoodumise tuvastamise kriteeriumidega teoreetilisel tasandil tutvumist on asjakohane uurida, kas ja kuidas neid eelduseid siseriiklikus kohtupraktikas seni rakendatud on.

Esiteks, Riigikohtu halduskolleegiumi praktikast leiame näite, kus asuti seisukohale, et töölepingutes vormistatud kokkulepped töö tegemise koha osas ei ühti tegelikkusega. Asjas tuvastati, et tegelikult ei toimunud töötajate lähetamist välisriiki, vaid töö tegemise kohaks oligi välisriik (Soome, Läti). Töölepingutesse märgiti Eestis asuv töö tegemise koht eesmärgiga vältida töötamise eest tegelikult makstava tasu ning erisoodustuste maksustamist ja teha väljamakseid maksuvabalt töölähetuse kulude hüvitamise ning päevarahade vormis. Eelnevast tulenevalt hinnati tehingud vastavalt nende tegelikule majanduslikule sisule MKS § 84 alusel ümber selliselt, et maksustamise objektiks ei olnud mitte töötajate lähetuses viibimine, vaid töölepingu alusel välisriigis töötamine.¹⁰⁶

Riigikohus selgitas seejuures varasemale praktikale viidates, et MKS § 84 kohaldamiseks peab maksuhaldur tuvastama, et maksukohustuslase käitumine oli suunatud maksude tasumise vältimiseks moonutatud õigusliku vormi andmisele.¹⁰⁷

Sisuliste põhjenduste osas nõustus Riigikohus alama astme kohtutega. Kohtute järeldus tugines eeskätt äriühingu ja töötajate vahel sõlmitud töölepingust tulenevate asjaoludele ja töölähetuse olemuse analüüsile:

- 1) Töölepingute eesmärgiks oli leppida kokku konkreetse töö tegemine Soomes ja Lätis, mitte töötajate rakendamine Eestis toimuvatel töödel, kuna enamik töölepinguid on sõlmitud kas vahetult enne või vahetult pärast töölepingus märgitud mitme kuu pikkusesse lähetusse minekut. Samuti lahkusid paljud töötajad töölt pärast lähetusest saabumist.
- 2) Lähetusele on omane, et töötaja töötab lähetuse ajal väljaspool põhilist töökohta, oli enne lähetust töö oma alalises töökohas ja jätkab seal töötamist pärast lähetuse lõppu. Olukorras, kus lähetuse asjaolud on kokku lepitud juba töölepingus, lähetus kestab

¹⁰⁶ RKHKo 3-3-1-86-10.

¹⁰⁷ RKHKo 3-3-1-86-10, p 13.

mitu kuud, lähetusele ei ole eelnenud sama töösuhte raames töötamist kohas, mida saaks lugeda põhiliseks töökohaks, on tegemist töölepingus kokku lepitud töökohaga kindlaksmääratud ajavahemikus.¹⁰⁸

Kirjeldatud kaasusest nähtub, et tehingule antud vorm (lähetus) ei vastanud tehingu tegelikule majanduslikule sisule (töötamisele kokku lepitud kohas). Seejuures omas määravat tähtsust lähetuse mõiste sisustamine ja selle tuvastatud asjaoludega võrdlemine (tehingule antud vormi võrdlus tegelike asjaoludega). Samuti toodi välja maksueelis ehk maksukohustuse suuruse muutus vormistatud ja tegeliku tehingu vahel.

Teiseks, kohtupraktikast leiab näite, kus Riigikohtu halduskolleegium asus seisukohale, et MKS § 84 võimaldab omistada välismaise äriühingu tulu Eesti residendist juriidilisele isikule, kui tehingute asjaoludest nähtub, et välismaise äriühingu tehingud on tehtud mitte äriühingut vahetult juhtiva ja kontrolliva füüsilise isiku huvides, vaid Eesti äriühingu majandustegevusega seotud tehingute varjamiseks. Selline seisukoht tugines eeskätt järgneval:

- 1) Välismaiseid äriühinguid ja Eesti äriühingut kontrollis sama füüsiline isik.
- 2) Kogu välismaiste äriühingute tulu oli tekkinud tehingutest Eesti äriühinguga. Välismaised äriühingud kas müüsid kolmandatelt isikutelt soetatud kaupa kallimat Eesti äriühingule või Eesti äriühingult soetatud kaupa kallimalt kolmandatele isikutele.
- 3) Kolmandate isikutega sõlmitud lepingutes kasutati läbisegi nii välismaiste äriühingute kui ka Eesti äriühingu nimesid, mis olid kõik visuaalselt sarnased. Selliselt toimides jäeti lepingupartneritele mulje, et kõik kolm äriühingut kujutavad endast ühte ja sama isikut.
- 4) Välismaiste äriühingute nimel vormistatud dokumentides on telefoni- ja faksinumbritena märgitud Eesti äriühingute vastavate sidevahendite numbrid.
- 5) Transpordi- ja tollidokumentide vormistamisel ning kindlustuslepingu sõlmimisel tegutsesid välismaiste äriühingute esindajatena ka Eesti äriühingu töötajad.¹⁰⁹

Seega osales tehingute ahelas formaalselt mitu juriidilist isikut (välismaised äriühingud ja Eesti äriühing), kuid tegeliku majandusliku sisu kohaselt tegutses ainult üks isik (Eesti

¹⁰⁸ RKHKo 3-3-1-86-10, p 4.

¹⁰⁹ RKHKo 3-3-1-42-11, p 12.

äriühing). Kui Eesti äriühingule omistatakse välismaise äriühingu tulud ja kulud ning sellega kaasneb Eesti äriühingu kohustus kajastada oma raamatupidamises kõik talle omistatud tehingud, sh talle omistatud raha liikumist pangakontodel, siis on keeruline sellist olukorda teisiti käsitleda. Seejuures oli määrav asjaolu, kas välismaised äriühingud tegutsesid iseseisvalt ja realiseerisid enda tahet. Samuti peeti oluliseks, kuidas kolmandad ehk sõltumatud isikud tehingutest aru said. Maksueelisena käsitleti asjaolu, et selline tegevus andis Eesti äriühingule võimaluse läbi välismaiste äriühingute ettevõtlusest tulumaksuvabalt rahaliste vahendite välja viimiseks.

Kolmandaks, Tallinna Ringkonnakohus on teinud otsuse asjas, kus MKS §-le 84 tuginedes hinnati tehingud ümber selliselt, et arvetel märgitud äriühing A tsisternvagunite ostumüügitehingus ei osalenud ja tegelikult osales tehingutes äriühing A asemel hoopis äriühing B. Tehingute jada oli algselt vormistatud selliselt, et äriühing B müüs tsisternvagunid liisingettevõttele C-le; C liisis kapitalirendilepinguga tsisternvagunid äriühingule A; äriühing A rentis tsisternvagunid äriühingule D (B-müük-C-liising-A-rent-D). Asjaoludest nähtuvalt sai A riigilt tagasi kogu tehingult arvestatud käibemaksu, kuid kuna liisinguleping lõpetati liisingumaksete tasumata jätmise tõttu enneaegselt, siis tuli tehingu osapooltel teha käibemaksu osas ümberarvestus vastavalt lepingu lõpetamisele eelnenud perioodil tasutud maksetele. Eelnevast tulenevalt pidi äriühing A suure osa riigilt saadud sisendkäibemaksu summast tagastama, kuid jättis enda kohustuse täitmata. Pärast äriühinguga A-ga liisingulepingu lõpetamist vormistati tehingute jada selliselt, et äriühingu A asemel osales tehingutes äriühing B (B-müük-C-liising-B-rent-D).¹¹⁰

Tehingute ümberhindamisel ja sisuliselt ühele juriidilise isiku maksukohustuse teise juriidilise isiku maksukohustuseks lugemiseks olid määravaks eeskätt järgmised asjaolud:

- 1) Äriühingud B, A ja D olid läbi juhatuse liikmete ning osanike seotud.
- 2) Äriühing A oli äriühingu B kontrolli all ega realiseerinud enda tahet. Seejuures oli liisingulepingute lõpetamise tinginud liisingumaksete tasumata jätmine põhjustatud sellest, et seotud äriühing jättis ilma reaalseid põhjuseid omamata A-le rendimaksed tasumata. Seega võib asuda seisukohale, et liisingulepingu lõpetamine kutsuti esile.

¹¹⁰ TlnRnKo 3-09-709, p 2.

- 3) Äriühing B finantseeris äriühingu A poolt tsisternvagunite soetamist. Samuti liikus kas otse või läbi kolmandate isikute äriühingule B enamus äriühingule A riigi poolt tagastatud sisendkäibemaksust.
- 4) Pärast äriühinguga A-ga liisingulepingu lõpetamist asus äriühing B tehingute ahelas äriühingu A kohale.¹¹¹

Seega tuvastati, et tehingule anud vorm ei vastanud selle tegelikule sisule, kuna tegelikult osales tehingutes äriühingu A asemel äriühing B. Eelnevast tulenevalt nähtub, et tehingu juriidilist vormi moonutati läbi selle, et tehingusse lisati juriidiline isik, kes ei täitnud mitte enda, vaid teise juriidilise isiku tahet. Maksueeliseks loeti äriühingule A tagastatud ja ka faktiliselt äriühingule B liikunud sisendkäibemaksu summat, kuna olukorras, kus äriühing B oleks ise äriühingu A asemel tehingutes osalenud, oleks ta pidanud maha arvatud sisendkäibemaksuga samaväärses summas riigile käibemaksu tasuma.

Seejuures väärib eraldi märkimist, et tehingute just selliselt vormistamisega seotud muude majanduslike eesmärkide puudumise põhjendamisel selgitas kohus, et puuduvad tõendid, mille alusel saaks väita, et äriühing A kaasati tehingutesse algselt pettuse eesmärgil, kuid sisuline kontroll äriühingu üle võimaldas hilisemalt äriühingu A tegevust maksueelise saamiseks suunata.¹¹²

Neljandaks, Tallinna Halduskohtu praktikast leiab MKS § 84 kohaldamisega seotud otsuse, kus leiti, et juhul kui maksukohustuslane teeb füüsilisele isikule väljamakse vastutasuks viimase poolt väljamakse tegija kasuks tehtud töö eest, väljamakse vormistatakse aga maksuvaba stipendiumina, on tegemist tehingu tegeliku majandusliku sisu varjamisega lubamatu maksueelise saamise eesmärgil. Seejuures omas olulist tähtsust treenerite pool tehtava töö olemuse analüüs ja stipendiumi mõiste avamine. Samuti seisukoht, et stipendiumi alusel tehtav töö ei tohi stipendiumi maksjale olla majanduslikult sellise iseloomuga nagu oleks tema töötaja poolt tehtav sooritus ehk see ei tohi olla suunatud kasumi teenimisele.¹¹³

¹¹¹ TlnRnKo 3-09-709, p-d 10-18.

¹¹² TlnRnKo 3-09-709, p 18.

¹¹³ TlnHKO 3-13-70100.

Seega ei olnud tehingu tegelik majanduslik sisu tehingule antud vormiga kooskõlas. Tööandja ja treenerite vaheline suhe ei kandnud endas näidatud stipendiumile omast heategevuslikku tööd, vaid töölepingulisele suhtele omast ja kasumile orienteeritud kindlate poolte õiguste ja kohustustega töösuhet. Põhjusel, et stipendiumi maksmine on maksuvaba, oli maksueeliseks treenerite (töö)tasult riigieelarvesse tasumata maksusummad.

Viiendaks, Riigikohtu halduskolleegium on leidnud, et MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) kohaldamine võib olla põhjendatud juhul kui tegelik tehing tehti näidatust teistsuguse hinnaga. Tavaolukorras puudub vajadus korrigeerida tehingu väärtust, juhul kui kauba või teenuse ostjal on täies ulatuses sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Samas, kui tegemist on erandliku olukorraga, kus tehingu asjaolud viitavad kahtlusele, et ostjal oli selle tehingu kujundamisel kavatsus saavutada suurema summa sisendkäibemaksu mahaarvamine, kui müüja oleks realselt sellelt tehingult riigile käibemaksu tasunud, siis on võimalik kohaldada MKS § 83 lg-t 4 (varjatud tehing) ning korrigeerida tehingu väärtust vastavalt selle tehingu väärtusele, mida pooled tegelikult silmas pidasid. Muuhulgas selgitas Riigikohus, et ainuüksi tehingu ebamõistlikult kõrge hind ei anna alust MKS § 83 lõike 4 (varjatud tehing) kohaldamiseks, vaid ära tuleb näidata ka maksueelis ning tahtlus maksueelise saavutamiseks.¹¹⁴

Maksueelise saamise soovile viitasid seejuures järgmised asjaolud kogumis:

- 1) Enampakkumist, mille käigus väidetav hind kujunes, ei saanud pidada usaldusväärseks.
- 2) Ostja tegutses tehingus müüja esindajana ehk tehingu väärtus ei kujunenud sõltumatute poolte läbirääkimiste teel.
- 3) Realselt tasumist ei toimunud, kuna kogu müügihind tasaarvestamine kahjunõuetega, müügihinnaga tasaarvestamata osas aga kahjunõudest loobuti.
- 4) Peale tehingu tegemist müüja likvideeriti ja kustutati registrist.¹¹⁵

Eelnevast nähtub, et tehingu tegelik majanduslik sisu võib erineda näidatust ka juhul, kui tehingule on maksueelise saamise eesmärgil lisatud tegelikust teistsugune hind. Seejuures osutus määravaks teadmine, et hinna kujunemise protsess oli ostja kontrolli all, ostja realselt ostuhinda koos sellel märgitud käibemaksusummaga müüjale ei tasunud ja müüja ei oleks

¹¹⁴ RKHKo 3-3-1-71-12, p-d 16-18.

¹¹⁵ RKHKo 3-3-1-71-12, p-d 10 ja 16.

saanud näidatud tehingu alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu riigile maksuma. Kohtud tuvastasid, et sõltumatud osapooled oleksid tehingu teinud näidatust madalama hinnaga. Vastavalt sellele hinnale kuulus arvestamisele ka mahaarvamisele kuuluv sisendkäibemaks.

Kuuendaks, Tallinna Ringkonnakohtu praktikast leiab otsuse asjas, kus tuvastati, et äriühing ei soetanud sõiduautot teiselt residendist äriühingult, nagu kajastati arvel, vaid tegelikult ise otse Saksamaalt. Ringkonnakohus leidis, et sellises olukorras tuleb kohaldada MKS §-i 84. Järeldust, et tehingu tegeliku majandusliku sisu kohaselt soetas äriühing sõiduauto tegelikult ise otse Saksamaalt, kinnitasid eeskätt järgmised asjaolud:

- 1) Tehingu osapooltest juriidiliste isikute füüsilistest isikutest juhatuse liikmed olid tuttavad.
- 2) Sõiduauto väidetaval müüjal (residendist äriühing) ei olnud piisavalt rahalisi vahendeid, et sõiduautot Saksamaalt soetada. Samuti puudus isikul tavapärase majandustegevus.
- 3) Kõik tasumised toimusid sularahas. Auto soetanud äriühingu jaoks oli suurtes summates sularahas arveldamine tavapäratu.
- 4) Tehingu tingimusi puudutavad kokkulepped ei olnud usutatavad.
- 5) Peale sõiduauto Saksamaa äriühingult soetamist ja enne lõppostjale müümist tõsteti sõiduki hinda 20 000 euro võrra. Selline tehing on lõppostja jaoks selgelt kahjumlik olukorras, kus isik kinnitas, et soovis võimalikult soodsat autot Saksamaalt.¹¹⁶

Kirjeldatud näitest tulenevalt leidis ringkonnakohus, et majandusliku tõlgendamise meetod kuulub kohaldamisele ka n-ö ostja-müüja kaasuste puhul. Ostja-müüja kaasustes on üldjuhul maksustamise faktiliseks aluseks asjaolu, et ostja osales maksupettuses, ostja teadis et arvel näidatud müüja ei ole tegelik müüja või ostja pidi teadma, et arvel näidatu müüja ei ole tegelik müüja¹¹⁷. Vaidluse esemeks on tavapäraselt ostja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Seejuures on oluline, et sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimuste kohaselt (KMS § 29 lg 1 ja § 31 lg 1) peab arvel näidatud müüja olema käibemaksukohustuslane. Kui aga arvel näidatud müüja, kes reeglina on käibemaksukohustuslane, ei olegi tegelik müüja, siis tekib põhjendatud kahtlus, et tegelik müüja ei ole käibemaksukohustuslane ja riigil jääb arvele märgitud käibemaksusumma saamata. Tihti ei õnnestugi sellises situatsioonis tegeliku müüja

¹¹⁶ TlnRnKo 3-13-746, p-d 8-20.

¹¹⁷ RKHKO 3-3-1-27-14, p 15.

isikut välja selgitada, mistõttu tuleb asuda seisuskohale, et müüjaks on tundmatu kolmas isik, kes ei pruugi olla käibemaksudkohustuslane¹¹⁸. Olukorras, kus ostja oli teadlik või pidi teadma, et arvel näidatu müüja ei olegi tegelik müüja, on välistatud isiku heauskus ja olemas piisav faktiline alus sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramiseks¹¹⁹.

Samas esineb praktikas olukordi, kus tuvastatakse tegeliku müüja isik ja seeläbi tegelik tehing. Arvestades majandusliku tõlgendamise põhimõtet, mille kohaselt leiab maksustamine aset vastavalt tehingu tegelikule majanduslikule sisule, siis tuleb nõustuda ringkonnakohtuga, et kui ostja-müüja kaasustes on tuvastatud tegeliku müüja isik, siis tuleks ka maksustamisel lähtuda tegelikult aset leidnud tehingust. Praegu tuvastati, et tegelikuks müüjaks oli Saksamaa äriühing, mistõttu kohaldunuks pöördmaksustamine ja ostjal ei oleks olnud võimalust arvel näidatud sisendkäibemaksu riigilt tagasi saamiseks. Pöördmaksustamise korral maksab ostja käibemaksu müüja eest, kuid kuna isikul on õigus tasutud käibemaks enda sisendkäibemaksuna maha arvata, siis on maksunduslik tulemus isiku jaoks kokkuvõttes 0¹²⁰. Seega on maksueeliseks alusetu sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus¹²¹. Samuti on maksueelisena käsitletav kunstlikult tõstetud sõiduki väärtuse ja käibemaksu osas tehtud väljamakselt tasumata jäetud tulumaks¹²². Maksudest kõrvalehoidumise eesmärki kinnitavad selles kontekstis eeskätt samad faktilised asjaolud, millele tuginedes leiti, et isik teadis või pidi teadma, et arvel näidatud müüja ei ole tegelik müüja.

Seitsmendaks, Riigikohtu halduskolleegium analüüsis MKS § 84 kohaldamisega seonduvat asjas, kus oli vaidluse all küsimus, kas on võimalik lugeda äriühingu A poolt äriühingule B võõrandatud aktsiate müük toimunuks hoopis äriühingu A üle kontrolli omanud füüsilise isiku C ja äriühingu B vahel. Eelnevast tulenevalt oleks pidanud tegeliku tehingu pool ehk füüsiline isik saadud tulult tulumaksu tasuma (TuMS § 15 lg 1). Faktiliste asjaolude kohaselt oli äriühing A loodud vahetult enne aktsiate võõrandamise tehinguid, allus füüsilise isiku C kontrollile ega omanud mingit muud majandustegevust. Riigikohus selgitas, et isegi juhul, kui tuvastatud asjaolud võimaldavad teha järelduse tehingu ebakohasuse kohta, peab MKS § 84

¹¹⁸ RKHKo 3-3-1-15-13, p 16.

¹¹⁹ RKHKo 3-3-1-18-10, p 15.

¹²⁰ L.Lehis (viide 1), lk 81.

¹²¹ TlnRnKo 3-13-746, p 18.

¹²² Vt p 2.2.2.

kohaldamiseks olema saavutatav ka maksueelis. Kuna füüsilise isiku ja juriidilise isiku näol on tegemist erinevate õigussubjektidega, siis tuleb arvestada asjaoluga, et lugedes tulu saajaks füüsilise isiku peab füüsiline isik olema ka makseelise adressaadiks. Äriühingu tulu ei saa aga ilma konkreetsete põhjendusteta vaadelda füüsilise isiku kasuna. Seega tuleb kindlaks teha, kuidas äriühing A kasutas aktsiate müügist saadud raha ning kas füüsiline isik C sai äriühingule A laekunud raha maksukohustust vältides enda huvides kasutada. Põhjusel, et maksueelist ei olnud kohaselt tuvastatud, leidis Riigikohus, et MKS §-i 84 on kohaldatud ebaõigesti.¹²³

Autor selgitas eespool, et Riigikohtu halduskolleegium on välja pakkunud mitmed tegurid, mis peaksid kogumis tõendama väidetava tehingu kohase majandusliku sisu puudumist ja seeläbi teadlikku maksudest kõrvalehoidumist.¹²⁴ Riigikohtu halduskolleegiumi praktika kohaselt on sellisteks teguriteks näiteks tehingutes osalejate vahelised juriidilised, majanduslikud ja/või isiklikud sidemed; tehingute jada, kus ühe tehingu käigus tekkinud õigussuhe oleks olnud ülejäänud tehingute tegemiseta mõttetu; sellise jada etteplaneeritus; jadas mõne etapi puhul majandusliku eesmärgi puudumine; tehingute ebaloomulikkus võrreldes tavalise majandustegevusega; tehingute ajaline järgnevus ja kiirus¹²⁵. Kirjeldatud teguritega tutvudes nähtub, et tegemist on selliste faktiliste asjaoludega, mis viitavad sellele, et tehingute tegemise peamiseks eesmärgiks oli maksudest kõrvalehoidumine.

Analüüsides erinevaid näiteid, kus kohtud kohaldasid MKS § 83 lg-t 4 (varjatud tehing) ja MKS §-i 84, selgus, et iga kaasuse puhul osutusid maksustamisel määravaks erinevad faktilised asjaolud. Tõesti, mitmetel juhtudel (teine, kolmas, kuues ja seitsmes näide) olid kohtud maksustamise seisukohast olulise asjaoluna välja toonud ka mõne loetletud teguritest, kuid laiemat, kõiki näiteid hõlmavat, üldistust sellest siiski teha ei saa. Seega on autor seisukohal, et praktikas ei ole võimalik Riigikohtu poolt välja pakutud tegureid kõikidele kaasustele laiendada. Eelnev tähendab seda, et tegemist ei ole ammendava loeteluga eeldustest, mille täidetuse korral on majandusliku tõlgendamise meetodi kohaldamine põhjendatud. Teisti selgitades, tegemist ei ole eelduste kataloogiga, milles mõne üksiku või teatud juhtudel isegi kõigi tegurite puudumine välistaks MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) või

¹²³ RKHKo 3-3-1-79-11, p-d 17 ja 25-34.

¹²⁴ Vt p 2.6.1.

¹²⁵ RKHKo 3-3-1-23-09, p 15.

MKS § 84 kohaldamise. Arvestades, et tegemist ei olnud suletud loeteluga, ei olnud kõiki võimalikke maksustamise juhtumeid hõlmava lahenduse pakkumine ilmselt ka Riigikohtu halduskolleegiumi eesmärgiks. Siiski saavad tegurid praktikas olla abiks maksudest kõrvalehoidumise tuvastamisel ja sisustamisel.

Samas nähtus kajastatud näidete analüüsist, et Riigikohtu halduskolleegiumi poolt eelpool kirjeldatud mõnevõrra hiljem välja pakutud täiendavad tegurid¹²⁶, mis peaksid samuti koostoimes tõendama õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist, olid taandatavad kõikidele kaasustele. Märkimisväärne on seejuures asjaolu, et näite puhul, kus kohus ei pidanud MKS § 84 kohaldamist ja seega ka maksustamist põhjendatuks, sai määravaks ühe viidatud teguri (maksueelis) kohane tuvastamata jätmine.

Seega on autor seisukohal, et MKS § 83 lg 4 (varjatud tehingu) ja MKS § 84 kohaldamine on põhjendatud, kui faktiliste asjaolude pinnalt on tuvastatud järgnev:

- 1) Tehingule antud vorm ja tehingu tegelik majanduslik sisu ei ole kooskõlas. Eelnevat kinnitab eeskätt asjaolu, et teadlikud ja sõltumatud tehingupooleid ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud.
- 2) Kui tehingule oleks valitud tehingu tegeliku sisuga vastavuses olev vorm, siis oleks isiku maksukohustus suurem. Valides tehingule sisule mittevastava vormi, saavutati maksueelis.
- 3) Tehingu selliselt tegemiseks puuduvad muud kaalukad põhjused peale maksueelise saamise. Põhjendused, miks tehingule ebaõige õiguslik vorm valiti, puuduvad või ei ole eluliselt usutavad¹²⁷.

¹²⁶ RKHKo 3-3-1-52-09, p 19.

¹²⁷ Vt p 2.3.1.

3. PÕHIMÕTTE KOHALDAMINE KÄSUNDUSLEPINGU ja TÖÖLEPINGU NÄITEL

3.1 Probleemi kirjeldus

Autor analüüsib alljärgnevalt olukorda, kus füüsilise isiku poolt palgatöö tegemine vormistatakse juriidilise isiku nimele. Näiteks, äriühinguga töösuhtes olev füüsiline isik ja tema tööandja ei vormista töösuhet füüsilise isiku ja tööandja vahelise töölepinguna, vaid tööandja ning füüsilisele isikule kuuluva äriühingu vahelise käsunduslepinguna. Hoolimata asjaolust, et töötaja ja tööandja vahelise töösuhte ning kahe äriühingu vahelise käsundussuhte tulemus võib olla samaväärne, ei ole tegemist alternatiividega, mille vahel valimine oleks poolte suvaotsustus. Tehingu vorm kujuneb siiski vastavalt tehingu tegelikule majanduslikule sisule, mitte vastupidi. Kirjeldatud olukorras tekib seega küsimus - kas tehingu tegelik sisu on tehingule antud õigusliku vormiga kooskõlas või mitte?

Reeglina on tehingu tegelik sisu ja vorm vastavuses äriühingute puhul, kelle igapäevane tegevus seisnebki teistele äriühingutele erinevate teenuste pakkumises. Näiteks koristusteenus, raamatupidamisteenus, õiguslane nõustamine jne.

Samas ei ole ülaltoodud juhtumid samastatavad näiteks olukorraga, kus:

- 1) Äriühing ostab käsunduslepingu alusel juhtimisteenust enda juhatuse liikmele kuuluvalt äriühingult. Seejuures ei maksa äriühing füüsilisest isikust juhatuse liikmele juhatuse liikme tasu.
- 2) Äriühingu pikaajase raamatupidajaga ühel hetkel tööleping lõpetatakse ja jätkatakse töösuhet käsunduslepingu alusel, kuid mitte enam füüsilisest isikust raamatupidajaga, vaid temale kuuluva vastset loodud äriühinguga.

Arvestades, et kirjeldatud näidete puhul võib töö adressaadiks oleva äriühingu jaoks olla maksukohustuse suuruse vahe märkimisväärne¹²⁸, tuleb kaaluda, kas tehingule antud õiguslik vorm on ikka tehingu tegelikuga sisuga kooskõlas või on sellise õigusliku vormi (käsundusleping) kasutamise eesmärgiks maksudest kõrvalehoidumine.

¹²⁸ Vt p 3.4.2.

3.2. Lepinguliikidele omased tunnused

Kontrollimaks väidet, et tehingu vorm kujuneb siiski vastavalt tehingu tegelikule majanduslikule sisule, mitte vastupidi, tuleb esmalt veenduda selles, et käsundusleping ja tööleping on teineteisest eristatavad.

Võlaõigusseaduse¹²⁹ (edaspidi VÕS) § 619 kohaselt kohustub käsunduslepinguga üks isik (käsundisaaja) vastavalt lepingule osutama teisele isikule (käsundiandja) teenuseid (täitma käsundi), käsundiandja aga maksma talle vastavalt kokkuleppele selle eest tasu, kui selles on kokku lepitud. Seega on käsunduslepingu sisuks konkreetne käsund ehk kokku lepitud tulemus. VÕS § 622 kohaselt eeldatakse, et käsundisaaja täidab käsundi isiklikult.

Töölepingu seaduse¹³⁰ § 1 lg 1 (edaspidi TLS) kohaselt teeb füüsiline isik (töötaja) töölepingu alusel teisele isikule (tööandja) tööd, alludes tema juhtimisele ja kontrollile. Seejuures maksab tööandja töötajale töö eest tasu. Seega on töölepingu sisuks töö kui protsess, mis on allutatud tööandja juhtimisele ja kontrollile.

Töölepingu kohaldamisega seonduvas on oluline täiendavalt ära märkida, et TLS § 1 lg 5 kohaselt ei kohaldata töölepingu kohta sätestatud juriidilise isiku juhtorgani liikme ega välismaa äriühingu filiaali juhataja lepingule. Seega ei saa juhatuse liikme leping olla tööleping, vaid tegemist on käsunduslepinguga. Samas, TsÜS § 31 lg 3 kohaselt ei või juriidilise isiku organi pädevust üle anda muule organile või isikule. Seega ei ole juhatuse liikme lepingu näol tegemist tavapärase käsundiga ja tõusetub küsimus, et kas juhatuse liikme ülesandeid saab üldse juriidilisele isikule üle anda.

Riigikohtu tsiviilkolleegiumi on asunud seisukohale, et otsustamaks selle üle, kas tegemist on töösuhtega, tuleb hinnata eeskätt töötaja ja tööandja vahelist sõltuvussuhet, ehk seda, milline on vaadeldavas töösuhtes töötaja iseseisvuse määr. Just töötaja ja tööandja sõltuvussuhte suurem määr eristab töölepingut eelkõige teistest tsiviilõiguslikest lepingutest. Seejuures on kriteeriumid, mille alusel on võimalik töötaja ja tööandja vahelist sõltuvussuhet hinnata, näiteks: kes korraldab ja juhivad lepingu kohaselt tööprotsessi; kes määrab töö tegemise aja,

¹²⁹ Võlaõigusseadus. 26.09.2001. - RT I 2001, 81, 487; 11.04.2014, 13.

¹³⁰ Töölepinguseadus. 17.12.2008. – RT I 2009, 5, 35; 12.07.2014, 146.

koha ning viisi; kes maksab töövahendite eest; kellel lasub töö tegemisega kaasnev riisiko; kes saab tulu või kasumi; kas tööd tegev isik on arvatud organisatsiooni töötajate koosseisu ning kas ta allub selle sisekorrale.¹³¹

Sarnaselt seadusele ja kohtupraktikale leiab ka tööinspeksioon, et sellisel olukorras on määrav töötaja iseseisvuse määr. Oluline on asjaolu, et erinevalt töölepingust ei kirjutata käsundisaajale täpselt ette, kuidas ta oma tööd peab tegema. Käsundisaaja ei allu käsundiandja töökorraldusele, talle ei määrata üldjuhul kindlaks ka käsundi täitmiseks vajalikku tegevuse aega, kohta ega viisi. Käsundisaaja ei allu käsundiandjale ja tema ülesandeks on üksnes vastavalt kokkulepitud tingimustele käsundi täitmine. Seejuures ei ole käsundiandja huvitatud käsundi täitmise protsessi korralduse sätestamisest, vaid käsundi täitmise tulemustest.¹³²

Autor teeb eelnevast järelduse, et tööleping ja käsundusleping on enda olemuselt teineteisest selgelt eristatavad, kusjuures eristamisel on määrav töötaja ja tööandja vaheline sõltuvussuhe. Käsundusleping on orienteeritud üksnes kokku lepitud konkreetse tulemuse saavutamisele, seejuures ei ole käsundisaaja poolne tulemuste saavutamise protsess allutatud käsundiandja kontrollile, vaid on vaba. Töölepingu puhul on aga oluline eeskätt töö kui protsess, mis on allutatud tööandja juhtimisele ja kontrollile. Juhatuse liikme lepingu puhul tuleb aga silmas pidada seda, et õigus juhatuse liikmete ülesannete delegeerimiseks juriidilisele isikule on küsitav.

3.3. Ettevõtlusvabadus

Tulenevalt majandusliku tõlgendamise põhimõtte olemusest, mis annab volituse poolte vahelistesse tehingutesse sekkumiseks, tõusetub MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 kohaldamisega seonduvas küsimus ettevõtlusvabaduse riive ulatusest ning lubatavusest.

Seejuures tuleb eristada MKS § 83 lg 4 esimeses lauses sisalduvat olukorda, kus tehingut ei olegi toimunud, olukorrast, kus mingi majanduslik sooritus on siiski aset leidnud, kuid sellele antud vorm ei vasta soorituse tegelikule majanduslikule sisule. Ettevõtlusvabaduse sisuks on

¹³¹ RKTko 3-2-1-3-05, p-d 13 ja 15.

¹³² Tööinspeksioon. 14.04.2014 seisukoht. - Arvutivõrgus: <http://www.tooelu.ee/et/uudised&nID=539>.

vabadus teha toiminguid, arvestades seejuures ka maksunduslike kaalutlustega. Seega, kui mingit majanduslikku sooritust ei olegi aset leidnud, siis ei saa olla juttu ka ettevõtlusvabaduse rikkumisest. Samas tõusetub ettevõtlusvabaduse riive küsimus õlukorras, kus majanduslik sooritus on reaalselt aset leidnud, kuid maksuhaldur soovib sellele näidatust teistsuguse sisu anda.

Sellele küsimusele on korduvalt tähelepanu pööranud ka Riigikohtu halduskolleegium. Maksukohustuslasel on vabadust teha valikuid, mis kannavad eesmärki maksukulusid kokku hoida. Seejuures ei ole kellelgi kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus. Eelnev tähendab seda, et isikul puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, et riigi maksutulule oleks võimalikult suur. Samas on seadusliku maksuplaneerimisega tegemist üksnes seni, kuni maksukohustuslase tehingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ja ei ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi.¹³³

Autor järeldeb eelnevast, et ettevõtlusvabadusse sekkumine ehk tehingute kvalifikatsiooni muutmine lubatud juhul, kui tuvastatakse, et tehingule on antud ebaõige vorm maksudest kõrvelehoitudumise eesmärgil. Riive põhjendatust kontrollitakse läbi MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) ja MKS § 84 kohaldamise eelduste. Kui eeldused on kohaselt täidetud, siis ei saa ka väita, et tegemist oleks põhjendamatu ettevõtlusvabaduse riivega. Tegelikult on sellisel juhul olukord hoopis vastupidi - kui maksuhaldur tuvastab, et tehingule anti ebaõige vorm maksudest kõrvelehoitudumise eesmärgil, siis võib asuda seisukohale, et tegemist on isikute poolse lepinguvabaduse kuritarvitamisega¹³⁴.

3.4 Majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eelduste kontroll

Autor tõi välja kaks näidet, mille puhul võib praktikas tekkida kahtlus, et tehingule antud vorm ei ole tehingu tegelikuga sisuga kooskõlas ja sellise vormi (käsundusleping) kasutamise

¹³³ RKHKo 3-3-1-23-09, p 12; RKHKo 3-3-1-52-09, p 13; RKHKo 3-3-1-15-11, p 13; RKHKo 3-3-1-79-11, p 18.

¹³⁴ T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel. EML ajakiri Maksuaksja: jaanuar 2009.

eesmärgiks on maksudest kõrvalehoidumine. Ilmestamaks esitatud näiteid, on asjakohane kontrollida neis esinevaid asjaolusid majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eelduste kontekstis.

3.4.1 Tehingu vormi ja tegeliku sisu kooskõla

Vastavalt varemselgitatule on siinkohal määravakas see, kas teadlikud ja sõltumatud tehingupooled oleksid tavaliselt sellises olukorras sellise tehingu teinud või mitte.¹³⁵ Autor pakub eelduse kontrollimiseks välja alljärgnevad tegutsemisjuhised.

Esmalt välja selgitada, millistele tunnustele töösuhte enda sisult vastab. Siinkohal on tegemist tunnustega, mis iseloomustavad töö olemust. Näiteks, mis on töö eesmärk, milline on töö sisu ja milline on töötaja ning tööandja vaheline sõltuvussuhe. Kirjeldatu nähtub eeskätt poolte vahel sõlmitud lepingust, asjaosaliste selgitustest ja tuvastatud faktilistest asjaoludest.

Seejärel, saades teada konkreetset töösuhet iseloomustavad tunnused, tuleb hinnata, milline vorm tavapäraselt sõltumatute tehinguosaliste poolt sellise sisuga töösuhtele antakse. Selline asjaolu eeskätt seadusest, kohtupraktikast ja õiguskirjandusest. Abi võib olla ka sellest, kuidas isikud ise enda töösuhet kontrollitavale perioodile eelnenud või järgneval perioodil tõlgendanud on. Samuti sellest, kuidas tööandja ja äriühingus töötavate kolmandate isikute töösuhte vormistatud on. Näiteks, kui äriühingus täidavad mitmed töötajad samaliigilisi tööülesandeid, kuid üksnes väike osa töötajatest on tööle vormistatud käsunduslepingu alusel, siis näitab ka tööandja enda praktika, et tavapäraselt vormistatakse sellises olukorras tööleping, mitte käsundusleping.

Kolmandaks, saadud tulemust tuleb võrrelda konkreetsel juhul tehingule antud õigusliku vormiga. Kui töösuhte tegeliku sisu järgi tuvastatud tavapäraselt sellises olukorras kasutatav vorm ja töösuhtele antud vorm ühtivad, siis on tehing korrektselt vormistatud ning edasiseks kontrolliks puudub vajadus. Samas, kui tuvastatud tavapäraselt sellises olukorras kasutatav vorm ja töösuhtele antud vorm on selgelt erinevad, siis tuleb kontrolli ehk töösuhtega seotud asjaolude tuvastamist jätkata.

¹³⁵ Vt p 3.2.

Olukorras, kus äriühing ostab käsunduslepingu alusel juhtimisteenust enda juhatuse liikmele kuuluvalt äriühingult, saab määravaks ilmselt see, kas juhtimisteenuse sisu vastab juhatuse liikme tavapärasele ülesannetele ja seeläbi juhatuse liikme lepingu tunnustele. Kui jah, siis tõusetud esmalt küsimus sellest, kas juriidilisele isikule on üldse võimalik juhatuse liikme ülesandeid delegeerida. Leides, et juhatuse liikme ülesannete delegeerimine ei ole lubatud, tuleb asuda seisukohale, et tavapäraselt oleks sellises olukorras sõlmitud tööandja ja füüsilisest isikust juhatuse liikme vahel juhatuse liikme leping. Vastupidise järelduse korral on aga tavapärase olukorra tuvastamine mõnevõrra komplitseeritum ja lõplik hinnang sõltub maksudest kõrvalehoidumise eesmärgi tuvastamisest ehk konkreetse kaasuse faktilistest asjaoludest.

Olukorras, kus tööandajaga varasemalt töölepingulises suhtes olnud raamatupidajaga ühel hetkel tööleping lõpetatakse ja jätkatakse töösuhet käsunduslepingu alusel, kuid mitte enam füüsilisest isikust raamatupidajaga, vaid temale kuuluva äriühinguga, saab ilmselt määravaks tööandja ja töötaja vahelise sõltuvussuhte määr. Kui selgub, et füüsilisest isikust raamatupidaja on asutanud äriühingu, mille ülesandeks on raamatupidamisteenuse osutamine mitmetele äriühingutele ja rentinud sellise ettevõtluse tarbeks kontori, siis võib lepingu vormi muudatus põhjendatud olla. Kui aga selgub, et töö sisu jääb samaks ja füüsilisest isikust raamatupidaja veedab jätkuvalt 5 päeva nädalas ning 8 tundi päevas äriühingu kontoris varasemaga identseid ülesandeid täites, siis vastab töösuhe ilmselt töölepingu tunnustele. Arvestades, et oma olemuselt on tegemist töölepinguga ja pooled olid varasemalt ka ise seda suhet sellisena käsitlenud, siis võib asuda seisukohale, et pigem oleks tavapärane sellises olukorras siiski tööleping sõlmida.

3.4.2 Maksueelis

Autor selgitas varasemalt, et maksueelis tähendab seda, et valitud tehingu vormi alusel on isiku maksukohustus väiksem, kui see oleks tegeliku tehingu puhul.¹³⁶ Seejuures peab olema maksueelise saajaks maksukohustuslane, kes on maksuotsuse adressaadiks.¹³⁷

¹³⁶ Vt p 2.3.3.

¹³⁷ L. Lehis. (viide 1), lk 55.

Olukorras, kus käsundiandjast äriühing (tööandja) sõlmib käsunduslepingu käsundivõtjast (töötaja) äriühinguga, lisandub töö hinnale üksnes käibemaks (KMS § 4 lg 1 p 1). Seejuures peab arvele lisatud käibemaksusumma deklareerima ja riigieelarvesse tasuma käsundivõtja (töötaja). Käsundiandja (tööandja) peab arvele näidatud summa, milles sisaldub ka käibemaks, käsundisaajale (töötajale) tasuma, kuid saab arvele märgitud käibemaksusumma enda sisendkäibemaksuna maha arvata (KMS § 29 lg 1 ja KMS § 31 lg 1).

Juhatuse liikme lepingu puhul tuleb deklareerida ja riigieelarvesse tasuda sotsiaalmaks (SMS § 9 lg 1 p-d 1 ja 4) ja tulumaks (TuMS § 40 lg 2 ja 4). Töölepingu puhul lisanduvad eelnevale ka töötuskindlustusmaksed (töötuskindlustuse seadus¹³⁸ § 42 lg 1 p-d 1, 2 ja 3).

Seega on tulenevalt lepinguliigist maksukohustuse suuruse vahe märkimisväärne. Samas tõusetub küsimus, et kas töövõtja maksueelisega on tegemist näiteks ka siis, kui:

- 1) Käsundisaajast äriühing märgib töö eest esitatavale arvele kõik töölepingulisest suhtest tulenevad tööjõumaksud, mistõttu võiks eeldada, et maksukohustus on teisele isikule üle läinud.
- 2) Käsundisaajast äriühing teeb enda nimel käsundit täitnud füüsilisele isikule töölepinguga samaväärses ulatuses väljamakseid ning tasub seejuures riigile kõik töölepingust tulenevad tööjõumaksud.

Esimesel juhul on seadusandja kindlaks määranud maksukohustuse täitmise viisi. Tähtjalise maksu suuruse peab välja arvutama, deklareerima ja seaduses sätestatud tähtpäevaks maksuhaldurile üle kandma maksukohustuslane. Tähtjalised maksud on käibemaks, sotsiaalmaks ja juriidilise isiku tulumaks. Kinnipeetav maks tasutakse kolmanda isiku ehk maksu kinnipidaja vahendusel. Kinnipeetavad maksud on füüsilise isiku tulumaks, töötuskindlustusmaks ja kohustusliku kogumispensioni makse.¹³⁹ Seega, tööandja on juhatuse liikmele ja töötajale tehtud väljamaksete osas samaaegselt nii tulumaksu kinnipidaja kui ka sotsiaalmaksu maksja¹⁴⁰. Töötaja puhul lisandub tööandjale veel ka töötuskindlustusmaks ja kohustusliku kogumispensioni makse kinnipidamise kohustus. Seejuures on määravaks asjaolu, et lepingu pooled ei saa üldjuhul ise otsustada, kes ja kuidas

¹³⁸ Töötuskindlustuse seadus. 13.06.2001. - RT I 2001, 59, 359; 16.04.2014, 29.

¹³⁹ L. Lehis. (viide 1), lk 37.

¹⁴⁰ L. Lehis. (viide 1), lk 81.

neist makse maksab¹⁴¹. Samuti ei saa sellist arvet pidada MKS-e 2. peatüki 2. jaos sätestatud nõuete ja kohustuste üleminekuks ega ka 3. jaos sätestatud kolmanda isiku vastutuseks. Autor järeldeb eelnevast, et enda maksukohustuse teisele isikule täitmiseks andmine ei ole käsitletud näidete puhul seadusega lubatud.

Teisel juhul on olukord mõnevõrra keerulisem. Põhjusel, et majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eeldusena sätestatud maksueelis tuleb välja selgitada maksuotsuse adressaadiks oleva maksukohustuslase puhul, siis ei oma põhimõtte kohaldamise eelduste seisukohast iseseisvat tähtsust, kas väidetavalt käsunduslepingu alusel teenust osutanud äriühing on maksueelisega samaväärses ulatuses makse riigile tasunud. Samas, kui käsundivõtjast äriühing teeb tõesti enda nimel käsundit täitnud füüsilisele isikule töölepinguga samaväärses ulatuses väljamakseid ning tasub seejuures riigile kõik töölepingust tulenevad tööjõumaksud, siis tõusetub küsimus maksusumma määramise otstarbekusest ja kolmandate isikute õiguste kaitses¹⁴².

Viimasena käsitletud näide on siiski erandlik. Praktikas võib küll olla tegemist olukorraga, kus käsundivõtjast äriühing teeb enda nimel käsundit täitnud füüsilisest isikust osanikule dividendi väljamakseid, millelt kuulub tasumisele tulumaks, kuid töölepinguga samaväärsete tööjõumaksude tasumisest reeglina rääkida ei saa¹⁴³.

Eelnevast tulenevalt võib olla sõltuvalt töösuhtele antud vormist ehk valitud lepinguliigist tööandja maksukohustuse vahe märkimisväärne. Seega on autor seisukohal, et töölepingu või juhatuse liikme lepingu asemel käsunduslepingu sõlmimine annab üldjuhul tööandjale maksueelise – tehtud töö eest on võimalik teha väljamakse ilma tööjõumakse tasumata. Lisaks eelnevale saab vastavalt kohtupraktikale käsitleda maksueelise ka alusetult saavutatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust¹⁴⁴.

¹⁴¹ L. Lehis. (viide 1), lk 186.

¹⁴² Vt p 3.6 ja 3.7.

¹⁴³ V. Koorits. Perekond Palode maksuasjad: mis on OÜtamine ja kas see on seaduslik? Delfi: 21.02.2015. – Arvutivõrgus: <http://www.delfi.ee/news/paevauudised/eesti/perekond-palode-maksuasjad-mis-on-outamine-ja-kas-see-on-seaduslik?id=70849219>.

¹⁴⁴ TlnRnKo 3-13-746, p 18.

3.4.3 Tehingule valitud vormi andmise põhjendus

Põhjendusi, mis töösuhte pooled tehingu tegelikule majanduslikule sisule mittevastava töösuhte vormi valikul esitavad, tuleb hinnata iga konkreetse kaasuse kontekstis eraldiseisvalt. Põhjenduste usutavuse osas seisukoha võtmisel tuleb lähtuda maksumenetluses kehtivast tõendamise standardist, mille kohaselt hinnatakse tõendeid kogumis ja arvestatakse elulise usutavuse kriteeriumiga¹⁴⁵. Kui põhjendused puuduvad või need ei ole usutavad, siis ei ole võimalik asuda seisukohale, et isiku selline tegevus kandis muud eesmärki kui maksueelise saamine. Seega on usutavate põhjenduste puudumise korral tõendatud teadlik maksudest kõrvalehoidumine. Eelnevast tulenevalt nõustub autor, et siinkohal on keskseks küsimuseks - kas sellise tehingu tegemine oleks ka ilma maksueelise sõlmimiseta mõistlik olnud¹⁴⁶?

3.5. Maksusumma määramise otstarbekus

Maksusumma määramise otstarbekuse kontroll tugineb MKS § 100 lg-le 2 ja sisaldab endas põhimõtet, et majandusliku tõlgendamise meetodi kohaldamisel tuleb tuvastada, mille poolest tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastav maksustamine erineb selle tehingu maksustamisest, millena lepingupooled tehingu vormistasid. Kui erinevust ei ole või see on madalam, kui maksusumma määramise või sissenõudmisega seonduvad kulud, siis võib maksuhaldur maksusumma määramisest otstarbekuse kaalutlustel loobuda.¹⁴⁷

Eeldusel, et töösuhte tegeliku sisu kohaselt oli tööandja ja füüsiliste isikute vahel sõlmitud juhatuse liikme leping ja tööleping, on kirjeldatud näidete puhul on kaks võrdlemist vajavat olukorda. Esiteks, tegelik töösuhe, kus tööandja tegi juhatuse liikme lepingu või töölepingu alusel füüsilisele isikule väljamakse ja oleks pidanud deklareerima ja tasuma kõik asjakohased tööjõumaksud. Teiseks, näidatud töösuhe, kus tööandja tegi käsunduslepingu alusel väljamakse juriidilisele isikule, kuid riigile konkreetsest tehingust makse ei laekunud¹⁴⁸. Seega on tegeliku töösuhte ja näidatud töösuhte vahe tööandja maksustamise seisukohast

¹⁴⁵ Vt p 2.3.1.

¹⁴⁶ G. Kask. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. EML ajakiri Maksumaksja: aprill 2014. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1223>.

¹⁴⁷ RKHKo 3-3-1-46-11, p 20.

¹⁴⁸ Vt p 3.4.2.

märkimisväärne ja ei saa väita, et määratav maksusumma ehk maksueelis on väiksem kui maksusumma määramise või sissenõudmisega seotud kulud.

Samas, kui käsundivõtjast äriühing väidab, et on teinud enda nimel käsundit täitnud füüsilisele isikule töölepinguga samaväärses ulatuses väljamakseid ning tasunud seejuures riigile kõik töölepingust tulenevad tööjõumaksud, siis tõusetub küsimus maksusumma määramise otstarbekusest. Maksusumma määramise otstarbekuse küsimus tõusetub põhjusel, et väite tõele vastavuse korral ei ole riik otseselt kahju saanud. Siiski ei ole praktikas võimalik olukorda lahendada selliselt, et maksuhaldur võtab sellise väite esinemise tõenäosust arvesse ja jätab maksusumma määramata. Tuvastamaks, kui palju ja mille eest teenust osanud äriühing tegelikult riigieelarvesse makse tasus, ei piisa üksnes deklaratsioonil kajastatud koondandmetest ja laekunud maksusumma suurusest, vaid vajalik on isiku suhtes kontrolli teostamine. Üksnes läbi kontrolli on võimalik veenduda, et isiku väited tõele vastavad ja tööandja on just vaidlusalusest töösuhtest riigile saamata jäänud tööjõumaksud deklareerinud ning riigieelarvesse tasunud. Seega ei ole ilma kolmanda isiku suhtes kontrolli läbi viimata otstarbekuse kaalutlustel maksusumma määramisest loobumine põhjendatud. Kirjeldatud küsimus tõusetub aga uuesti kolmandate isikute õiguste kaitse kontekstis¹⁴⁹.

3.6. Kolmandate isikute õigused

Haldusmenetluse seaduse¹⁵⁰ § 11 lg 1 p 3 kohaselt loetakse kolmandaks isikuks haldusmenetluses isik, kelle õigusi või kohustusi haldusakt, haldusleping võib toiming võib puudutada. MKS § 43 lg 3 kohaselt on maksumenetluses lisaks maksukohustuslasele menetlusosaliseks ka kolmas isik, kelle õigusi haldusakt või toiming puudutab. Seega on kolmanda isiku näol tegemist isikuga, kes ei ole küll konkreetses maksumenetluses maksukohustuslane, kuid kelle õigusi maksukohustuslasele tehtav haldusakt puudutada võib.

Konstrueeritud näidete juurde tagasi tülles, majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eeldused võivad olla küll täidetud, kuid vastuseta on küsimus, mis saab näidatud tehingu alusel käsundisaajast äriühingu poolt deklareeritud ja eeldatavalt riigile tasutud käibemaksust. Kui maksuhaldur ei luba tööandjal käibemaksu enda sisendkäibemaksuna

¹⁴⁹ Vt p 3.7.

¹⁵⁰ Haldusmenetluse seadus. 06.06.2001. - RT I 2001, 58, 354; 23.02.2011, 8.

maha arvata, kuid aktsepteerib käsundisaaja (töötaja) poolset käibemaksu tasumist, siis võib olla tegemist riigi poolse alusetu rikastumisega.

Lisaks eelnevale on lahenduseta hüpoteetiline situatsioon, kus käsunduslepingu alusel teenust osutanud äriühing on enda nimel käsundit täitnud füüsilisele isikule teinud sama teenusega seonduvalt töötasu väljamakseid. Samuti võib olla tegemist olukorraga, kus töötasu väljamakseid ei ole küll tehtud, kuid on makstud näiteks dividende. Kirjeldatud juhtudel võib, lisaks maksumussumma määramise otstarbekuse küsimusele, jääda mulje, et füüsilise isiku eest kuuluvad tööjõumaksud tasumisele kahel korral, mistõttu võib olla tegemist topeltnaksumustamisega.

Topeltnaksumustamise küsimuse lahendamisel on oluline asjaolu, et maksuõigussuhtes on maksuobjektiks majandustehing, millega kaasneb muudatus tehingu osapoolte kohustustes ja varades¹⁵¹. Seega, arvestades, et kirjeldatud näidete puhul on maksuobjektiks tööandja poolt väljamakse tegemine, ei ole autori hinnangul võimalik väita, et käsundivõtja (töötaja) poolt tehtud väljamakseid saab käsitleda sama maksuobjekti topeltnaksumustamisena. Hoolimata topeltnaksumustamise välistamisest tõusetub küsimus sellest, kas üldse ja millised on alusetult väljamakseid teinud juriidilise isiku võimalused olukorra töösuhte tegeliku majandusliku sisuga kooskõlla viimiseks ning alusetult tehtud väljamaksete n-ö tagasipööramiseks.

Riigikohtu halduskolleegium on varasemalt olnud seisukohal, et maksuhaldur peab MKS §-s 11 sätestatud uurimispõhimõttest tulenevalt maksukohustuslasega samas menetluses välja selgitama ühe isiku maksukohustuse suurenemisega automaatselt kaasneva teise isiku maksukohustuse vähenemise. Seda saab teha läbi puudutatud isiku menetlusse kaasamise.¹⁵² Riigikohtu seisukohta arvestades peaks maksuhaldur toodud näidete puhul puudutatud isikud maksumenetlusse kaasama, selgitamaks välja, kas üldse ja mis ulatuses nende maksukohustus väheneb.

¹⁵¹ L. Lahis. (viide 1), lk 77.

¹⁵² RKHKo 3-3-1-67-09, p 17.

Hilisemalt on Riigikohtu halduskolleegium siiski enda seisukohta muutnud ja selgitanud, et kaasamine on vajalik üksnes juhul, kui maksuotsus puudutab kolmandate isikute õigusi, kusjuures seda saab teha üksnes haldusakti resolutsioon, mitte põhjendused.¹⁵³

Kahe kirjeldatud otsuse vahele jäi lahend, kus Riigikohtu halduskolleegium selgitas käibemaksuga seonduvat MKS § 83 lg 4 kontekstis. Otsuses toodu kohaselt on müüjal käibemaksu tasumise kohustus hoolimata sellest, et ostjal puudub näiliku tehingu tõttu sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Seejuures selgitas kohus, et näiliku tehingu puhul on lepingupooltel jätkuvalt õigus tagastada tehingu alusel saadu, samuti on müüjal õigus tühistada väljastatud arve ning tal tekib arvel näidatud käibemaksu osas riigi vastu tagastusnõue.¹⁵⁴

Autor teeb viidatud kohtupraktikast järelduse, et kui isik on ise alusetult maksusummad deklareerinud ja tasunud, siis tuleb tal olukorra muutmiseks kasutada seaduses sisalduvaid kaitsevahendeid ja esitada alusetult deklareeritud ning tasutud maksusumma osas riigile tagastusnõue. Selline positsioon on autori hinnangul põhjendatav läbi alljärgnevate asjaolude.

Esiteks, maksuhalduril ei ole võimalik ilma isikute suhtes eraldi kontrolli läbi viimata kolmandate isikute maksuarvestuse täpset muutust tuvastada ega seda muudatust enda initsiatiivil isikute maksuarvestusse kanda. Üksnes deklaratsioonil kajastatud tehinguid üksikasjalikult kontrollides on võimalik asuda konkreetsetele muudatuse suurust ja põhjendatust puudutvatele seisukohtadele.

Teiseks, seadusandja on ette näinud võimalused alusetult esitatud deklaratsioonide parandamiseks ja tasutud maksusummade tagasisaamiseks. Deklaratsioonide parandamisega seonduvat reguleerib MKS § 89. Viidatud sätte kohaselt on maksukohustuslasel õigus esitatud deklaratsioonide parandamiseks MKS §-s 98 sätestatud aegumistähtaja jooksul. Seejuures on parandusdeklaratsioon MKS § 33 lg 5 kohaselt käsitletav tagastusnõudest teavitamisena. Juhuks, kui deklaratsioonide parandamiseks seaduses sätestatud tähtaeg on maksuotsuse tegemise hetkeks möödas, on seadusandja loonud erinormi. MKS § 33 lg 4 sätestab, et kui maksu tasumise õiguslik alus langeb ära, on maksukohustuslasel õigus sellest tulenev

¹⁵³ RKHKo 3-3-1-55-13, p 14.

¹⁵⁴ RKHKo 3-3-1-46-11, p 21.

tagastusnõue esitada kolme aasta jooksul. Seega, kui kolmandad isikud leiavad, et nad on maksukohustuslasele tehtud maksuotsuse tulemusel riigile tasunud ettenähtust suurema maksusumma, siis on neil õigus maksuhaldurile vastavasisuline tagastusnõue esitada. Tagastusnõude esitamise aluseks on väide, et MKS § 33 lg-s 4 sätestatud muul viisil ehk maksuotsuse andmisega langeb ära maksu tasumise õiguslik alus. Tagastusnõude esitamise 3. aastane tähtaeg hakkab kulgema hetkest, mil isikud maksuotsustest teada said. Alles tagastusnõude esitamise järgselt saab maksuhaldur kontrollida, kas isiku väited on põhjendatud või mitte.

Ülaltooduga seonduvalt tõusetub küsimus sellest, kuidas kolmandad isikud, kellel võib maksuotsuse andmise tulemusel tekkida deklaratsioonide parandamise ja tagastusnõude esitamise õigus, enda õigusest teada saavad. On usutav, et kolmandad isikud teavad maksustamisega seonduvaid asjaolusid läbi enda füüsilisest isikust juhatuse liikme, kes on vaidlusaluses töösuhtes töötajaks. Samas leiab autor, et hea halduse tavaga oleks kooskõlas, kui maksuhaldur huvitatud isikuid sellisest võimalusest teavitataks¹⁵⁵. Õiguskindluse seisukohast lähtuvalt võiks teavitamine aset leida peale maksuotsuse jõustumist ehk juhul, kui maksuotsust 30. päevase kaebetähtaja jooksul ei vaidlustata või maksuotsuse vaidlustamisel lõpliku kohtulahendi jõustumisel.

3.7. Tehingu tegeliku majandusliku sisu alusel maksustamine

Olukorras, kus kõik majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eeldused on täidetud, leiab maksustamine aset vastavalt tehingu tegelikule majanduslikule sisule.¹⁵⁶ Kirjeldatud näidete kontekstis tähendab eelnev seda, et tööandjal puudub õigus käsunduslepingu alusel arvele märgitud käibemaksu enda sisendkäibemaksuna deklareerida ja maha arvata. Samuti tuleb tööandjal tasuda vastavalt töölepingule või juhatuse liikme lepingule kõik seadusest tulenevad tööjõumaksud.¹⁵⁷

¹⁵⁵ A. Aedma, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2004, lk 80.

¹⁵⁶ Vt p 2.5.

¹⁵⁷ Vt p 3.4.2.

4. ÕIGUSSELGUS

4.1. Õigusselguse põhimõte

Üheks maksuõiguses kehtivaks üldpõhimõtteks on õiguskindluse põhimõte. Eesti Vabariigi Põhiseaduse¹⁵⁸ (edaspidi PS) § 10 kohaselt ei välista seal loetletud õigused, vabadused ja kohustused muid õigusi, vabadusi ega kohustusi, mis tulenevad põhiseaduse mõttest või on sellega kooskõlas ja vastavad inimväärikuse ning sotsiaalse ja demokraatliku õigusriigi põhimõtetele. Eelnev tähendab, et põhiseadus ja sellega kooskõlas vastu võetud õigusaktid kannavad endas eesmärgi luua ühiskonnas korrapära ja stabiilsust. Läbi korrapära ja stabiilsuse luuakse aga kindel ja püsiv alus põhiõiguste ja vabaduse kasutamiseks. Seega on õiguskindluse põhimõte üks õigusriigi olulistest tunnustest.¹⁵⁹

Õiguskindluse põhimõttest tuleneb aga omakorda õigusselguse põhimõte. Õigusselguse põhimõte on tuletatav PS § 13 lg-st 2, mis sätestab, et seadus peab kaitsma igäihte riigivõimu omavoli eest¹⁶⁰.

Riigikohus on õigusselgusega seonduvas selgitanud, et õigusaktid peavad olema sõnastatud sellise selgusastmega, et isikul oleks võimalik ette näha, missuguse õigusliku tagajärje üks või teine tegu kaasa toob.¹⁶¹ Seejuures ei ole nõutav normi määratletuse ehk õigusselguse aste kõikide normide puhul sama. Suurema õigusselguse astmega peavad olema eeskätt normid, mis võimaldavad isiku õigusi piirata ja isikule peale panna kohustusi.¹⁶² Autor on seisukohal, et kuna maksuõigus on oma olemuselt isikut koormav õigusvaldkond, siis on nõuded normide määratletusele kõrged.

Hindamaks, kas norm tuleb ebaselguse tõttu kehtetuks tunnistada, on Riigikohus andnud järgmised juhised: „Põhiseadusega nõutava ja vajaliku õigusselguse määra piiritlemisel saab kohus arvestada ka Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikaga. Euroopa Inimõiguste Kohus on

¹⁵⁸ Eesti Vabariigi Põhiseadus. 28.06.1992. - RT 1992, 26, 349; 27.04.2011, 2.

¹⁵⁹ L. Lehis. (viide 1), lk 68.

¹⁶⁰ RKPJKo 3-4-1-8-00, p 13.

¹⁶¹ RKPJKo 3-4-1-16-05, p 20.

¹⁶² RKPJKo 3-4-1-33-05, p 22.

otsuses *Sunday Times vs. Ühendkuningriik* leidnud: "Normi saab pidada "seaduseks" üksnes siis, kui see on formuleeritud piisava täpsusega, võimaldamaks kodanikul oma käitumist reguleerida: ta peab saama - kui tarvis, siis asjakohase nõustamise abiga - asjaolusid arvestades mõistlikul määral ette näha tagajärgi, mille teatud tegevus võib kaasa tuua. Need tagajärjed ei pea olema absoluutse kindlusega ettenähtavad: kogemus näitab, et see on saavutamatu. Kuigi kindlus on väga soovitatav, võib sellega kaasnedu ülemäärane jäikus, ent õigus peab suutma muutuvate oludega kaasa minna. Seetõttu on vältimatu, et paljud seadused on sõnastatud, kasutades termineid, mis on suuremal või vähemal määral ähmased ning mille tõlgendamine ja kohaldamine on praktika küsimus." (*Euroopa Inimõiguste Kohtu täiskogu 26. aprilli 1979. a otsus asjas Sunday Times vs Ühendkuningriik, p 49.*)¹⁶³ Seejuures on normi määratlemise mõõdupuuks normi adressaadiks olev kujuteldav keskmiste võimetega isik.¹⁶⁴

Maksuõiguses on õigusselguse põhimõtet kandvaks normis MKS § 4, mis annab iseseisva tähenduse maksuseadustele. Õigusselguse põhimõtte kohaselt peab õigusaktide süsteem olema nii seaduse rakendajatele kui ka täitjatele arusaadav. Ebaselge õigusnorm tekitab selle adressaadis ebakindlust. Samuti raskendab ebaselge sisu normi tõlgendamist ja rakendamist. Seega peab maksuseadus olema võimalikult täpne ja kontrollitav. Ideaalis tähendab see seda, et maksumaksjal on võimalik seaduse teksti lugedes enda maksukohustus välja arvutada.¹⁶⁵

Majandusliku tõlgendamise põhimõttest lähtuvalt tõlgendatakse termineid tihti vastavalt maksuõigusele tsiviilõigusest erinevalt. Samuti kasutatakse maksuõiguses tehingu tegeliku majandusliku sisu välja toomiseks määratlemata õigusmõisteid. Eelnev on vajalik, et maksuõigust kohaldada kõikidele elus ette tulla võivatele juhtumitele.¹⁶⁶ Samas võib sellise lähenemise laialdane kasutamine olla käsitletav õigusselguse rikkumisena, kuna eksisteerib teoreetiline oht, et maksuhaldur annab poolte vahel tehtud sooritusele teistsuguse sisu. Seejuures ei ole võimalik maksuhalduri poolset sekkumist ega ka maksukohustuse suurust täpselt prognoosida. Seega on õigusselgus MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 kohaldamise seisukohast äärmiselt oluline.

¹⁶³ RKPJKo 3-4-1-16-05, p 22.

¹⁶⁴ RKPJKo 3-4-1-16-05, p 23.

¹⁶⁵ L. Lehis. (viide 1), lk 72.

¹⁶⁶ L. Lehis. (viide 1), lk 55.

Ülaltoodut kokku võttes tuleb autori hinnangul MKS § 83 lg 4 ja § 84 õigusselgust hinnata kaheastmeliselt. Esiteks, kas normid on sõnastatud sellise selgusastmega, et isikul oleks võimalik ette näha, missuguse õigusliku tagajärje üks või teine tegu kaasa toob. Teiseks, kui normid ei ole seaduses sätestatud piisava selgusastmega, siis kas see toob endaga kaasa normi kehtetuks tunnistamise.

4.2. MKS § 84 õigusselgus

Asjaolu, kas majandusliku tõlgendamise põhimõtte on sätestatud seaduse tasandil või tuginetakse põhimõtte kohaldamisel üksnes kohtupraktikale, on riigiti erinev. MKS §-ga 84 sarnased normid on sätestatud Argentiina, Austraalia, Austria, Belgia, Hispaania, Itaalia, Kanada, Luksemburgi, Lõuna-Korea, Prantsusmaa, Rootsi, Saksamaa, Soome, Ungari ja Uus-Meremaa maksuseadustes. Kohtupraktikas antud juhiseid kasutatakse aga Hollandis, Indias, Norras, Suurbritannias, Šveitsis, Taanis ja Ameerika Ühendriikides.¹⁶⁷ Eesti on läinud seda teed, et sätestas põhimõtte seaduse tasandil, kuid sätte abstraktse sõnastuse tõttu tulenevad normi kohaldamiseks vajalikud juhised kohtupraktikast.

Autor analüüsis eelnevates peatükkides MKS § 84 kohaldamisega seonduvat pikemalt. Analüüsi tulemusel nähtus, et normi kohaldamine eeldab, et tuvastatakse asjaolud, mis kinnitavad, et maksukohustuslane on teadlikult valinud tehingu tegelikule majanduslikule sisule mittevastava vormi eeskätt eesmärgiga saada maksueelis. Arvestades, et tehingu poolte subjektiivsete kaalutluste välja selgitamine ei ole praktikas tihti võimalik, peab selline järeldus selgelt nähtuma faktilistest asjaoludest. Seejuures on võimalik MKS § 84 kohaldamise põhjendatust kontrollida kolme peamise teguri abil: a) tehingu vorm ja tegelik sisu ei ole kooskõlas, eeskätt põhjusel, et teadlikud ja sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud; b) valitud tehingu vormi alusel on isiku maksukohustus väiksem, kui see oleks tegeliku tehingu puhul; c) tavapärasest teistsuguse tehingu tegemiseks puuduvad usutavad põhjused. Kui normi kohaldamine on põhjendatud, siis leiab maksustamine aset vastavalt tehingu tegelikule sisule.¹⁶⁸

¹⁶⁷ L. Lehis. (viide 1), lk 54.

¹⁶⁸ Vt p 2.6.1 ja 2.6.3.

MKS § 84 sätestab, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Seega viidatud tegureid, mille abil oleks võimalik tuvastada, kas MKS § 84 kohaldamine on põhjendatud, seaduses selgelt kirjas ei ole. Normi kohaldamiseks vajalikud tingimused on küll sätte sõnastusest tõlgendamise abil tuletatavad, kuid konkreetne loetelu objektiivsetest MKS § 84 kohaldamise eeldustest puudub.

Kirjeldatud olukorrale on korduvalt tähelepanu pööranud ka Riigikohtu halduskolleegium, kelle sõnul oleks õigusselgus paremini tagatud, kui õiguslike kujundusvõimaluste kuritarvitamise tuvastamiseks oleksid vastavad kriteeriumid sätestatud seaduse või määrusega.¹⁶⁹

Sarnaselt Riigikohtule on maksudest kõrvelehoodumist puudutavate normide õigusselgust käsitletud ka Euroopa Kohtu praktikas. Asjas C-524/04 asus kohtujurist seisukohale, et on soovitatav, et liikmesriigid kehtestaksid teatavad mõistlikud kriteeriumid, mille alusel nad hindavad tehingu kokkusobivust vaba konkurentsi põhimõttega ja eeldavad nende kriteeriumide puuduliku täitmise korral, et tehingu puhul on tegemist kuritarvitusega. Selliste kriteeriumide kehtestamine on nii maksukohustuslaste õiguskindluse kui ka maksuametite rakendatavuse huvides.¹⁷⁰

Arvestades, et õiguskindluse põhimõtte eesmärgiks on tagada õigusaktide täpsus ja kontrollitavus, siis jagab autor seisukohta, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui MKS § 84 kohaldamise eeldused koos vajalike täpsustustega oleksid normi koosseisus selgemini lahti kirjutatud. Kuna normi kohaldamiseks sobivad eeldused oli võimalik leida seaduse, kohtupraktika ja kohtupraktikas käsitletud kaasustes tuvastatud asjaolude analüüsi pinnalt, siis ei ole võimalik asuda seisukohale, et maksukohustuslasel on võimalik pelgalt normi lugedes aru saada, kas tema tegevusega maksukohustus kaasneb või mitte. Eelnevat kinnitab kaudselt

¹⁶⁹ RKHKo 3-3-1-52-09, p 19; RKHKo 3-3-1-59-09, p 19; RKHKo 3-3-1-15-11, 17; RKHKo 3-3-1-79-11, p 24.

¹⁷⁰ EK 29.06.2006, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, kohtujurist L. A. GEELHOED ettepanek, p 66.

ka asjaolu, et kõikides analüüsitud kohtuasjades¹⁷¹ oli muuhulgas vaidluse all majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eelduste sisu.

Arvestades, et normi kohaldamise eeldused on tõlgendamise teel tuletatavad ja Riigikohus on asunud enda praktikaga seadust täpsustama, siis nõustub autor arvamusega¹⁷², et tegemist ei ole õigusselgusetu sättega.

4.3. MKS § 83 lg 4 õigusselgus

MKS § 83 lg 4 sätestab, et näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. MKS § 83 lg-s 4 sisaldub kaks erinevat maksustamise koosseisu¹⁷³.

Normi esimese lause sisust nähtub, et kui on tõendatud, et tehingut ei olegi toimunud, siis ei võeta seda maksustamisel arvesse. Sellisel juhul on maksustamiseks või õigemini tehingu maksuarvestusest välja võtmiseks vaja tuvastada, et näidatud tehingut ei ole toimunud ja selgitada, millel selline järeldus tugineb. Seejuures kinnitavad tehingu toimumist nii dokumentaalsed kui ka faktilised tõendid kogumis.

Normi teises lauses sisust nähtuvalt, kui on tuvastatud, et näidatud tehingut ei ole toimunud ja selle varjus on aset leidnud mingi teine tehing, siis kohaldatakse maksustamisel selle teise tehingu, mida varjati, kohta käivaid sätteid. Lihtsustatult tähendab see seda, et tegelikult on toimunud ainult üks tehing, see mida varjati.

Seejuures nähtus analüüsist, et tegurid, mis tulenevad faktilistest asjaoludest ja mille alusel on võimalik varjatud tehingu koosseisulisi elemente tuvastada, kattuvad MKS § 84 kohaldamise eeldustega.¹⁷⁴

¹⁷¹ Vt p 2.6.3.

¹⁷² G. Kask. (viide 83), lk 73.

¹⁷³ Vt p 2.1.

¹⁷⁴ Vt p 2.3.3

Kirjeldatud asjaoludest tulenevalt tõusetuvad MKS § 83 lg 4 kohaldamisel õigusselguse aspektist lähtuvalt mitmed probleemid.

4.3.1 MKS § 83 lg 4 esimese lause õigusselgus

MKS § 83 lg 4 esimese lause kohaselt ei võeta tehingut, mida ei olegi toimunud, maksustamisel arvesse. Seejuures kasutatakse mittetoimunud tehingu kirjeldamiseks terminit „näilik tehing“. Eespool olevast analüüsist nähtub, et TsÜS-i ja kohtupraktikaga tutvudes on võimalik asuda seisukohale, et normi esimese lauses peetakse silmas just seda, et tehingut ei olegi toimunud, kuid üksnes maksuseaduseid lugedes sellist järeldust võimalik teha ei ole¹⁷⁵. Eelnevast tulenevalt on autor seisukohal, et normi õigusselguse aste oleks suurem, kui seadusandja viitaks TsÜS-le, avaks MKS-s näiliku tehingu mõiste või kasutaks seaduses sõnastust, kust nähtub selgelt, et tehingut, mida ei olegi toimunud, ei võeta maksustamisel arvesse.

4.3.2 MKS § 83 lg 4 teise lause õigusselgus

Sarnaselt MKS §-ga 84 ei ole ka MKS § 83 lg 4 teises lauses sätestatud varjatud tehingu kohaldamise eeldused sätte sisust leitavad. Varjatud tehingu maksustamisel on olukord isegi mõnevõrra keerulisem, kui MKS § 84 puhul, kuna sätte sõnastuses ei ole viidatud, et varjatud tehingu eesmärgiks peab olema maksudest kõrvalehoidumine. Sellise eelduse tuvastamise vajaduse maksuõiguses on varjatud tehingule omistanud Riigikohus¹⁷⁶. Seejuures on märkimisväärne, et erinevalt MKS §-st 84 ei ole kohtud MKS § 83 lg 4 õigusselguse küsimusele tähelepanu pööranud ja seda hoolimata asjaolust, et peavad normide kohaldamise eeldusi samadeks. Arvestades, et õiguskindluse põhimõtte eesmärgiks on tagada õigusaktide täpsus ja kontrollitavus, on autor seisukohal, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) kohaldamise eeldused koos vajalike täpsustustega oleksid normi koosseisus lahti kirjutatud.

¹⁷⁵ Vt p 2.1.

¹⁷⁶ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

4.3.3 MKS § 83 lg 4 esimese ja teise lause eristamine

MKS § 83 lg-s 4 sisaldub kaks erinevat maksustamise koosseisu, millel on erinevad kohaldamise eeldused. Ühel juhul, kui tehingut ei olegi toimunud, piisab sellisele seisukohale asumiseks sellest, kui hinnatakse dokumentaalsete ja faktiliste tõendite kogumi alusel tehingu toimumise tõenäosust. Teisel juhul on aga tegemist eelduste kompleksiga, milles sisaldub muuhulgas nõue tuvastada maksude tasumisest kõrvalehoidumine.¹⁷⁷ Seega tõusetub küsimus - kas kirjeldatud maksustamise koosseisud on teineteisest mõistlike pingutustega eristavad?

Riigikohtu halduskolleegiumi praktika kohaselt peab MKS § 83 lg-t 4 kohaldama üksnes juhul, kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks¹⁷⁸. Kohaldamise all peetakse seejuures silmas tehingute ümberkvalifitseerimist ja ümberkvalifitseerimisel kehtivat eeldust tuvastada tahtlus saada maksueelis, kuna just see on MKS § 83 lg 4 põhisisuks. Kui tehingut ei olegi toimunud, siis jääb see igal juhul maksustamisel arvesse võtmata¹⁷⁹. Juba ainuüksi asjaolu, et kohtud on sellisele küsimusele tähelepanu pööranud, näitab, et kohtumenetluses on poolte vahel MKS § 83 lg 4 kohaldamise ja kohaldamise eelduste tuvastamise osas vaidlus olnud.

Õigusselguse puudumist erinevate MKS § 83 lg-s 4 sisalduvate maksustamise koosseisude eristamisel kinnitab otseselt ka Tallinna Ringkonnakohtu praktika. Ringkonnakohus on enda otsustes menetlusosalistele käibemaksu kontekstis korduvalt pidanud selgitama, et kuritarvitust ehk maksudest kõrvalehoidumist ei pea tuvastama olukorras, kus sisendkäibemaksu mahaarvamine ei ole tehingu mittetoimumisest tulenevalt üldse võimalik, sest käivet pole tekkinud.¹⁸⁰

Seega nähtub, et MKS § 83 lg-s 4 sisalduvad maksustamise koosseisud ja nende kohaldamise eeldused ei ole maksukohustuslaste jaoks selgelt eristatavad. Autor on seisukohal, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui MKS § 83 lg-s 4 sisalduvad maksustamise koosseisud

¹⁷⁷ Vt p 2.1.

¹⁷⁸ RKHKo 3-3-1-46-11, p 17; RKHKo 3-3-1-83-13, p 18.

¹⁷⁹ Vt p 2.3.

¹⁸⁰ TlnRnKo 3-09-1482, p 10; TlnRnKo 3-10-2629, p 15; TlnRnKo 3-10-2712, p 13; TlnRnKo 3-08-2319, p 14.

oleksid koos koosseisude kohaldamiseks vajalike eeldustega seaduses sätestatud selliselt, et neid oleks võimalik selgelt eristada.

4.3.4 Vahekokkuvõte

MKS § 83 lg 4 selgusega seonduvate aspektide analüüsimise tulemusel asus autor seisukohale, et säte ei ole piisavalt õigusselge ja seadust tuleks selles osas täpsustada. Samas, kuna õigusselguse seisukohast välja toodud puudused on tõlgendamise teel ületatavad ja Riigikohus on asunud enda praktikaga seadust täpsustama, siis ei ole alust väitmaks, et MKS § 83 lg 4 tuleks ebaseguse tõttu kehtetuks tunnistada.

Ülaltoodud analüüsi juures on oluline täiendavalt ära märkida, et autor ei anna käesoleva töö raames hinnangut sellele, kuidas MKS § 83 lg 4 „sõsarnorm“ TsÜS § 89 tsiviilõiguses töötab, vaid käsitleb üksnes MKS § 83 lg-ga 4 seonduvaid maksuõiguslikke aspekte.

4.4. MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) ja MKS § 84 eristamine

Autor selgitas varasemalt, et praktikas kattuvad suur osa MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) ja MKS § 84 kohaldamise juhtumeid ning nende esitamine võib olla keeruline. MKS § 84 on siiski laiemal ulatusega ja sobib ka juhtumitel, kus MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) maksustamiseks piisavat volitust ei anna.¹⁸¹

Sisuliselt tähendab eelnev seda, et nii normi rakendajal kui ka adressaadil on majandusliku tõlgendamise põhimõtte alusel maksukohustuse tuvastamiseks valida kahe MKS-s sisalduva sätte vahel. Seejuures on mõlema sätte kohaldamise eeldused samad ja sätete ulatuse eristamine praktikas keeruline. Kirjeldatud olukorda õigusselguse põhimõttega kooskõlas olevaks pidada ei saa. Arvestades, et MKS § 84 on laiemal ulatusega ja sobib ka kõikidel juhtumitel, mil tuleks kohaldada MKS § 83 lg-t 4 (varjatud tehing), siis on haldusakti tühistamise riskide maandamise huvides normi rakendajal maksustamisel alati mõistlikum kasutada MKS §-i 84. Autor on eelnevast tulenevalt seisukohal, et MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) dubleerib osaliselt MKS §-i 84 ega ole seetõttu praegusel kujul maksuõiguses ilmingimata vajalik.

¹⁸¹ Vt p 2.6.2.

4.5 Õigusselgust puudutavate ettepanekute põhjendatus

Teoreetiliselt võib ennast seadusandja rolli asetades väita, et MKS § 84 kohaldamise eelduste täpsem seaduse või määruse tasandil lahti kirjutamine ei ole vajalik. Kuidas muidu põhjendada olukorda, et hoolimata Riigikohtu korduvatele tähelepanekutele ei ole normi sisu muudetud. Sellisel seisukohal võib olla mitmeid põhjuseid.

Esiteks, kuna eeldused on leitavad kohtupraktikas, siis ei ole eelduste lahti kirjutamisega õigusaktide koormamine vajalik. Teiseks, konkreetsete eelduste kataloogi loomisega võib tekkida olukord, kus maksuhalduril puudub võimalus maksustada juhtumeid, mis jäävad väljapoole eeldustega reguleeritud olukorda. Kõiki elulisi olukordi ei ole võimalik ette näha. Riigikogu rahanduskomisjoni on seejuures avaldanud seisukohta, et MKS §-s 84 sisalduvaid õiguspõhisteid on avaralt määratletud eesmärgiga tagada regulatsiooni vastavus elusituatsioonide mitmekesisusele ning neid mõisteid täpsemalt määratleda pole võimalik¹⁸². Kolmandaks, eelduste lahti kirjutamine annaks maksupetturitele võimaluse maksudest kõrvalehoidumise vormistada selliselt, et maksuhalduri poolne sekkumine oleks välistatud. Viimast ja ilmselt ka kõige kaalukamat argumenti ilmestab Euroopa Kohtu juristi seisukoht asjades C-439/04 ja C-440/04. Arvamuse kohaselt esineb pettust tegelikkuses sama kummalistes ja keerulistes vormides, kui on pettuse sepiitsejate kujutlusvõime¹⁸³.

Esimene argument ei ole autori hinnangul põhjendatud seetõttu, et ebaselge norm koormab õiguskeskonda märksa rohkem kui selgelt lahti kirjutatud, kuid mõnevõrra mahukam säte. Samuti on ebaselge normi korral reaalne oht, et ka seaduse rakendaja ei mõista normi eeldusi ja maksustamine viiakse läbi põhjendamatu¹⁸⁴. Seejuures ei oleks tegemist olukorraga, kus eelduste täidetuse on iga konkreetse kaasuse puhul esinevate erinevate faktiliste asjaolude tõttu vaieldav, vaid olukorraga, kus kogu maksustamine on põhjendamatu ja seda hoolimata faktilistest asjaoludest. Ideaalis ei saa õigusselguse põhimõttega kooskõlas olevaks pidada

¹⁸² RKPJKm 3-4-1-9-08, p 7.

¹⁸³ EK 14.03.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Alex Kittel*, kohtujurist DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER ettepanek, p 35.

¹⁸⁴ G. Kask. (viide 83), lk 72-73.

olukorda, kus isik peab seaduse mõttest aru saamiseks ise kohtupraktikat uurima hakkama või selleks juriidilisi eriteadmisi omava isiku poole pöörduma.

Teine ja kolmas argument on kaalukad, kuid autori hinnangul ümber lükatavad eelduste kataloogi avatuks jätmisega. Seeläbi sätestaks seadusandja eeldused, mille täidetuse korral on reeglina tegemist õiguslike kujundusvõimaluste kuritarvitamisega, kuid jätaks võimaluse praktikas teoreetiliselt esineda võivate ja MKS § 84 rakendusallasse jäävate võimalike kuritarvituste tuvastamiseks ning maksustamiseks. Autori hinnangul saab seda lahendust kaaluda ka MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) õigusselguse analüüsi juures.

Kokkuvõttes leiab autor, et kuna normid on seadusesse kirjutatud, siis tuleb õigusselguse põhimõttest lähtuvalt MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 üheskoos üle vaadata ning nende ulatust ja sisu täpsustada. Samas peab sõnastuse täpsustamisel säilima normide vastavus kõigile elulistele juhtumitele.

KOKKUVÕTE

Maksustamisel kehtib majandusliku tõlgendamise põhimõte. Kirjeldatud põhimõtte kohaselt lähtutakse maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel tehingu majanduslikust sisust, mitte õiguslikust vormist. Sellist lähenemist on vaja ühetaolise maksustamise põhimõtte kohaldamiseks. Tsiviilõiguses võivad pooled oma äranägemise järgi kujundada omavahelisi tsiviilõigussuhteid, kuid nad ei saa oma äranägemise järgi kujundada maksukohustusi. Maksustamisel ei saa lähtuda üksnes lepingu vormist, kuna reeglina ei ole maksude objektiks mitte õigussuhted ega õigustoimingud, vaid majanduslikud sooritused, mis tekivad lepingu täitmisel. Seega on lepingu vormist lähtuv maksustamine võimalik üksnes juhul, kui maksumaksja poolt valitud tehingu või toimingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule.

Alates 2002. aastast on majandusliku tõlgendamise põhimõtet käsitlevad normid Eesti seadusandluses kirjas. Nendeks normideks on MKS § 83, mis räägib tühistest tehingutest ja MKS § 84, mis räägib maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavatest tehingutest ja toimingutest. Arvestades, et viidatud normid on seaduses kirjas olnud juba rohkem kui 13. aastat ja nende sisu ei ole muutnud, oli mõistlik teha vahekokkuvõtte ehk analüüsida kohtupraktikat ja otsida vastust küsimusele, kas üldse ning kuidas vastavad normid Eesti õigusruumis töötavad. Arvestades töö piiratud mahtu, peatus autor üksnes MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 analüüsil.

MKS § 83 lg 4 sätestab, et näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.

MKS § 84 sätestab, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.

Viidatud õigusnormid kannavad endas seadusandja poolt maksuhaldurile antud volitust tehingutele teistsuguse maksuõigusliku kvalifikatsiooni andmiseks ehk võimaldavad kohaldada maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.

Magistritöö esimeseks eesmärgiks oli välja selgitada normide sisu ja tähendus maksustamisel, piiritleda normide ulatus ning uurida, millised eeldused peavad olema täidetud, et kohaldada maksustamisel majandusliku tõlgendamise põhimõtet.

Esiteks uuris autor MKS § 83 lg-ga 4 seonduvaid asjaolusid. Analüüsist nähtus, et normis sisaldub kaks erinevat maksustamise koosseisu.

Normi esimese lause kohaselt, et kui on tõendatud, et tehingut ei olegi toimunud, siis ei võeta seda maksustamisel arvesse. Sellisel juhul on maksustamiseks või õigemini tehingu maksuarvestusest välja võtmiseks vaja tuvastada, et näidatud tehingut ei ole toimunud ja selgitada, millel selline järeldus tugineb.

Autor koostas eelduste kataloogi, mille alusel on võimalik tehingu tegeliku toimumise osas seisukoht võtta. Seejuures eristas autor kauba ja teenusega seonduvaid tehinguid, kuna arvestades objektide olemust, on ka nendega seotud tehingute tõendamise kriteeriumid erinevad.

Kauba ostu-müügitehingu toimumise tõendamise puhul ei oma määravat tähtsust tehingu kohta koostatud dokumendid ja tehtud pangapäekanded, vaid eeskätt elulised asjaolud, mis kinnitaksid, et on usutav, et ostja on arvel näidatud kauba soetanud. Seda tõendab vahetu kogemus kauba kui millegi füüsiliselt tajutavaga. Näiteks: kaup on ostjal realselt olemas ehk tema valduses; ostu-müügitehingu osapooled on kaubaga realselt kokku puutunud; kauba transport punktis A punkti B on kontrollitav; osapoolte selgitused tehingu toimumise kohta on kooskõlas; ostu-müügitehing on võrreldes teiste samaväärsete tehingutega tavapärane. Dokumentaalsed tõendid võivad omada aga määravat tähtsust juhul, kui kauba kui millegi füüsiliselt tajutava olemasolu ei ole võimalik muul viisil veenduda.

Teenuste puhul, mis on oma olemuselt sellised, et need ei lõppe füüsiliselt tajutava tulemusega, on oluline teenuse osutamise kokkuleppe, protsessi ja tulemuste võimalikult täpne dokumenteerimine, kuna alles nimetatud andmete olemasolu korral on võimalik veenduda, kas teenus on ka realselt osutatud või mitte. Samas ei piisa üksnes dokumentaalsetest tõenditest, vaid oluline on ka teenuse osutamise kontrollitavus. Teenuse osutamise kontrollitavuse tagavad eeskätt järgmised asjaolud: teenuse sisu koos võimaliku

tulemusega on reaalselt hinnatav; teada on teenust osutanud isikud; osapoolte selgitused tehingu toimumise kohta on kooskõlas; teenuse osutamine on võrreldes teiste samaväärsete tehingutega tavapärane.

Normi teises lause kohaselt, kui on tuvastatud, et näidatud tehingut ei ole toimunud ja selle varjus on aset leidnud mingi teine tehing, siis kohaldatakse maksustamisel selle teise tehingu, mida varjati, kohta käivaid sätteid. Lihtsustatult tähendab see seda, et tegelikult on toimunud ainult üks tehing, see mida varjati. Vastavalt tegelikult toimunud tehingule leiab aset ka maksustamine. Seejuures nähtus analüüsist, et tegurid, mis tulenevad faktilistest asjaoludest ja mille alusel on võimalik varjatud tehingu koosseisulisi elemente tuvastada, kattuvad MKS § 84 kohaldamise eeldustega.

MKS § 83 lg 4 seonduva teema lõpetuseks järeltas autor, et maksuhaldur peab maksustamisel normile tuginema üksnes juhul, kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks. Tuginemise all tuleb mõista normile viitamist, tehingute ümberkvalifitseerimist ja ümberkvalifitseerimisel kehtivat eeldust tuvastada tahtlus saada maksueelis, kuna just see on MKS § 83 lg 4 põhisisuks.

Teiseks uuris autor MKS §-ga 84 seonduvaid asjaolusid.

MKS § 84 kohaldamine eeldab, et tuvastatakse asjaolud, mis kinnitavad, et maksukohustuslane on teadlikult valinud tehingu tegelikule majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi peamiselt eesmärgiga saada maksueelis. Arvestades, et tehingu poolte subjektiivsete kaalutluste välja selgitamine ei ole praktikas tihti võimalik, peab selline järeldus nähtuma faktilistest asjaoludest.

Kohtupraktikas käsitletud kaasustes esinenud faktiliste asjaolude analüüsi pinnalt tegi autor järelduse, et MKS § 84 ja seega ka MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) kohaldamise põhjendatust on võimalik kontrollida kolme peamise teguri abil:

- 1) tehingu vorm ja tegelik sisu ei ole kooskõlas, eeskätt põhjusel, et teadlikud ja sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud;
- 2) valitud tehingu vormi alusel on isiku maksukohustus väiksem, kui see oleks tegeliku tehingu puhul;
- 3) tavapärasest teistsuguse tehingu tegemiseks puuduvad usutavad põhjused.

Normide kohaldamise põhjendamisel tuleb seejuures arvestada asjaoluga, et maksumenetluses kehtib madalam tõendamise standard, kui näiteks süüteomenetluses. Maksumenetluses piisab maksuhalduri seisukohtade tõendamisel mõistlikust kahtlusest, mida põhjendatakse ja mis on eluliselt usutav. Eluline usutavus tähendab seejuures mingite asjaolude esinemise üldist tõenäosust.

Kolmandaks leidis autor, et normide sisulisel eristamisel on määravaks asjaolu, et tulenevalt MKS § 83 lg 4 olemusest langevad normi kohaldamisel tehingute tsiviilõiguslik ja maksuõiguslik kvalifikatsioon kokku. Maksuhaldur ei pea näiliku tehingu tuvastamiseks küll tsiviilõiguslikke kaitsevahendeid kasutama, kuid eeltoodust hoolimata peavad normi kohaldamiseks olema täidetud tsiviilõiguses toodud tühisuse eeldused. Lihtsustatult tähendab eelnev seda, et kui tuvastatakse, et tehingut ei olegi toimunud, siis ei ole seda tehingut toimunud ei maksuõiguslikult ega ka tsiviilõiguslikult.

Seega, kui näidatud tehingut ei olegi toimunud ja tegelikult toimus hoopis mingi teine tehing, siis on varjatud tehingu sätete kohaldamine põhjendatud. Samas, olukorras, kus me ei saa väita, et näidatud tehingut ei olegi toimunud, kuid eeltoodust hoolimata ei ole tehingule antud sisu tehingu tegeliku majandusliku sisuga kooskõlas, siis MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) kohaldada ei saa ja pöörduda tuleb MKS §-i 84 poole. Samuti hõlmab MKS § 84 lisaks tehingutele ka toiminguid, mis ei ole enda olemuselt tsiviilõiguslikud ja millega ei kaasne mitte ühtegi tsiviilõiguslikku tagajärge.

Normide eristamise osas asus autor kokkuvõttes seisukohale, et praktikas kattuvad suur osa MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) ja MKS § 84 kohaldamise juhtumeid ning nende eritamine on keeruline. MKS § 84 on siiski laiemal ulatusega ja sobib ka juhtumitel, kus MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) piisav ei ole. Seega on õiguse rakendajal normide eristamist puudutavate otsustusraskuste korral alati mõistlikum kasutada laiemal ulatusega MKS §-i 84.

Magistritöö teiseks eesmärgiks oli konstrueerida käsunduslepingu ja töölepingu võrdluse pinnalt eluline näide ja kaardistada seeläbi küsimuste ring, mis majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamise eelduste rakendamisel tõusetuda võib.

Majandusliku tõlgendamise põhimõtte olemust arvestades koostas autor näite ühiskonnas levinud ja palju vastukaja leidnud nn „OÜ-tamise“ ehk juriidilise isiku nimel, kuid sisuliselt füüsilise isiku poolt palgatöö tegemise kohta. Näitest ilmnes, et lisaks normide kohaldamist kinnitavate tegurite kontrollile tuleb maksustamisel arvestada ka maksusumma määramise otstarbekuse ja kolmandate isikute õiguste kaitse küsimusega.

Magistritöö kolmandaks eesmärgiks oli uurida, kas MKS-s on piisavalt õigusselgelt sätestatud normide sisu, ulatus ja kohaldamise eeldused. Kirjeldatud eesmärk sisaldas endas hüpoteesi, et nimetatud asjaolud ei ole piisavalt selgelt MKS-s sätestatud.

Autor tuvastas, et MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 sisu, ulatus ning kohaldamise eeldused ei ole MKS-s piisavalt õigusselgelt sätestatud. Seega osutus magistritöös seatud hüpotees tõeseks.

MKS § 83 lg 4 esimese lause osas asus autor seisukohale, et normi õigusselguse aste oleks suurem, kui seadusandja viitaks TsÜS-le, avaks MKS-s näiliku tehingu mõiste või kasutaks seaduses sõnastust, kust nähtub selgelt, et tehingut, mida ei olegi toimunud, ei võeta maksustamisel arvesse.

MKS § 83 lg 4 teises lauses sätestatud varjatud tehingu kohaldamise eeldused ei ole sätte sisust leitavad. Arvestades, et õiguskindluse põhimõtte eesmärgiks on tagada õigusaktide täpsus ja kontrollitavus, asus autor seisukohale, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) kohaldamise eeldused koos vajalike täpsustustega oleksid normi koosseisus lahti kirjutatud.

MKS § 83 lg-s 4 sisalduvad maksustamise koosseisud ja nende kohaldamise eeldused ei ole maksukohustuslaste jaoks selgelt eristatavad. Autor asus seisukohale, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui MKS § 83 lg-s 4 sisalduvad maksustamise koosseisud oleksid koos koosseisude kohaldamiseks vajalike eeldustega seaduses sätestatud selliselt, et neid oleks võimalik selgelt eristada.

MKS § 84 kohaldamise eeldused ei ole sättes selgelt kirjas. Autor asus seisukohale, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui MKS § 84 kohaldamise eeldused koos vajalike täpsustustega oleksid normi koosseisus lahti kirjutatud.

MKS § 84 on laiema ulatusega ja sobib ka kõikidel juhtumitel, mil tuleks kohaldada MKS § 83 lg-t 4 (varjatud tehing). Seejuures on mõlema sätte kohaldamise eeldused samad ja sätete ulatuse eristamine praktikas keeruline. Eelnevast tulenevalt asus autor seisukohale, et MKS § 83 lg 4 (varjatud tehing) dubleerib osaliselt MKS §-i 84 ega ole seetõttu praegusel kujul maksuõiguses ilmtingimata vajalik.

Põhjusel, et normide õigusselgusega seonduvad puudused on tõlgendamise ja kohtupraktika teel ületatavad, asus autor seisukohale, et MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 ei tule ebaseguse tõttu kehtetuks tunnistada.

Õigusselguse küsimuse kokkuvõtteks leidis autor, et MKS § 83 lg 4 ja MKS § 84 tuleb üheskoos üle vaadata ning nende ulatust ja sisu täpsustada. Samas peab sõnastuse täpsustamisel säilima normide vastavus kõigile elulistele juhtumitele.

TAXATION BASED ON THE ACTUAL ECONOMIC CONTENT

Abstract

Taxation has to be based on the actual economic content of the transaction – the so-called substance over form principle. The interpretation of economic transactions subject to taxation has to be based, first and foremost, on the actual economic content of the transactions, not their legal form. This approach is necessary to ensure uniform taxation. The parties of a civil law contract can decide how they want to handle the civil law relationships between them but cannot alter their tax liabilities on their own initiative. Taxation cannot be based solely on the legal form of the contract, for the objects of most taxes are not legal relationships or legal acts but economic accomplishments that usually accompany the execution of a contract. Therefore, taxation based on the legal form of the contract is only possible if the form of the transaction or act chosen by the taxpayer corresponds with the actual content of the taxpayer's economic activity.

Ever since 2002, the legislative provisions establishing the obligation to calculate taxes according to the actual economic content of the transaction have been included in the Estonian legislation as well. Those provisions include § 83 of the Taxation Act talking about void transactions and § 84 of the same document talking about transactions and acts performed for purposes of tax evasion. Seeing that those provisions have been included in our legislation for already more than 13 years and that their content has not changed, it is high time to take a step back and have a closer look at the current situation, analyse the actual judicial practice and see if and how those provisions actually function in the Estonian judicial area. Considering the limited scope of the thesis, the author only focuses on the analysis of subsection 83 (4) of the Taxation Act and § 84 of the Taxation Act.

Subsection 83 (4) of the Taxation Act stipulates that ostensible transactions shall not be taken into account upon taxation. If an ostensible transaction is entered into in order to conceal another transaction, provisions concerning concealed transactions shall apply upon taxation.

§ 84 of the Taxation Act stipulates that if it is evident from the content of a transaction or act that the transaction or act is performed for the purposes of tax evasion, conditions which correspond to the actual economic content of the transaction or act shall apply upon taxation.

The above-mentioned legislative provisions express the right given to the tax authority by the legislator to change the classification of transactions – that is, to apply conditions which correspond to the actual economic content of the transaction or act upon taxation.

The thesis concentrates on explaining the content of the above-mentioned provisions, specifying the conditions for the application of those provisions and discussing issues concerning the clarity of those provisions. Therefore, the thesis has three main goals.

Firstly, to examine the content of the aforementioned legal provisions and their importance for taxation, to specify the scope of application of those provisions and to find out, which conditions have to be fulfilled for the application of the substance over form principle upon taxation.

Secondly, to construct a real-life example by comparing authorization agreements and contracts of employment and to map the questions that may arise at the implementation of the conditions for the application of the substance over form principle.

Thirdly, to find out whether the content, scope of application and conditions for the application of the aforementioned legal provisions have been presented with sufficient legal clarity in the Taxation Act. This objective already includes the hypothesis that the above-mentioned aspects have not been presented clearly enough in the Taxation Act. The hypothesis is mainly based on actual problems that have emerged at the application of subsection 83 (4) of the Taxation Act and § 84 of the Taxation Act.

The thesis consists of four chapters. The structure of the thesis is based on a step-by-step analysis of the problems established in the thesis.

In the first chapter, the author explains the essence of the substance over form principle, discussing the meaning and objective of that principle and the history of the application of that principle and describing the situations where it is necessary to use the substance over form principle. The first chapter of the thesis makes it easier to understand the overall topic of the thesis and the following chapters, explaining the actual meaning of the substance over form principle in tax legislation.

In the second chapter, the author focuses on the analysis of the content, scope of application and conditions for the application of subsection 83 (4) of the Taxation Act and § 84 of the Taxation Act. The chapter has been divided into six subsections. In those subsections, the author analyses the aspects important for the application of those legal provisions and finally comes to the conditions for the application of the substance over form principle. The subsections firstly describe the aspects connected with subsection 83 (4) of the Taxation Act, moving on to § 84 of the Taxation Act.

In the third chapter, the author discusses an example taken from real life. The goal of that example is to map the questions that may arise at the implementation of the conditions for the application of the substance over form principle. The example makes it easier to understand how to use the conditions for the application of the substance over form principle in real life and which aspects should be taken into consideration upon taxation. Considering the nature of the substance over form principle, the author has decided to discuss the common and much talked-about issue of private limited companies – or, to be more precise, the fact that people essentially working as natural persons often receive their salaries as legal persons.

In the fourth chapter, the author examines the aspects connected with the clarity of the substance over form principle. In his analysis, the author asks whether the content, scope of application and condition for the application of subsection 83 (4) and § 84 of the Taxation Act have been prescribed with sufficient legal clarity in the Taxation Act. The author also makes several suggestions on how to change the existing legislation.

While looking for answers to the questions asked in the thesis, the author identified the following issues.

The analysis of the application of subsection 83 (4) of the Taxation Act revealed that the provision includes two different bases for taxation.

The content of the first sentence of the provision indicates that once it has been proved that a transaction has not taken place at all, the transaction shall not be taken into account upon taxation. If this is the case, it has to be proved that the recorded transaction has not taken place. Furthermore, the reasons behind such a conclusion have to be explained in order make it possible to tax the transaction or, rather, to exclude the transaction from the tax calculations.

The documentary and factual evidence shows, however, that the transaction has indeed taken place.

The second sentence of the provision indicates that, once it has been proved that the recorded transaction has not taken place but that there has been another transaction concealed by the ostensible transaction, the provisions concerning the concealed transaction shall be applied upon taxation. In other words, there has been only one transaction – the one concealed by the ostensible transaction. The calculation of taxes shall be based on the actual transaction.

An analysis of the provision reveals that the factors, which are based on actual facts and make it possible to identify elements of a concealed transaction, coincide with the conditions for the application of § 84 of the Taxation Act.

The application of § 84 of the Taxation Act is only possible if the tax authority has identified certain circumstances that confirm that the taxable person has deliberately chosen a legal form that does not correspond with the actual economic content of the transaction, mainly for the purpose of gaining a tax advantage. However, since it is often impossible to find out the actual intentions of the contracting parties, such a conclusion has to be based on facts.

The justifiability of the application of § 84 of the Taxation Act and therefore also of subsection 83 (4) of the Taxation Act (concealed transaction) can be assessed with the help of the following three aspects:

- 4) the form of the transaction does not correspond with its actual content, mainly because, as a rule, fully informed and independent contracting parties would not conclude such a transaction in the same situation;
- 5) as a result of the chosen legal form, the person's tax liability is smaller than it would have been in case of the actual transaction;
- 6) there are no credible reasons justifying a transaction different from the usual practice.

If the application of the aforementioned provisions is indeed justified, the taxation shall be based on the actual content of the transaction.

When justifying the application of those provisions, one has to consider the fact that the legal standard of proof is not as high in tax proceedings as it would be, for example, in offence

proceedings. In tax proceedings, the existence of reasonable doubt is enough to justify the decisions of the tax authority, given that the authority explains the reasons behind that doubt and that the doubt is indeed credible. Here, credibility means the overall likelihood of the existence of certain circumstances.

However, that does not mean that the tax authority does not have to justify its decisions at all. Quite the opposite, in fact – in each and every case, the tax authority has to explain, clearly and explicitly, why it thinks that the establishment of a new tax rate (which also requires intervening in people’s transactions) is justified and necessary. The tax authority also has to explain, if possible, why it is not likely that the transaction has taken place in the manner presented in the documents.

When it comes to differentiating between subsection 83 (4) of the Taxation Act (concealed transaction) and § 84 of the Taxation Act, the most important difference between them is the fact that at the application of subsection 83 (4) of the Taxation Act, the civil law and tax law classifications of the transactions coincide. Even though the tax authority does not have to use civil remedies in order to identify ostensible transactions, the nature of the provision means that it can only be applied if the prerequisites for the nullity of transactions listed in the Civil Code Act have been met. In other words, if the tax authority confirms that the transaction has not taken place at all, this means that the transaction has not taken place in tax law or in civil law. Therefore, if we are able to prove that the transaction presented in the documents has not taken place at all but that there has been another transaction, the application of provisions concerning concealed transactions is indeed justified. However, if we cannot prove that the transaction shown in the documents has not taken place but it is clear that the legal right to choose between several options has still been abused, we cannot apply subsection 83 (4) of the Taxation Act (concealed transaction) but have to move on to § 84 instead.

In addition to transactions, § 84 of the Taxation Act also covers legal acts that are not civil law acts in essence and are therefore not accompanied by civil law consequences.

In practice, the cases in which subsection 83 (4) of the Taxation Act (concealed transactions) and § 84 of the Taxation Act apply often coincide and it is difficult to distinguish between them. However, § 84 of the Taxation Act has a wider scope of application and can often be

used in cases where subsection 83 (4) of the Taxation Act (concealed transaction) is insufficient.

As to legal clarity, the author of this thesis found that the content, scope of application and conditions for the application of subsection 83 (4) and § 84 of the Taxation Act have not been laid down with sufficient legal clarity in the Taxation Act. Therefore, the hypothesis established in the thesis turned out to be true.

According to the first sentence of subsection 83 (4) of the Taxation Act, transactions that have not taken place shall not be taken into account upon taxation. In the Act, transactions that have not taken place are referred to as “ostensible transactions”. The analysis showed that, after getting acquainted with the General Part of the Civil Code Act (hereafter referred to as GPCCA) and the established judicial practice, it is possible to conclude that the first sentence of the aforementioned provision does indeed refer to transactions that have not taken place at all – however, it is impossible to reach such a conclusion based solely on the Taxation Act. Therefore, in order to ensure sufficient legal clarity, the legislator should either add a reference to the GPCCA, explain the meaning of the term “ostensible transaction” in the Taxation Act or change the wording of the Taxation Act, making it clear that a transaction that has not taken place shall not be taken into account upon taxation.

The conditions for the application of provisions concerning concealed transactions, which have been mentioned in the second sentence of subsection 83 (4) of the Taxation Act, have not been specified in the provision. Seeing that the goal of the legal certainty principle is to ensure that the content of the regulations is accurate and can be checked, we have to conclude that, in order to ensure legal clarity, the conditions for the application of subsection 83 (4) of the Taxation Act (concealed transaction) should be added to the provision together with the necessary specifications.

The bases for taxation included in subsection 83 (4) of the Taxation Act and the conditions for their application are not clearly understandable to the taxpayers. Seeing that the goal of the legal certainty principle is to ensure that the content of the regulations is accurate and can be checked, the bases for taxation included in subsection 83 (4) of the Taxation Act and the necessary conditions for the application of those bases should be prescribed in the Taxation

Act in a way that would make it easier to understand their meaning in order to ensure legal clarity.

The conditions for the application of § 84 of the Taxation Act have not been clearly defined in the provision. Seeing that it is only possible to find out the appropriate conditions for the application of that provision by analysing the legislation, the established judicial practice and actual court cases, we can by no means say that the taxpayers are able to find out whether their activities are liable to taxation or not by reading the aforementioned provision. Seeing that the goal of the legal certainty principle is to ensure that the content of the regulations is accurate and can be checked, we have to conclude that, in order to ensure legal clarity, the conditions for the application of § 84 of the Taxation Act should be added to the provision together with the necessary specifications.

When establishing tax liabilities based on the substance over form principle, the authorities implementing the law and the people affected by the law can choose between two provisions of the Taxation Act: subsection 83 (4) (concealed transaction) of the Taxation Act and § 84 of the Taxation Act. However, the conditions for the application of both taxation principles are the same and it is difficult to understand the difference between the scopes of application of those provisions. The described situation cannot be seen to be complying with the legal clarity principle. Seeing that § 84 of the Taxation Act has a wider scope of application and is also applicable in all cases where we should actually apply subsection 83 (4) of the Taxation Act (concealed transaction), it would be best to use § 84 of the Taxation Act in all cases in order to ensure legal clarity. Therefore, we can say that subsection 83 (4) of the Taxation Act (concealed transaction) partially overlaps § 84 of the Taxation Act and is therefore not strictly necessary.

KASUTATUD MATERJALID

Kasutatud kirjandus

- 1) A. Aedma, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2004.
- 2) EK 14.03.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Alex Kittel*, kohtujurist DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER ettepanek.
- 3) EK 29.06.2006, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, kohtujurist L. A. GEELHOED ettepanek.
- 4) G. Kask. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Magistritöö. Tallinn: 2012.
- 5) G. Kask. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. EML ajakiri Maksumaksja: aprill 2014. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1223>.
- 6) J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhend. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2011.
- 7) L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: 2014.
- 8) L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012.
- 9) P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi, K. Saare. Tsiviilõiguse Üldosa. Juura 2012, lk 148.
- 10) T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel. EML ajakiri Maksumaksja: jaanuar 2009. – Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=856>.
- 11) V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. *Juridica* VII/2005.

Kasutatud õigusaktid

- 12) Eesti Vabariigi Põhiseadus. 28.06.1992. - RT 1992, 26, 349; 27.04.2011, 2.
- 13) Haldusmenetluse seadus. 06.06.2001. - RT I 2001, 58, 354; 23.02.2011, 8.
- 14) Jäätmeseadus. 28.01.2004. - RT I 2004, 9, 52; 06.03.2015, 28.
- 15) Kalapüügiseadus. 27.09.1995. - RT I 1995, 80, 1384; 03.07.2014, 23.
- 16) Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; 30.12.2014, 18.
- 17) Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150; 17.03.2015, 10.
- 18) Sotsiaalmaksuseadus. 13.12.2000. - RT I 2000, 102, 675; 19.03.2015, 62.

- 19) Tulumaksuseadus. 15.12.1999. - RT I 1999, 101, 903; 19.03.2015, 66.
- 20) Töölepinguseadus. 17.12.2008. – RT I 2009, 5, 35; 12.07.2014, 146.
- 21) Töötuskindlustuse seadus. 13.06.2001. - RT I 2001, 59, 359; 16.04.2014, 29.
- 22) Võlaõigusseadus. 26.09.2001. - RT I 2001, 81, 487; 11.04.2014, 13.

Kasutatud kohtulahendid

- 23) RKHK 02. juuni 2014 otsus nr 3-3-1-27-14.
- 24) RKHK 04. detsember 2013 otsus nr 3-3-1-57-13.
- 25) RKHK 04. juuni 2013 otsus nr 3-3-1-15-13.
- 26) RKHK 04. november 2009 otsus nr 3-3-1-52-09.
- 27) RKHK 04. november 2009 otsus nr 3-3-1-59-09.
- 28) RKHK 04. oktoober 1999 otsus nr 3-3-1-31-99.
- 29) RKHK 05. detsember 2005 otsus nr 3-3-1-56-05.
- 30) RKHK 05. mai 2010 otsus nr 3-3-1-18-10.
- 31) RKHK 06. november 2001 otsus nr 3-3-1-54-01.
- 32) RKHK 06. november 2008 otsus nr 3-3-1-57-08.
- 33) RKHK 09. detsember 2009 otsus nr 3-3-1-67-09.
- 34) RKHK 09. mai 2013 otsus nr 3-3-1-81-12.
- 35) RKHK 09. veebruar 2011 otsus nr 3-3-1-86-10.
- 36) RKHK 11. jaanuar 2007 otsus nr 3-3-1-62-06.
- 37) RKHK 11. jaanuar 2012 otsus nr 3-3-1-46-11.
- 38) RKHK 12. detsember 2012 otsus nr 3-3-1-23-12.
- 39) RKHK 13. veebruar 2012 otsus nr 3-3-1-79-11.
- 40) RKHK 13. veebruar 2014 otsus nr 3-3-1-83-13.
- 41) RKHK 14. detsember 2013 otsus nr 3-3-1-33-12.
- 42) RKHK 15. jaanuar 2001 otsus nr 3-3-1-57-00.
- 43) RKHK 17. detsember 2008 otsus nr 3-3-1-67-08.
- 44) RKHK 17. juuni 2009 otsus nr 3-3-1-23-09.
- 45) RKHK 20. juuni 2007 otsus nr 3-3-1-34-07.
- 46) RKHK 22. juuni 2009 otsus nr 3-3-1-43-09.
- 47) RKHK 25. aprill 2011 otsus nr 3-3-1-15-11.
- 48) RKHK 25. aprill 2013 otsus nr 3-3-1-71-12.
- 49) RKHK 25. märts 2009 otsus nr 3-3-1-3-09.

- 50) RKHK 26. märts 2014 otsus nr 3-3-1-55-13.
- 51) RKHK 26. september 2011 otsus nr 3-3-1-42-11.
- 52) RKHK 30. mai 2007 otsus nr 3-3-1-22-07.
- 53) RKPJK 03. juuli 2008 määrus nr 3-4-1-9-08.
- 54) RKPJK 05. oktoober 2000 otsus nr 3-4-1-8-00.
- 55) RKPJK 15. detsember 2005 otsus nr 3-4-1-16-05.
- 56) RKPJK 20. märts 2006 otsus nr 3-4-1-33-05.
- 57) RKTK 14. juuni 2005 otsus nr 3-2-1-3-05.
- 58) RKTK 23. september 2005 otsus nr 3-2-1-80-05.
- 59) TlnHK 14. märts 2014 otsus nr 3-13-70100.
- 60) TlnRnK 04. aprill 2013 otsus nr 3-12-337.
- 61) TlnRnK 05. aprill 2011 otsus nr 3-10-2629.
- 62) TlnRnK 12. aprill 2012 otsus nr 3-10-508.
- 63) TlnRnK 12. oktoober 2011 otsus nr 3-09-1482.
- 64) TlnRnK 15. aprill 2014 otsus nr 3-13-746.
- 65) TlnRnK 22. juuni 2012 otsus nr 3-11-1411.
- 66) TlnRnK 25. juuni 2013 otsus nr 3-09-709.
- 67) TlnRnK 25. veebruar 2010 otsus nr 3-08-2319.
- 68) TlnRnK 30. september 2014 otsus nr 3-12-2540.
- 69) TlnRnK 31. oktoober 2011 otsus nr 3-10-2712.
- 70) TrtRnK 17. detsember 2012 otsus nr 3-11-2336.
- 71) TrtRnK 19. juuni 2014 otsus nr 3-12-992.
- 72) EK 21. veebruar 2006 otsus nr C-255/02, Halifax jt.

Kasutatud muud allikad

- 73) Maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõude SE 377 seletuskiri. - Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee.
- 74) Rahandusministeerium. Maksukorralduse seaduse seletuskiri seisuga 01.07.2014, lk 113. - Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/100992/>.
- 75) Tööinspeksioon. 14.04.2014 seisukoht. - Arvutivõrgus: <http://www.tooelu.ee/et/uudised&nID=539>.
- 76) V. Koorits. Ligi: kui saaks kokkuleppele OÜ-tamise, käibemaksu ausama deklareerimise ja ametiautode asjus, võiks vastu pakkuda sotsiaalmaksu langetamist. Delfi, 25.12.2013. -

Arvutivõrgus: <http://www.delfi.ee/news/paevauudised/eesti/ligi-kui-saaks-kokkuleppele-ou-tamise-kaibemaksu-ausama-deklareerimise-ja-ametiautode-asjus-voiks-vastu-pakkuda-sotsiaalmaksu-langetamist?id=67502188>.

77) V. Koorits. Perekond Palode maksuasjad: mis on OÜtamine ja kas see on seaduslik?

Delfi: 21.02.2015. – Arvutivõrgus:

<http://www.delfi.ee/news/paevauudised/eesti/perekond-palode-maksuasjad-mis-on-outamine-ja-kas-see-on-seaduslik?id=70849219>.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina Martin Aas

(sünnikuupäev: 22.10.1984)

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

TEGELIKU MAJANDUSLIKU SISU ALUSEL MAKSUSTAMINE

mille juhendajaks on Ivo Raudjärv ja kaasjuhendaja on Lasse Lehis

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 04.05.2015