

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND TALLINNAS  
AVALIKU ÕIGUSE INSTITUUT

Gerly Kask

**MAKSUDEST KÕRVALEHOIDUMISE PIIRITLEMIS- JA  
HINDAMISKRITEERIUMID EESTI JA EUROOPA MAKSUÕIGUSE NÄITEL**

**Magistritöö**

Juhendaja dr iur Lasse Lehis

Tallinn 2010

# SISUKORD

<b>SISSEJUHATUS</b> .....	4
<b>1 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise üldine käsitlus</b> .....	9
1.1 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise terminoloogia .....	9
1.1.1 Eesti kontekst .....	9
1.1.2 Rahvusvaheline kontekst.....	12
1.2 Maksude vältimine ja maksudest kõrvalehoidumine.....	16
1.2.1 Maksude vältimise sisu ja olemus.....	16
1.2.2 Maksudest kõrvalehoidumise sisu ja olemus .....	19
1.2.3 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise piiritlemine .....	21
1.3 Näilik tehing ja maksudest kõrvalehoidumine .....	23
1.3.1 Näiliku tehingu olemus ja kontseptsioon maksuõiguses.....	23
1.3.2 Näiliku tehingu ja maksudest kõrvalehoidumise tehingu piiritlemine.....	25
1.4 Maksudest kõrvalehoidumise vastased üld- ja erireeglid .....	27
1.4.1 Maksudest kõrvalehoidumise vastased üldreeglid .....	27
1.4.2 Maksudest kõrvalehoidumise vastaste üldreeglite struktuur.....	29
1.4.3 Maksudest kõrvalehoidumise üldreeglite üldsõnalisus .....	31
1.4.4 Maksudest kõrvalehoidumise vastased erireeglid .....	32
1.4.5 Üld- ja erireeglite omavahelised seosed.....	33
1.5 Maksudest kõrvalehoidumise hindamiskriteeriumid.....	35
1.5.1 Kunstlik või ebasobiv õiguslik vorm .....	35
<b>2 Maksudest kõrvalehoidumise rahvusvahelised aspektid</b> .....	39
2.1 Maksudest kõrvalehoidumine Euroopa Liidu õiguses.....	39
2.1.1 Euroopa Liidu maksuõiguse allikad .....	39
2.1.2 Maksudest kõrvalehoidumise mõiste ja regulatsioon EL õigusaktides.....	39
2.1.3 Euroopa Kohtu lähtekohad liikmesriikide maksudest kõrvalehoidumise meetmete hindamisel.....	42
2.1.4 Õiguse kuritarvitamise doktriin Euroopa Kohtu praktikas .....	46
2.1.4.1 Kuritarvituse erinevad mõisted ja nende sisu .....	46
2.1.4.2 Õiguse kuritarvitamise kontseptsioon.....	48
2.1.5 Õiguse kuritarvitamise hindamiskriteeriumid Euroopa Kohtu praktikas.....	50
2.1.5.1 Tegeliku majandustegevuse ja ärilise otstarbekuse nõue kapitali vaba liikumise aspektist .....	50
2.1.5.2 Nõuded majandustegevusele kaupade ja teenuste vaba liikumise aspektist.....	52
2.1.6 Maksusoodustuse tähendus ja tähtsus kuritarvituse hindamisel .....	53
2.1.6.1 Maksusoodustus ainsa või peamise eesmärgina käibemaksu kaasuses .....	53
2.1.6.2 Maksusoodustus peamise eesmärgina tulumaksu kaasuses .....	54
2.2 Maksudest kõrvalehoidumise piiriülesed aspektid .....	58
2.2.1 Maksudest kõrvalehoidumise tõkestamine maksulepingute kaudu .....	58
2.2.2 Siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise reeglite ja maksulepingute vaheline seos.....	59
2.2.3 Erisused riikide maksudest kõrvalehoidumise reeglites.....	61
2.2.3.1 Näilike tehingute ja maksudest kõrvalehoidumise tehingute eristamine ....	63
2.2.3.2 Tulupõhimõtte ja esindusreeglite kohaldamine .....	64
<b>3 Maksudest kõrvalehoidumine Eesti maksu- ja kohtupraktikas</b> .....	67
3.1 Maksudest kõrvalehoidumise menetlusõiguslikud aspektid: tõendamiskoormuse reeglistik .....	67
3.1.1 Uurimiskohustuse piirid .....	68

3.1.2	Kaasaaitamiskohustuse mõju uurimispõhimõttele .....	71
3.2	Maksudest kõrvalehoidumise küsimusi kohtupraktikas .....	72
3.2.1	MKS § 84 ja õigusselgus.....	72
3.2.2	Tehingute ümberkvalifitseerimine ja topeltmaksustamine .....	73
3.2.3	Tulupõhimõtte ja esindusreeglite kohaldamise piirid .....	76
3.2.3.1	Juriidilise isiku tulu omistamine füüsilisele isikule .....	76
3.2.3.2	Välismaise juriidilise isiku tulu omistamine esindajale.....	78
3.2.4	Subjektiivne külg maksudest kõrvalehoidumisel .....	80
3.2.5	Maksudest kõrvalehoidumise hindamiskriteeriumid .....	82
	<b>KOKKUVÕTE .....</b>	<b>83</b>
	<b>CRITEREAS OF DETERMINATION AND EVALUATION OF TAX AVOIDANCE BASED ON ESTONIAN AND EUROPEAN TAX LAW.....</b>	<b>88</b>
	<b>KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU .....</b>	<b>93</b>
	<b>KASUTATUD KIRJANDUS .....</b>	<b>93</b>
	Muud allikad .....	95
	<b>KASUTATUD NORMATIIVAKTID .....</b>	<b>96</b>
	<b>KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA .....</b>	<b>96</b>
	Euroopa Kohtu praktika .....	96
	Eesti kohtupraktika.....	97
	<b>KASUTATUD LÜHENDID .....</b>	<b>99</b>

## SISSEJUHATUS

Maksunduse aktuaalsust ühiskonnas on raske ülehinnata. Maksud on osa meie igapäevaelust ning puudutavad suurt hulka isikuid, mistõttu võib maksuõigusest mõnes mõttes rääkida kui igameheõigusest<sup>1</sup>. F.D. Roosevelt on öelnud: “Maksud on muuhulgas lõiv, mida isikud tasuvad privileegi eest olla organiseerunud ühiskonna liige”<sup>2</sup>. Maksude maksmine moodustab erandi ühest isiku põhiõigusest, õigusest omandile. Maksustamise kohta on öeldud, et see on sundvõõrandamise erivorm, kuid omab suuremat karistuslikku iseloomu, kuna kompensatsiooni ega kahjutasu võõrandatud vara eest ei maksta<sup>3</sup>. Seetõttu ei ole ka imekspandav, et maksumaksjad näevad maksudes vaid kulusid, mida nad hea meelega soovivad vähendada ja on rõõmsad ära kasutama võimalusi, mida pakub maksusüsteem, kuid seda mitte alati sellisel viisil nagu näeb ette seadusandja.

Millal saab tehingut käsitleda maksudest kõrvalehoidumisena ja millal on tegemist aktsepteeritavate maksunduslike riskide võtmisega on maksunduses üks enimdiskuteeritud teemasid. Võiks isegi öelda, et maksuõiguses on vähe teemasid, mis tekitavad niipalju vaidlusküsimusi ja emotsioone kui maksude vähendamine ja kuritarvitamine. Tegemist on elulise valdkonnaga, kus põrkuvad vastandlikud huvid - ühelt poolt maksumaksjate, kes soovivad hakkama saada väikseima maksukoormusega, ja teiselt poolt seadusandja, kelle huvides on välistada maksudega manipuleerimine ning tagada riigi tulude kõrge laekumine.

Tehingu sisu ja vormi ühtsuse teadvustamine on maksuõiguses olulise tähtsusega. Seadusandja ei aktsepteeri seda kui maksumaksja üritab vale vormi abil moonutada tehingu tegelikku sisu ja saada sellega maksusoodustust. Kui seadusandja seda teeks, möönaks ta sisuliselt, et maksumaksja võib ise valida kas, millal ja kui palju ta suvatseb maksu maksta.<sup>4</sup> Tsiteerides Euroopa Kohtu kohtujurist M. Poiares Madurot: “Maksuõigus ei tohi muutuda õiguse nn metsikuks lääneks, kus tuleb lubada peaaegu igasugust oportunistlikku käitumist, kui see vastab asjaomaste maksusätete rangelt formaalsele tõlgendusele ning seadusandja ei ole võtnud üheseid meetmeid sellise käitumise takistamiseks”<sup>5</sup>. Samas tuleb siiski ka

---

<sup>1</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn 2004, lk 92.

<sup>2</sup> P. Tammert. Maksundus. Tallinn 2002, lk 10.

<sup>3</sup> R. Couzin. Fighting for farmony, not balance. International Tax Review. June 2000, Vol 11, Issue 6, p. 17.

<sup>4</sup> L. Lehis. Maksukorralduse seaduse § 84 rakendamisest Hansapanga aktsiate müügist saadud tulule ehk tulumaksu määratakse täringuviskega? MaksuMaksja 2005, nr 5.

<sup>5</sup> Kohtujurist M. Poiares Maduro 07.04.2005 ettepanek kohtuasjas C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd* (edaspidi *Halifax plc jt*) ja kohtuasjas C-

arvestada, et maksuõiguses ei ole kuidagi võimalik välistada nn oportunistlike käitumisi maksude vähendamisel, sest katsed võidelda maksukoormusega on maksuõigusesse juba „sisse kodeeritud“.

Kaasaegsed majandustehingud, mis on läinud järjest globaalseimaks, keerukamaks ja nüanssiderohkeimaks, tingivad ka maksudele kõrgendatud tähelepanu pööramise nii maksuadministratsioonide kui ka maksumaksjate poolt. Kui vaadata maksudest kõrvalehoidumise valdkonna kohtupraktikat, siis võib kõrvaltvaatajale jääda kergesti mulje, et lahendused on üsnagi ettearvamatud ja küsitavaks jääb, milliseid tehinguid saab ja milliseid mitte pidada maksudest kõrvalehoidumiseks. Maksumaksja, kelle maksukoormust vähendaval tehingul on tema enda hinnangul olemas majanduslik või äriiline eesmärk, ei saa ainuüksi sellele toetudes omada täit kindlust, et tehinguga kaasnev väiksem maksukoormus vastab seadusandja tahtle ja on seeläbi maksuseadustega kooskõlas. Tehingute teostamise viis, nende ärilise otstarbekuse põhjendused ja osapoolte seotus on tegurid, millede tähendus erinevas kontekstis võib anda erinevaid tulemusi.

Maksudest kõrvalehoidumise kriteeriumides valitseva ebaselgusega on üheks sagedamini tõstatatud küsimuseks, kuidas leida tasakaalu ühelt poolt õigusriigi ja seaduslikkuse põhimõtte ning teiselt poolt maksumaksjate võrdse kohtlemise ja maksukogumise tõhususe vahel<sup>6</sup>. Küsimus on aktuaalne viimase aja Euroopa Kohtu<sup>7</sup> kui ka Riigikohtu<sup>8</sup> praktika valguses, kus on sõnaselgelt tunnustatud maksukohustuslase õigust võtta tehingute planeerimisel arvesse maksunduslike aspekte ja sellest tulenevalt pidada silmas väiksemat maksukoormust. Ühest küljest on need kohtute seisukohad julgustavad, kuid teisest küljest teevad ettevaatlikuks. Selleks, et maksumaksja saaks oma tehinguid täie kindlusega planeerida, peab olema selgus, milliste kriteeriumite esinemisel võidakse tehingut, mis lähtub maksuaspektidest, tõlgendada kuritarvitamisena. Praktikast palju kõneainet pakkunud Hansapanga aktsionäride kaasused<sup>9</sup> on autori hinnangul heaks näiteks, kuidas sarnases olukorras olnud maksumaksjate erinevad tegutsemisviisid võivad maksuõiguslikult viia erineva tulemuseni.

---

419/02 *BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd*, p. 77. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 15.02.2010.

<sup>6</sup> F. Zimmer (General Report). Form and Substance in tax law. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume LXXXVIIa. Subject I. Haag. Kluwer Law International, 2002, p. 21.

<sup>7</sup> Euroopa Kohtu 21.02.2006 otsus asjas C-225/02, *Halifax plc, jt.* Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo1\\_6308/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo1_6308/), 03.03.2010.

<sup>8</sup> Nt RKKHK 17.06.2009 otsus nr 3-3-1-23-09 p. 12.

<sup>9</sup> RKKHK 06.11.2008 otsus nr 3-3-1-57-08, 04.11.2009 otsused nr 3-3-1-59-09 ja nr 3-3-1-52-09.

Autorit ajendas maksudest kõrvalehoidumise teemal magistritööd kirjutama praktiline vajadus leida vastus, millised kriteeriumid määravad maksuõiguses kuritarvituse ning millised on nende kriteeriumide omavahelised seosed. Pelk väide, et maksuõiguses eksisteerib majandusliku tõlgendamise meetod ning lähtutakse sisust, mitte vormist, ei anna erilisi juhiseid eluliste juhtumite lahendamiseks. Kui vaadata nii Riigikohtu kui Euroopa Kohtu praktikas selles valdkonnas toimunud arenguid, siis nii mõnedki aspektid maksudest kõrvalehoidumise käsitlemisel tekitavad küsitavusi ja vajaksid sügavamat uurimist. Pole kaugeltki selge, milliste tegurite tõendamisel saab eeldada maksudest kõrvalehoidumise eesmärgi olemasolu, mis on ka põhjuseks, miks maksudest kõrvalehoidumise ja lubatud maksude planeerimise eristamine põhjustab jätkuvalt raskusi. Eeltoodu tõttu eksisteerib vajadus maksudest kõrvalehoidumisega seotud aspektide süsteemse käsitluse järgi. Seda, et maksudest kõrvalehoidumise kriteeriumide määratlemine ei ole üheselt selge, annab tunnistust viimastel aastatel erialakirjanduses, sh väliskirjanduses sellele teemale pööratud suur tähelepanu.

Magistritöö eesmärgiks on uurida käsitlusi ja lähtealuseid maksudest kõrvalehoidumise ja lubatud maksude vältimise piiritlemisel ning maksudest kõrvalehoidumise hindamiskriteeriume, mille esinemisel saab väita, et tegu on maksude kuritarvitusega. Eestis, kus maksuõiguse arendamisel on küllaltki suur tähtsus kohtupraktikal ning arvestades, et Euroopa Kohtu seisukohad ja tõlgendused leiavad järgmist ka siseriiklike kohtute poolt, saab kohtupraktikale toetudes käsitleda kõnealuse teema osas praktilisemaid ja olulisimaid küsimusi. Maksudest kõrvalehoidumise temaatikas võiks esile tõsta erinevaid küsimusi alates terminoloogiast, mida kasutatakse kuritarvitusega seonduvate tegevuste kirjeldamiseks, kuni selleni, kas maksudest kõrvalehoidumise kriteeriumid siseriiklikes ja piiriülestes olukordades on ühtsed või esineb olulisi erinevusi kuritarvituse vastastes meetodites ja nende sisus, mis teeb maksudest kõrvalehoidumise hindamise juhtudel, kus tehingu üks või mitu etappi toimub teises riigis, keerukaks. Antud teemaga on tihedalt seotud ka küsimus maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks kasutatavate reeglite selgusest ehk teisisõnu, kas praktikas kasutusel olevad reeglid võimaldavad piisavalt selgelt tehingute maksutagajärgi ette näha. Kõiki neid küsimusi käsitleb autor põhjalikumalt magistritöös.

Magistritöö põhihüpoteesiks on, et maksudest kõrvalehoidumise kriteeriumid määravad kindlad tegurid ja nende omavahelised seosed. Sekundaarseks hüpoteesiks on, et ehkki riikidel on erinevad lähtealused ja meetodid maksudest kõrvalehoidumisega võitlemiseks, on

enamik maksudest kõrvalehoidumise vastaseid reegleid kas väga sarnased või vähemalt jõuavad väga sarnastele järeldustele. Magistritöö eesmärkide saavutamiseks analüüsib autor praktikas kasutusel olevaid maksudest kõrvalehoidumisega võitlemiseks kasutatavaid lähtealuseid ja meetodeid, nende erisusi ja sarnasusi. Samuti uuritakse Euroopa Kohtu ja Riigikohtu praktikas väljendatud seisukohti ja arenguid maksudest kõrvalehoidumise kriteeriumide määratlemisel. Magistritöö tugineb Euroopa Liidu liikmesriikide praktika analüüsil olulises osas IFA, 2002. aastal Oslo kongressi “Sisu ja vorm maksuõiguses“ kajastavale koondraportile, kuid kasutatud on ka riikide erialaekspertide raporteid<sup>10</sup>. Euroopa Kohtu praktikas käsitletud kuritarvituse kriteeriumide analüüs tugineb nii kohtpraktikale endale kui väliskirjanduses, sh välisajakirjanduses avaldatud materjalil. Viimasest võib esile tuua rahvusvahelisi tuntud maksuajakirju, nagu *Intertax*, *Bulletin for International Taxation*, *European Taxation* jne. Riigikohtu praktika analüüs põhineb teemakohaste lahendite analüüsi- ja võrdlusmeetodil. Töö lõpptulemusena peab selguma, millised on lubatud ja keelatud maksuplaneerimise viiside peamised piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti- ja Euroopa maksuõiguses, kuidas neid kriteeriume on praktikas rakendatud ning kas nendes kriteeriumides valitsevad ühtsed lähenemised.

Autorile teadaolevalt ei ole varasemates teadustöodes käsitletud maksudest kõrvalehoidumise teemat nendest aspektidest, mida on uuritud magistritöös. Majandusliku tõlgendamise meetodit ning tehingu sisu ja vormi vastandamise temaatikat on mõned autorid<sup>11</sup> varem kajastanud, kuid magistritöö eristub ulatuslikuma Euroopa Kohtu ja Riigikohtu lahendite analüüsiga ning laiemapõhjalise teoreetilise ja praktilise käsitlusega maksude vältimisest ja maksudest kõrvalehoidumisest. Arvestades maksudest kõrvalehoidumise teema nüanssiderohkust, ei saa olla kahtlust selles, et erinevad teoreetilised uurimused täiendavad üksteist.

---

<sup>10</sup> F. Zimmer. (viide 6).

<sup>11</sup> Varasemates teadustöodes on majandusliku tõlgendamise põhimõtte ja meetoditega seonduvat käsitlenud T. Ehrlich lõputöö „Taunitavad tegevused maksunduses, nende vastased meetmed“, Tartu Ülikool 2001; V. Lopman bakalaureusetöö „Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses“, Tartu Ülikool 2005; T. Grauberg magistritöö „Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel“, Tartu Ülikool 2008; K. Lorents bakalaureusetöö „Maksukorralduse seaduse § 84 põhiseaduskonformne tõlgendamine“, Tartu Ülikool 2009. Erialaväljaandes *Juridica* on avaldatud V. Lopmani (2005 nr 7) ja T. Graubergi (2008 nr 10) artiklid, mis põhinevad nende eelnimetatud teadustöödel. Magistritöö kirjutamise ajal avaldati *Juridicas* (2010 nr 3) T. Graubergi artikkel „Õiguse kuritarvitamise kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel“.

Magistritöö ülesehitamisel on esimeses järjekorras lähtunud teoreetiliste küsimuste eristamise vajadusest ja teises järjekorras loogilisest järgnevusest üldiselt üksikule. Töö on jaotatud kolmeks peatükiks. Esimeses peatükis selgitatakse maksude vältimise, kõrvalehoidumise ja näilike tehingute mõisteid, sisu ning omavahelise piiritlemise aspekte. Samuti puudutatakse maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks kasutatavaid meetmeid. Esimeses peatükis tuuakse välja ka maksudest kõrvalehoidumise hindamiskriteeriumid ja antakse ülevaade nende sisust ja omavahelistest seostest. Selles peatükis toodud maksudest kõrvalehoidumise teoreetilise käsitluse eesmärk on koondada kõnealuse teema seisukohast olulisemad küsimused, et hõlbustada järgnevates peatükkides kajastatud sisuliste küsimuste käsitlemist. Töö teises peatükis keskendutakse põhjalikumalt maksudest kõrvalehoidumisele Euroopa Liidu õiguses. Kuna olulisemaid seisukohti liikmesriikide asutamislepinguga võetud kohustuste täitmise kohta väljendab Euroopa Kohus, siis põhineb maksudest kõrvalehoidumise piiritlemise- ja hindamiskriteeriumide käsitlemine suures osas Euroopa Kohtu praktikal. Selles peatükis leiab käsitlemist ka maksudest kõrvalehoidumise piiriülesed aspektid. Eesmärgiks on analüüsida, millised reeglid ja meetodid tulevad kohaldamisele kuritarvituste tõkestamiseks juhtudel kui tehingu suhtes kohaldub kas täielikult või osaliselt välisriigi õigus. Kolmas peatükk käsitleb maksudest kõrvalehoidumist Eesti maksu- ja kohtupraktikas. Analüüsi objektiks on menetlusõiguslikud aspektid maksude kuritarvituse tuvastamisel eelkõige tõendamisreeglite ja -koormuse jaotuse seisukohast. Samuti vaadeldakse maksudest kõrvalehoidumise üldreegli rakendamisega seotud erinevaid küsimusi, mis on tõusetunud Riigikohtu praktikas.

Allikate uurimisel ja tõlgendamisel on kasutatud süstemaatilist ja võrdlevat meetodit. Magistritöö kirjutamisel on peamiselt lähtunud Euroopa Liidu ja Eesti maksudest kõrvalehoidumist reguleerivatest õigusaktidest, kohtupraktikast ja vastavasisulisest erialakirjandusest.

# 1 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise üldine käsitlus

## 1.1 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise terminoloogia

Lubatud ja keelatud maksukohustuse vähendamise viisides orienteerumine eeldab selles valdkonnas esinevate mõistete tundmist. Praktikas, erialakirjanduses ja õigusaktides kasutusel olev terminoloogia maksude vähendamise tegevuste kirjeldamisel on üsna mitmekesine. Siinkohal on oluline aru saada, millal on tegemist seaduspärase tegevusega ja millal võib maksuhaldur sekkuda. Alljärgnevalt antakse ülevaade maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise tegevuste kirjeldamisel kasutatavatest levinumatest mõistetest, selgitatakse lühidalt nende sisu ja käsitletakse terminoloogiaga seotud probleematikat.

### 1.1.1 Eesti kontekst

Praktikas esinevad maksude vähendamise terminoloogias tihedamini mõisted nagu “maksude vältimine“, “maksudest kõrvalehoidumine“, “maksude planeerimine“, “maksude optimeerimine“ ja “maksupettus“<sup>12</sup>. Erialane maksukirjandus<sup>13</sup> liigitab lubatud ja keelatud maksukohustuse vähendamise viisid “maksude säästmine“<sup>14</sup>, “maksudest kõrvalehiilimine“<sup>15</sup> ja “maksude väärarvutus“<sup>16</sup>. Sõltumata sellest, milliseid termineid eelistada, on autori hinnangul kõige enam mitmetimõistetavusi seotud just mõistete “maksude vältimine“ ja “maksudest kõrvalehoidumine“ kasutamisega. Peamised küsitavused on tingitud sellest, et kõnealustel mõistetest puuduvad ühtsed tähendused, neid kasutatakse kas läbisegi või üldse ei eristata.

Mõistega “maksude vältimine“ võib täheldada kahesugust lähenemist, millest ühe järgi tähistab kõnealune mõiste maksukohustuse seaduslikku vähendamist, millega on hõlmatud ka

---

<sup>12</sup> A. Kurist. Maksumõisted selgeks! Maksumaksja 2001 nr 3, lk 25-26; T. Ehrlich. (viide 11), lk 54.

<sup>13</sup> L. Lehis. (viide 1), lk 188-190.

<sup>14</sup> Tegemist on seadusliku maksuplaneerimise üldmõistega, mis hõlmab tegevusi nagu maksude säästmine, optimeerimine jne.

<sup>15</sup> Tähistab maksukohustusest kõrvalehoidumist ja mille esinemisel on tegemist MKS § 84 juhtumiga.

Maksumaksja hoiab küll maksude tasumisest kõrvale, kuid ta ei esita valeandmeid, ei võltsi dokumente, mistõttu ei ole tegemist süüteoga. Olukorra kirjeldamiseks, kus seadusest otseselt maksukohustust ei tulene, kuid seaduse mõtte kohaselt peaks maksukohustus siiski tekkima, kasutas esimese Eesti Vabariigi aegne maksuõigusteadlane J. Vaabel terminit “maksupõige“ – vt. J. Vaabel Eesti riigi-maksudusõiguse põhiprobleeme. Riigimaksuõiguse normistiku ehitus ja rakendus: [monograafia] / toim. Peeter Järvelaid. Tartu: Fontes Iuris 1995, lk 55.

<sup>16</sup> Kasutatakse karistatava teo, nii tahtliku kui ettevaatamatu kohta. Tähendab valeandmete esitamist maksudeklaratsioonis või muus maksu arvutamise aluseks olevas dokumendis.

sellised mõisted nagu “maksude optimeerimine“ ja “maksude planeerimine“<sup>17</sup>, vastupidise seisukoha järgi kuulub “maksude vältimine“ kõrvuti “maksudest kõrvalehoidumisega“ maksunduses taunitavate tegevuste kategooriasse. Viimase lähenemise puhul selgitatakse mõistet “maksude vältimine“ kui tegevust, mis on seadusega kooskõlas, kuid milleks kasutatakse võimalusi, mida seadusandja pole ette näinud<sup>18</sup>. Seega võib mõiste “maksude vältimine“ sõltuvalt autorist või kontekstist tähistada nii taunitavat tegevust kui viidata aktsepteeritavale maksukohustuse vähendamisele. Ka Riigikohtu praktikast võib leida kahesugust lähenemist. Kohtuasjas nr 3-3-1-23-09 asus kõrgem kohus seisukohale, et MKS § 84 kohaldamiseks peab maksuhaldur tuvastama, et maksukohustustase tegevus oli suunatud sellele, et anda tehingutele maksude tasumise vältimiseks moonutatud õiguslik vorm<sup>19</sup>. Kohtuasjades 3-3-1-52-09 ja 3-3-1-59-09 märkis Riigikohus, et vahet tuleb teha isiku poolt seaduslikul maksuobjekti tekkimise lubatud vältimisel ja MKS § 84 kohaldamise aluseks oleval maksudest kõrvalehoidumisel (n-ö kuritarvitamisel).

Terminite “maksude vältimine“ ja “maksudest kõrvalehoidumine“ kasutamist võib praktikas esineda ka sünonüümidena. Selliseks järelduseks annab põhjust asjaolu, et neid mõisteid ei eristata ja kasutatakse samalaadselt viitamaks taunitavale käitumisele. Erialakirjandusest saab tuua näite, kus majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamisala selgitamisel leitakse ühel juhul, et meetodi tähtsus avaldub “maksude vältimise“ olukorras, ja teisel juhul, et meetod peab aitama lahendada “maksudest kõrvalehoidumise“ olukordi<sup>20</sup>. Kui vaadata näiteks käibemaksuseaduse § 12 lõiget 15, kust ainsana võib maksuseadustest leida viite mõistele „maksude vältimine“<sup>21</sup>, siis ilmneb, et ka seaduse tasandil ei eristata mõisteid “maksude

---

<sup>17</sup> A. Kurist. (viide 12), lk 25-26.

<sup>18</sup> T. Ehrlich. (viide 11), lk 54-11.

<sup>19</sup> RKHK 17.06.2009 otsus nr 3-3-1-23-09 p. 14.

<sup>20</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: teingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel.

Maksumaksja 2009 nr 1. Artikli autor märgib selles majandusliku tõlgendamise põhimõttega seoses: „Nimetatud meetodi tähtsus avaldub maksude vältimise olukorras, kui kasutatakse ära teingu vormi, mis ei ole kooskõlas maksumaksja toimingute tegeliku sisuga. /.../ Majandusliku tõlgendamise meetod peab aitama lahendada olukorda, kus maksudest kõrvalehoidumine on osutunud võimalikuks tsiviilõigusliku kujundusõiguse ärakasutamise tõttu.“ Kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=856>, 01.03.2010.

<sup>21</sup> 01.01.2009 jõustunud KMS § 12 lg 15 sätestab, et „käesoleva paragrahvi lõiget 14 rakendatakse maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks. Nimetatud lõiget rakendatakse ka kauba ühendusesisese soetamise puhul“. Kõnealuse muudatuse näol on tegemist EL Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ (käibemaksudirektiiv) maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise teatavate meetmete ülevõtmisega. Need meetmed puudutavad seotud isikute vaheliste tehingute maksustatava väärtuse määramist, mille korral on maksuhalduril õigus nõuda tehingu turuväärtuselt maksu tasumist (§ 12 lg-d 14-17). Eelmainitud muudatust puudutava eelnõu seletuskirjas (353 SE III) märgitakse sätte kohaldamisala osas, et see on piiratud ainult juhtudele, kus maksudest kõrvalehoidumine või maksustamise vältimine võib omada reaalselt mõju riigi käibemaksulaekumisele. Sätet ei kohaldata osapoolte vahel, kellel mõlemal on ainult maksustatav käive ning kes

vältimine“ ja „maksudest kõrvalehoidumine“ ja neile viidatakse kui tegevustele, mida tuleb tõkestada.

Võrreldes praktikas kasutusel olevate mõiste rohkusega, piirduvad siseriiklikud õigusaktid maksukorralduse seaduse<sup>22</sup> ja karistusseadustiku<sup>23</sup> näol ainult kahe erineva maksude vähendamise koosseisu eristamisega: „maksudest kõrvalehoidumine“<sup>24</sup> ja „maksukelmus“<sup>25</sup>. Mõlemal juhul on tegemist lubamatu maksukohustuse vähendamise ilmingutega. Mõistega „maksudest kõrvalehoidumine“ tuleb silmas pidada, et Eesti kontekstis on selle sisu üldiselt laiem, hõlmates üheaegselt nii karistatavad maksudest kõrvalehoidumise koosseisud<sup>26</sup>, kui ka juhtumid, mil on tegemist seadusega lubatud võimaluste kuritarvitamisega<sup>27</sup>. Erialakirjanduses märgitakse, et tahtlikku maksude väärarvutust nimetatakse veel ka maksude varjamiseks, maksude tasumisest kõrvalehoidumiseks, maksupettuseks või maksukelmuseks<sup>28</sup>. See võib seletada, miks mõni autor kasutab sünonüümidenäo mõisteid „maksupettus“ ja „maksudest kõrvalehoidumine“<sup>29</sup>. Samas võib aga karistatava ja mittekaristatava maksude väärarvutuse kohta mõiste „maksupettus“ kasutamine põhjustada olulist segadust, kuna MKS § 84 juhtudel on tegemist küll tahtliku teoga, kuid siiski mitte süüteoga, mille eest saaks isikut karistada<sup>30</sup>.

Autori hinnangul on eeltoodu kinnituseks sellele, et praktikas puudub maksude vähendamise põhitervinrite „maksude vältimine“ ja „maksudest kõrvalehoidumine“ kasutamisel ühtne lähenemine. Võib väita, et nende mõistete sisus ja tähenduses valitseb teataval määral ebaselgus, millest tulenevalt ei ole täit kindlust, mida konkreetsel juhul peetakse kõnealuse

---

omavad täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Kättesaadav: [http://www.riigikogu.ee/?page=en\\_vaade&op=ems&eid=414777&u=20100601095827](http://www.riigikogu.ee/?page=en_vaade&op=ems&eid=414777&u=20100601095827), 30.05.2010. Eeltoodud põhjendusi vaadates võiks asuda seisukohale, et mõistete „maksudest kõrvalehoidumine“ ja „maksude vältimise“ kasutamise asemel oleks säte olnud paremini mõistetavam, kui sõnastuses endas oleksid olnud viited maksutagajärgedele – tehingu tulemusena jääb riigil osa käibemaksu laekumata.

<sup>22</sup> RT I 2002, 26, 150; 2009, 62, 405.

<sup>23</sup> RT I 2001, 61, 364; 2010, 11, 54.

<sup>24</sup> MKS §-s 84 sisaldub maksudest kõrvalehoidumise vastane üldreegel, MKS §-s 153<sup>1</sup> maksudest kõrvalehoidumise väärteokoosseis ning KarS § 389<sup>1</sup> maksudest kõrvalehoidumise kuriteokoosseis.

<sup>25</sup> KarS §-is 398<sup>2</sup> sisaldub maksukelmuse kuriteokoosseis.

<sup>26</sup> MKS §-s 153<sup>1</sup> maksudest kõrvalehoidumise väärteokoosseis ning KarS § 389<sup>1</sup> maksudest kõrvalehoidumise kuriteokoosseis.

<sup>27</sup> MKS § 84.

<sup>28</sup> L. Lehis. (viide 1), lk 190.

<sup>29</sup> A. Kurist kasutab artiklis „Maksumõisted selgeks!“ tahtlikult teost rääkides mõisteid maksupettus ja maksudest kõrvalehoidumine sünonüümidenäo. (viide 12), lk 25-26.

<sup>30</sup> L. Lehis on samal seisukohal, leides, et MKS § 84 kirjeldatud juhtumil hoiab maksumaksja küll tahtlikult maksude tasumisest kõrvale, kuid samas on ta veendunud, et tema valitud maksuplaneerimise viis on seaduslik ja aktsepteeritav. /.../. Tegemist ei ole süüteoga, mille eest saaks isikut karistada (viide 1), lk 189.

terminiga hõlmatuks. Näiteks võidakse maksude vältimise juures rõhutada selle seaduslikkuse aspekti, millest võib kergesti jääda mulje, et maksude vältimine on alati seadusliku tegevuse sünonüüm. Tegelikuses peavad aga ka need, kes kasutavad maksude vältimise mõistet seadusliku tegevuse tähistamiseks, seda legaalseks senikaua, kuni see on rangelt seaduse piires ja maksusoodustuse saamine on kooskõlas normi eesmärgi ja mõttega<sup>31</sup>. Mõned autorid jällegi välistavad terminil “maksude vältimine“ lubatud maksude vähendamise tähenduse. Praktikas “maksudest kõrvalehoidumise“ ja “maksukelmuse“ koosseisude ühisnimetajana levinud termin “maksupettus“ ei võimalda eristada, kas konkreetsel juhul peetakse silmas karistatavat või mittekaristatavat maksude vähendamist. Vaevalt, et ükski maksumaksja, kelle maksude planeerimine „ebaõnnestus“, rõõmustab, kui tema tegevust nimetatakse maksupettuseks ja teda ennast maksupetturiks.

Autori hinnangul eksisteerib maksude vähendamise terminoloogias esinevate mõiste paljususe tõttu vajadus mitmetimõistetavuse kõrvaldamiseks defineerida või vähemalt selgitada õigusaktide tasandil mõistete “maksude vältimine“ ja „maksudest kõrvalehoidumine“ sisu ja tunnuseid.

### 1.1.2 Rahvusvaheline kontekst

Rahvusvaheline maksupraktika opereerib peamiselt kahe põhimõistega: maksude vältimine<sup>32</sup> ja maksudest kõrvalehoidumine<sup>33</sup>. Nimetatud terminid võivad olla defineeritud riikide seadusandluses, kuid võivad ka mitte. Üldiselt peetakse rahvusvahelises kontekstis vajalikuks toonitada, et riikides, kus ametlik keel ei ole inglise keel, võib esineda probleeme kõnealuste mõiste tõlkimisega, kuna erinevates õiguskordades nendele antud sisu ja tähendus ei pruugi kattuda, samuti võidakse mõisteid mitte eristada või üldse segi ajada. Viimase kohta tuuakse tavaliselt näitena prantsuskeelne termin *evasion fiscale*, mida praktikas aetakse segi karistatava maksudest kõrvalehoidumisega, kuid tegelikult tähistab see mitteaktsepteeritavat maksude vältimist ehk õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist. Olenemata siseriiklikest õiguslikest definitsioonidest, võidakse termineid kasutada erinevalt isegi samas riigis, näiteks majanduses või ajakirjanduses<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> Vt T. Grauberg. (viide 20). Kättesaadav:

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=856>

<sup>32</sup> Ingl *tax avoidance*, sks *Steuervermeidung*, hisp *elusión fiscal*, pr. *evasion fiscale*.

<sup>33</sup> Ingl *tax evasion*, sks *Steuerhinterziehung*, hisp *evasion fiscal*, pr *fraud fiscal*.

<sup>34</sup> L. Lehis. (viide 1) lk 189 allmärkus 1. Vt ka magistritöö ptk 1.1.1.

Erialases maksukirjanduses on palju tähelepanu pälvinud probleemid maksude vältimise, maksudest kõrvalehoidumise ja maksude planeerimise mõistete sisustamisel rahvusvahelises praktikas<sup>35</sup>. Seejuures on leidnud äramärkimist, et terminite “maksude vältimine“ ja “maksudest kõrvalehoidumine“ kohta ei ole ametlikku OECD või mõnd muud rahvusvaheliselt aktsepteeritud definitsiooni<sup>36</sup>. See on ka üks põhjusi, miks leitakse, et õiguslikust aspektist vaadatuna on tagajärjeks kõnealuste mõistete mitmetitõlgendatavus, reeglipäratu ja ebaselge kasutamine rahvusvahelises praktikas.

OECD raport rahvusvahelise maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise kohta annab maksude vältimise kohta järgmised neli tunnust:

- 1) peaaegu alati on olemas kunstlikkuse element ehk teisiti öeldes skeemis olevatel erinevatel tehingutel puudub peamise eesmärgina majanduslik või äriine siht;
- 2) maksudest kõrvalehoidumise tunnuseks võib tänapäeval olla salajasus;
- 3) maksudest kõrvalehoidumisel kasutatakse tihti ära seaduses olevad lünkasid või kasutatakse seadust eesmärgil, milleks seda ei ole kavandatud;
- 4) peamine tehingust saadav kasu on maksueelis.<sup>37</sup>

Nende tunnuste määratlemisel kasutatud sõnakasutusi uurides saab väita, et OECD käsitlus maksude vältimise osas on üsna “pehme“, kindel definitsioon kui selline puudub. Sama saab väita ka maksudest kõrvalehoidumise määratluse kohta. OECD brošüüris “Rahvusvahelised maksumõisted“ märgitakse maksudest kõrvalehoidumise kohta: “Termin, mida on raske defineerida, kuid mille all mõeldakse tavaliselt ebaseaduslikke tehinguid/kokkuleppeid, kus maksukohustust varjatakse või ignoreeritakse, st maksumaksja maksab vähem makse kui seaduse kohaselt kuuluks maksmisele, varjates maksuhalduri eest tulu või informatsiooni“<sup>38</sup>.

Kui uurida entsüklopeediast terminite “maksude vältimise“ ja “maksudest kõrvalehoidumise“ sisu, siis näiteks Wikipedia annab tulemuseks järgmise selgituse: maksude vältimine on maksurežiimi seaduslik ära kasutamine isiku huvidest lähtuvalt selleks, et vähendada maksukohustust seaduse piires. Vastandina on maksudest kõrvalehoidumine üldine termin

---

<sup>35</sup> Probleeme maksude vältimise, maksudest kõrvalehoidumise ja maksude planeerimise mõistete sisustamisel rahvusvahelises praktikas on käsitlenud P. Merks. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. Intertax, volume 34, issue 5, Kluwer Law International 2006, p. 272-281, samuti J. S. Schwarz. Abuse and EU Tax Law. Bulletin for International Taxation, July 2008, p. 291.

<sup>36</sup> OECD konverentsi International Tax Avoidance and Evasion materjal. Tax Avoidance and Tax Evasion Terminology and General Considerations. Vilnius, 30 June – 04 July 2008.

<sup>37</sup> OECD report International Tax Avoidance and Evasion, Four related Studies, Paris 1987, p. 11; P. Merks. (viide 35), p. 274.

<sup>38</sup> OECD International Tax Terms. Kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/21/33967016.pdf>, 11.05.2010.

püüdluste kohta ebaseaduslikus mõttes makse mitte maksta. Kui seadusest kõrvalehoitud maksukohustus on see, mida ollakse seaduslikult võlgu, siis välditud maksukohustus on see, mis pole kunagi eksisteerinud. Mõiste „maksude vältimise“ sünonüümina viidatakse terminile „maksude leevendamine“<sup>39</sup>. Seejuures märgitakse, et mõnes jurisdiktsioonis tähistab „maksude leevendamise“ mõiste maksude vältimine alamkategoriat vajaduse tõttu eristada maksude vältimist, mida aktsepteerib seadusandja sellest, mis kasutab ära seaduse lünkasid.<sup>40</sup>

Rahvusvahelises praktikas eristatakse maksude vältimise kategoorias veel ka mõistet „mitteaktsepteeritav maksude vähendamine“<sup>41</sup>. Seda on ametlikest dokumentidest kasutatud näiteks OECD Souli deklaratsioonis 2006. aastal, kuid mõiste täpset sisu ei ole seal defineeritud.<sup>42</sup>

Rahvusvahelises maksupraktikas on levinud veel ka termin „maksude agressiivne planeerimine“<sup>43</sup>. Seda seostatakse maksunõustajate kasutamisega, kes töötavad välja ja turustavad seadusaukude ärakasutamiseks mõeldud „tooteid“, nagu näiteks maksukohustuse vähendamine residentsuse muutmise kaudu või tuluallika asukoha muutmine maksude planeerimiseks kasutatavate ettevõtete abil.

Mõnes riigis tuntakse maksude vältimise mõistet „õiguse kuritarvitamise“ nime all. Mõiste ise on tuletatud prantsusekeelsest terminist *abuse de droit*, mille sisu seisneb selles, et õiguse kasutamisele või olemasolule tuginetakse viisil, mis on vastuolus sätte eesmärgiga. Termin on tuntud üksnes kontinentaalõiguse maades ja tundmatu üldise õiguse maades, nagu Suurbritannias, Iirimaa ja USA-s<sup>44</sup>. Näitena võiks nimetada siinkohal ka Saksa maksuõigust, kus maksudest kõrvalehoidumist nimetatakse veel ka „kuritarvitavaks maksude vältimiseks“ (*missbräuchliche Steuervermeidung*)<sup>45</sup>.

---

<sup>39</sup> Ingl *tax mitigation*

<sup>40</sup> Wikipedia: Tax avoidance and tax evasion. Kättesaadav: [http://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_avoidance\\_and\\_tax\\_evasion](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_avoidance_and_tax_evasion), 15.02.2010.

<sup>41</sup> Ingl *unacceptable tax minimization*

<sup>42</sup> „Seoul Declaration“ - OECD Forum on Tax Administration September 2006. Kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/0/14/37463807.pdf>, 15.02.2010.

<sup>43</sup> Ingl *aggressive tax planning*

<sup>44</sup> P. Merks. (viide 35), p 276 allmärkus 36.

<sup>45</sup> V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. Bakalaureusetöö: juhendaja dr iur Lasse Lehis, Tartu: Tartu Ülikool, Õigusteaduskond, Riigi- ja haldusõiguse õppetool, 2005, lk 47. Saksamaal on kasutusel veel teinegi põnev termini *Steuereflucht* (võiks tõlkida kui maksupõgenemine). Mõiste tähistab sissetulekuallikate või residentsuse üleviimist madalama maksukoormusega riiki. *Steuereflucht* kuulub lubatud maksuplaneerimiste hulka, mida võidakse tõkestada erisätetega (nn lahkumismaksud või residentsuse säilitamine ka pärast).

Erinevates riikides kasutatavad lubatud ja keelatud maksukohustuse vähendamise viiside erinevad mõisted on avaldanud oma mõju ka Euroopa Kohtu poolt väljaarendatud kuritarvituse<sup>46</sup> mõiste arengule ja kujunemisele. Eelotsuste taotluste pöördumistes kasutatud keelekasutus kandub paratamatult üle ka kohtuotsuste sõnastustele ja väljenditele<sup>47</sup>. Euroopa Kohtu poolt väljaarendatud kuritarvituse mõistega seoses leiti IFA 2007. aastal Kyotos toimunud seminaril, et eksisteerib vajadus nii ühtse maksudest kõrvalehoidumise definitsiooni kui ka siseriiklike kõrvalehoidumise reeglite ühtlustamise järele, mis peaks toimuma Euroopa Komisjoni juhtnööride alusel. Kõnealuse küsimuse jätmine ainult kohtupraktika sisustada võib põhjustada rahulolematust<sup>48</sup>. Ka Eesti riigikohtunik ja Eesti Euroopa Õiguse Ühenduse president Julia Laffranque on leidnud, et õigusselgust ja demokraatlikkust vähendab see, kui kompromisside ja kriiside tulemusena saavutatud tekstide paratamatul tõlgendamisel välja kujunenud Euroopa Kohtu praktika on sageli asetanud end Euroopa seadusandja asemele lünkade täitja rolli.<sup>49</sup>

Positiivse aspektina võib tõdeda, et Euroopa Komisjon on juba astunud ka esimesi samme lahenduste leidmiseks kuritarvitusega seotud küsimustele, mh mis hõlmab maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise eristamist. 10. detsembril 2007 otsustas Euroopa Komisjon vastavalt EÜ asutamislepingu artiklile 262 konsulteerida nõukogu, Euroopa Parlamendi ja Majandus- ja Sotsiaalkomiteega kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamise küsimuses otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes<sup>50</sup>. Nagu selgub Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamusest kõnealuse teatise suhtes, siis on tegemist pikaajalise projektiga ja kavatsusega luua EL õigusaktide kogu, mis põhineb Euroopa Kohtu arvukatel kohtuotsustel. Samuti on komisjoni eesmärgiks algatada liikmesriikide vahel arutelu otsese maksustamise üle piiriüleste tehingute korral.<sup>51</sup>

---

<sup>46</sup> Ingl *abuse*.

<sup>47</sup> Dr A. Zalasiński. Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice. *Intertax*, Volume 36, Issue 4, Kluwer Law International 2008, p. 156.

<sup>48</sup> J.S. Schwarz. (viide 35), p. 293.

<sup>49</sup> J. Laffranque. Euroopa õigus 50 aastaga Roomast Tartusse. - *Diplomaatia*, 2007, nr 4. Kättesaadav: [http://www.diplomaatia.ee/?archive\\_mode=article&articleid=247](http://www.diplomaatia.ee/?archive_mode=article&articleid=247), 20.05.2010.

<sup>50</sup> Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele. Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. Brüssel 10.12.2007 (KOM) 2007, lk 7. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:et:PDF>, 27.03.2010.

<sup>51</sup> Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee aramus teemal „Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele „Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes“. Brüssel 17.09.2008 (2009/C 77/29) –

Kokkuvõtteks saab maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise terminoloogiga seoses väita, et vastavate mõistetega seotud probleemid on valdavalt ühelaadsed nii Eestis kui rahvusvahelisel tasandil ning eksisteerib vajadus ühtsete kuritarvituse ja täielikult kunstlike skeemide määratluste ja maksudest kõrvalehoidumise reeglite ühtlustamise järele. Välisallikate põhjal võib öelda, et rahvusvahelisel tasandil teadvustatakse maksudest kõrvalehoidumise terminoloogilisi ja sisulise probleeme hetkel siiski teravamalt kui meil kohalikul tasandil.

## 1.2 Maksude vältimine ja maksudest kõrvalehoidumine

### 1.2.1 Maksude vältimise sisu ja olemus

Maksude vältimist defineeritakse tavaliselt kui maksukohustuse vähendamist seaduslikul teel ehk teisisõnu, tegemist on rangelt seadustega ettenähtud piires oleva tegevusega, mille eesmärgiks on enamasti tulevikus tekkiva maksukohustuse vähendamine või edasilükkamine<sup>52</sup>. Erialakirjanduses on maksude vältimise kohta esitatud tabav seletus – maksude vältimine on kunst kavaldada maksudega seadust rikkumata<sup>53</sup>. Maksude vältimise õigustusena tuuakse enamasti, et kellelgi ei ole avalikku kohustust maksta rohkem kui seadus nõuab. Näiteks ettevõtjale, kellele maksud on kõige tavalisem kulu, on maksude optimeerimine ühtlasi sama vajalik ja loomulik kui mistahes muude kulude optimeerimine. Lähtutakse sellest, et makse ei ole vaja maksta rohkem, kui seadusi rikkumata saab ka vähem maksta.

Mõiste maksude vältimine kasutamisel tuleb silmas pidada, et erinevates õiguskordades võib sellele antud sisu olla erinev. Mõne arvates on see mõiste isegi eksitav<sup>54</sup>. Rahvusvaheline

---

ET 31.03.2009 ET C 77/139. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:077:0139:0142:ET:PDF>

<sup>52</sup> A. Kurist. (viide 12), lk 25-26; Eesti keelne Vikipeedia entsüklopeedia seletab mõistet maksude vältimise kui maksukoormuse vähendamine seaduslike meetoditega (Eestis näiteks abikaasade ühine tulumaksu deklareerimine). Kättesaadav: <http://et.wikipedia.org/wiki/Maksud>, 16.02.2010.

<sup>53</sup> A. Gupta. Public Finance and Tax Planning. New Delhi: Anmol Publications PVT.LTD. 2001, lk 185. Kättesaadav:

[http://books.google.ee/books?id=7j4gT2xzFyMC&printsec=frontcover&dq=principle+of+investigation+in+tax+avoidance&hl=en&source=gbs\\_similarbooks\\_s&cad=1#v=onepage&q=&f=false](http://books.google.ee/books?id=7j4gT2xzFyMC&printsec=frontcover&dq=principle+of+investigation+in+tax+avoidance&hl=en&source=gbs_similarbooks_s&cad=1#v=onepage&q=&f=false), 12.02.2010.

<sup>54</sup> L. Lehis. (viide 1), lk 189; Maksude vältimise üldmõiste kasutamisega seoses on leitud, et see võib olla eksitav - Vt selle kohta Prof. V. Uckmar (General Report). Droit fiscal international, vol. LXVIIIa (1983), p. 23.

maksusõnastik märgib maksude vältimise kohta, et kuigi väljendit kasutatakse viitamisel „aktsepteeritavatele“ käitumise vormidele nagu maksude planeerimine, siis enamasti kasutatakse seda halvustavas tähenduses viitamaks millelegi, mis on mitteaktsepteeritav või ebaseaduslik<sup>55</sup>.

Maksude vältimisest rääkides eristataksegi peamiselt kahte definitsiooni: kitsamat ja laiemat. Esimese ehk kitsama definitsiooni järgi hõlmab maksude vältimine ainult neid maksude vähendamise vorme, mis on seadusandja jaoks mitteaktsepteeritavad. Laiema definitsiooni järgi hõlmab maksude vältimine kõiki maksukohustuse vähendamise vorme ja eristamine toimub aktsepteeritava ja mitteaktsepteeritava tegevuse vahel<sup>56</sup>. Tegemist on põhimõtteliselt sama loogikaga, kasutakse ainult erinevaid väljendeid. Maksude vältimise laiemas definitsioonis kasutatava eristuse puhul tähistab „aktsepteeritav maksude vältimine“ seadusandja tahtega kooskõlas olevat tegevust, mida võib nimetada legaalseks maksude planeerimiseks ehk maksude säästmiseks<sup>57</sup>. Mitteaktsepteeritava maksude vältimise valdkonda kuuluvad vähest majanduslikku sisu omavad või teeseldud tehingud, mille ainsaks eesmärgiks on maksukohustuse vähendamine<sup>58</sup>. Maksudest vältimine kitsama definitsiooni järgi on võimalik, kasutades ära erinevaid kontseptsioone ning kuritarvitades tsiviilõiguses kehtivat lepinguvabaduse põhimõtet. Seda saab teha näiliste tehingute sõlmimisel, tehingutele väärikvalifikatsiooni andmisel, tehingust tulenevate õiguste ja kohustuste mittetäitmisel.<sup>59</sup> Maksude vältimine hõlmab sellisel juhul tegevusi, kus tehingu maksutagajärgede kohta saab öelda, et need ei vasta seaduse nõuetele.

Eristamine võib toimuda ka näiteks sisulise ja vormilise maksude vältimise põhjal. Sisuline maksude vältimine on see, mis muudab majanduslikku käitumismudelit. Näiteks kui viski või muu alkohol on kõrgemalt maksustatud, on tarbija reageering tarbimise vähendamine. Vormiline vältimine on seotud tegevusega, mille ainus eesmärk on vähendada maksmisele kuuluva maksu suurust - näiteks inglasest viskijooja sõidab Prantsusmaale, et osta odavamalt Šoti viskit.<sup>60</sup>

---

<sup>55</sup> Online International Tax Glossary. Kättesaadav: [http://www.ibfd.org/portal/Product\\_itg.html](http://www.ibfd.org/portal/Product_itg.html), 03.04.2010.

<sup>56</sup> P. Merks. (viide 35), p. 273-274.

<sup>57</sup> Erialakirjanduses on aktsepteeritava maksude vältimise alternatiivina kasutusel mõiste „maksude säästmine“ - Lehis, L. (viide 1), lk 189.

<sup>58</sup> A. Kurist. (viide 12), lk 25-26.

<sup>59</sup> K. Lind. Majandusliku tõlgendamise meetod maksuõiguses. Eesti Majanduse Teataja 2006, nr 12, lk 15.

<sup>60</sup> B. Bracewell-Milnes. Is Tax Avoidance Harmful? Intertax 2003, volume 31, no 3, p. 96.

Aktsepteeritava ja mitteaktsepteeritava maksude vältimise eristamise vajadust on põhjendatud sellega, et maksude säästmine tähendab maksukohustuse vähendamist meetodite abil, mida seadusega polegi kavatsatud hõlmata, samas kui maksude vältimine (mitteaktsepteeritav) on valdkondade ärakasutamine, mida seadusandja kavatses hõlmata, kuid ei ole seda ühel või teisel põhjusel teinud.<sup>61</sup> Viimasel juhul on tegemist n-ö seaduse lüngaga<sup>62</sup>, mille ületamiseks on kasutusel maksudest kõrvalehoidumise vastased üldklauslid<sup>63</sup>. Majandusliku tõlgendamise põhimõttest lähtuvalt võib maksuhaldur sellistes olukordades, mida seadusandja kavatses hõlmata, kuid mingil põhjusel seda ei teinud, kasutada tehingute ümberkvalifitseerimist, et anda poolte vahel tehtud tehingutele teistsugune, majanduslikule sisule vastav hinnang või tõlgendus<sup>64</sup>.

Maksude vältimine eeldab alternatiivide olemasolu, mille tagajärjeks on ühel juhul väiksem maksukohustus kui teisel. Samas on ka motiiv oluline element maksude vältimise juures. Isikut, kes valib ühe erinevatest võimalikest tegevusviisidest põhjusel, et see võimaldab tal hoida kokku maksude pealt, tuleb eristada isikust, kes valib sama tegevusviisi majanduslikel või isiklikel põhjustel.<sup>65</sup>

Riigikohus on Euroopa Kohtu praktika eeskujul oma hiljutistes lahendites kinnitanud, et maksukohustuslane võib teha valikuid, mis on ajendatud maksukulude kokkuhoiu kavatsusest. Maksu maksjal puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, et riigi maksutulu oleks võimalikult suur. Seadusliku maksuplaneerimisega on tegemist seni, kuni maksukohustuslase tehingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ja ei ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi.<sup>66</sup> Seega kui tehingu sisu ja vorm on omavahel kooskõlas, ei ole tegemist kuritarvitusega.

---

<sup>61</sup> Prof. V. Uckmar (General Report) (viide 48), p. 23.

<sup>62</sup> Seaduslüngad seisnevad seadusandja reguleerimisplaani ja normi eesmärgiga vastuolus olevates õigustloova akti puudustes. Siin saab rääkida elulisest situatsioonist, mida seadusandja selget kavatsust silmas pidades peaks olema õiguslikult reguleerinud, kuid tegelikult seda ei ole. Narist, R. Õiguse entsüklopeedia. Õpik 2. tr. Tallinn: Juura 2004, lk 162.

<sup>63</sup> V. Lopman. (viide 45), lk 47 – “Konkreetsemalt tuleb MKS § 84 funktsiooni näha maksudest kõrvalehoidumise takistamises juhtumite osas, kus seadusandja ei pea vajalikuks erisätete loomist või mida ta pole suutnud erisätte loomiseks piisavalt selgelt ette näha”.

<sup>64</sup> Kohtujurist M. P. Maduro hinnangul saab maksudest kõrvalehoidumisega tegeleda kas tehinguid tõlgendades või ümber kvalifitseerides. (viide 5).

<sup>65</sup> D. Dunbar. Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth. Bulletin for International Taxation, 2008 December, p. 533.

<sup>66</sup> RKHK 04.11.2009 otsus nr 3-3-1-59-09 p. 13 ja vt ka kohtujuristi ettepanek M. P. Maduro kohtuasjas nr C-255/02 ja C-419/02 (viide 5), p. 85.

## 1.2.2 Maksudest kõrvalehoidumise sisu ja olemus

Enamasti peetakse kõrvalehoidumisest rääkides silmas kriminaalkorras karistatavat ehk siis tahtlikku tegu<sup>67</sup>, mille puhul isik käitub teadvalt ebaausalt ja millega ebaseaduslikult vähendatakse juba tekkinud maksukohustust<sup>68</sup>. Kõrvalehoidumise ebaseaduslik tunnus tuleb sellest, et riikide seadusandluses on selgelt piiritletud, mida loetakse antud jurisdiktsioonis maksudega seonduvalt kõrvalehoidumiseks.

Maksudest kõrvalehoidumist seostatakse tavaliselt:

- ettekatsetult ja tahtlikult maksude vähem maksmisega (näiteks isik, kes sai tulu, jätab selle deklareerimata);
- valeandmete esitamise, dokumentide võltsimise, oluliste faktide varjamise või esitamata jätmisega, mille tõttu ei ole maksuhalduril võimalik kindlaks teha nende faktide ja sündmuste olemasolu, millega maksuseadused on sidunud maksukohustuste tekkimise.;
- maksupettusega, mis on maksudest kõrvalehoidumise üks vorm. Mõiste hõlmab olukordi, mil esitatakse valeandmeid maksudeklaratsioonis või muus maksu arvutamise aluseks olevas dokumendis;
- maksude sissenõudmise võimatuks muutmisega.

Kõikidel nendel juhtudel maksab isik makse seaduses ettenähtud ajal vähemal määral, kui tegelikult kuuluks seaduse kohaselt maksmisele. Maksukohustuse vähendamine on aga sellisel juhul tinglik, kuna ebaseaduslik tegevus toob kaasa maksude ettenähtust vähem maksmise, reaalselt maksuseadusest tulenevat maksukohustust kõrvalehoidumine aga ei mõjuta<sup>69</sup>.

Maksudest kõrvalehoidumisest rääkides tehakse mõnikord vahet kergematel rikkumistel, nagu maksudeklaratsioonide esitamata jätmine, ja tõsisematel rikkumistel, nagu valeandmete esitamine või võltsitud dokumentide kasutamine. Viimast rikkumist võidakse nimetada maksupettuseks, mida iseloomustab maksumaksja eriline kavatsetus maksudest hoiduda. Maksupettus eeldab tüüpilise tunnusena maksumaksja poolset tegevust. Maksupettuse mõiste

---

<sup>67</sup> Väärarvutus võib olla nii tahtlik kui ettevaatamatu. Tahtlikku väärarvutust nimetatakse ka maksude varjamiseks, maksude tasumisest kõrvalehoidumiseks, maksupettuseks, maksukelmuseks. Vt L. Lehis (viide 1), lk 189-190.

<sup>68</sup> A. Kurist. (viide 12), lk 25-26.

<sup>69</sup> T. Ehrlich. (viide 11), lk 6.

identifitseerimisel maksudest kõrvalehoidumise kontekstis tuleb arvestada, et riigiti võivad nii selle sisu kui tagajärjed olla erinevad. Näiteks Šveits tagab rahvusvahelise vastastikuse abistamise raames abi kriminaalasjades, kui menetlus viiakse läbi just maksupettuse, mitte lihtsalt maksudest kõrvalehoidumise uurimiseks<sup>70</sup>. Eesti kontekstis tuleb silmas pidada, et valeandmete esitamine moodustab üheaegselt nii kergema<sup>71</sup> maksudest kõrvalehoidumise kui raskema<sup>72</sup> maksukelmuse süüteo koosseisu. Erialakirjanduses on juhitud tähelepanu sellele, et kuriteo koosseisude piiritlemine valeandmete kasutamisel tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgi kaudu on ebaõnnestunud lahendus. Sellistel juhtudel määrab isiku teo raskuse valeandmete teadval kasutamisel maksutehniline nüanss - kas deklaratsiooni lõpptulemuseks jääb pluss või miinus.<sup>73</sup> Autor nõustub seisukohaga, et maksupettuse sisu ei saa muutuda sellest, kas maksu makstakse vähem või tagastatakse rohkem. Riigikassasse vähem maksu tasumine peaks olema samaväärset hukkamõistu vääriv kui riigikassast alusetult maksude tagasinõudmine, sest mõlemal juhul jääb riigil tulu saamata.. Samuti võib öelda, et olemasolev käsitlus kuriteo koosseisude piiritlemisel valeandmete kasutamise põhiselt ei arvesta sellega, et kaasaegsed maksupettused on muutnud keerukamaks ja pettuste avastamist püütakse muuta raskeks just seeläbi, et ettevõttel on ka reaalne majandustegevus<sup>74</sup>, mis võimaldab edukalt opereerida just deklaratsioonide lõpptulemusega.

Üldistatult saab maksudest kõrvalehoidumist seega defineerida kui maksusätetest otsest üleastumist. Laiemalt omaks võetud maksudest kõrvalehoidumise mõiste on see, kus

---

<sup>70</sup> Šveitsi õiguses eristatakse kergemaid üleastumisi nagu tulude deklareerimata ja maksmata jätmine ning raskemaid üleastumisi nagu valedeklaratsioonide esitamine või võltsitud dokumentide kasutamine. Nendest just viimast nimetatakse maksupettuseks. P. Merks (viide 35). p 273. Eesti ja Šveitsi vahelise maksulepingu artikkel 26, mis reguleerib teabevahetust, lõige 2 sätestab, et : *selle artikli sätteid ei tõlgendata mitte mingil juhul kummagi lepinguosalise riigi kohustusena rakendada haldusabinõusid, mis on vastuolus lepinguosaliste riikide õigus- ja halduspraktikaga /.../*. Vt ka Lehis, L. Huere Siech! Salapärase „Šveitsi mudel“ Eesti maksukaristusõiguses. Maksumaksja 2007 nr 4. Kättesaadav:

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=360>, 15.02.2010.

<sup>71</sup> Maksudest kõrvalehoidumine tähistab tahtlikku või ettevaatamatut tegu, kus maksuhaldurile andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise tulemusena jäid maksud laekumata või ei laekunud täies ulatuses, samuti maksu kinnipidamise kohustuse rikkumist ja alusetu maksutagastuse saamist. MKS § 153<sup>1</sup> karistus rahatrahv füüsilisele isikule kuni 300 trahviühikut ja juriidilisele isikule kuni 200 000 krooni ja KarS § 389<sup>1</sup> karistus füüsilisele isikule kuni kolmeaastane vangistus ja juriidilisele isikule rahaline karistus.

<sup>72</sup> Maksupettus tähistab tahtlikku või ettevaatamatut tegu, kus maksuhaldurile esitati teadvalt valeandmeid tagastusnõude suurendamise või tekitamise eesmärgil. MKS § 153<sup>2</sup> karistus rahatrahv füüsilisele isikule kuni 300 trahviühikut ja juriidilisele isikule kuni 500 000 krooni ja KarS § 389<sup>2</sup> karistus füüsilisele isikule ühe kuni viieaastane vangistus ja juriidilisele isikule rahaline karistus või sundlõpetamine.

<sup>73</sup> L. Lehis (viide 70). Vt ka J. Sootak, P. Pikamäe. Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne. 3. trükk. 2009, lk 980.

<sup>74</sup> Elu 24 äriudised 20.10.2009- Veermäe: enam ei peta vaid riulifirmad, märgib maksuameti esindaja, et uue suunana püütakse pettuse avastamine teha keerulisemaks läbi selle, et maksupettuses osalevatel firmadel on teatud osas olemas ka reaalne legaalne majandustegevus. Kättesaadav: <http://www.e24.ee/?id=181211>, 30.05.2010.

maksumaksja hoidub maksu tasumisest kõrvale, ilma et ta väldiks maksukohustust, millest tulenevalt pääseb maksu tasumisest ja isegi rikub seadust. Eestis, kus maksudest kõrvalehoidumine tähistab nii ettevaatamatut kui tahtlikku maksukohustuse ebaseaduslikku vähendamist, aga ka maksuseadustega lubatud võimaluste kuritarvitamist<sup>75</sup>, on otsustatud laiemas maksudest kõrvalehoidumise mõiste kasuks. Autor kasutab magistritöös maksudest kõrvalehoidumise mõistet õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise tähenduses<sup>76</sup>, tulenevalt sellest, et praktikas on antud mõiste selles tähenduses rohkem levinud ning mõiste kattub MKS § 84 sõnastuses kasutatud terminiga.

### 1.2.3 Maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise piiritlemine

Vahetegemine maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vahel on laialt levinud. Nii maksude vältimine kui maksudest kõrvalehoidumine on teadlikud tegevused, mille eesmärgiks on maksude vähendamine. Siiski rikub ainult maksudest kõrvalehoiduja teadlikult ja tahtlikult seadust, samal ajal kui maksude vältija tegevuse tagajärg võib ja võib ka mitte olla seaduse rikkumine. Mitteaktsepteeritava maksude vältimise puhul hoiab maksumaksja küll tahtlikult maksude tasumisest kõrvale, kuid samas on ta veendunud, et tema valitud maksuplaneerimise viis on seaduslik ja aktsepteeritav<sup>77</sup>. Seega tegevus, mis kutsub esile maksudest kõrvalehoidumise, on algupäraselt ebaseaduslik, mis on peamine erinevus mitteaktsepteeritava maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vahel. Maksude vältimise juhtumitel puuduvad vihjed pettuslikule käitumisele<sup>78</sup>. Lisaks tuleb märkida, et kui maksudest kõrvalehoidumine ei vii kunagi sellise maksukohustuse vähendamiseni, mida ollakse seaduse järgi võlgu, siis maksude vältimine võib ja võib ka mitte selleni viia. Näiteks võib maksuhaldur tõlgendada maksuseadust teisti kui maksude vältija, kuid lõpuks määrab kohus selle, kas maksustamine oli õige.

Tavaolukorras võib olla keeruline eristada maksudest kõrvalehoidumist mitte karistatavast maksude vältimisest ja seda juhtudel kui:

---

<sup>75</sup> MKS § 84, MKS § 153<sup>1</sup> ja § 153<sup>2</sup>; KarS § 389<sup>1</sup> ja § 389<sup>2</sup>.

<sup>76</sup> terminoloogiaga seotud aspektide kohta vt alapunk 1.1.1. Selle termini kasutamise kasuks otsustas autor põhjusel, et see ühtib MKS §-s 84 kasutatud mõistega, on seetõttu äratuntavam ja praktikas on selle tähendus meie maksumaksja jaoks ühemõttelisem, kui näiteks maksude vältimise terminil.

<sup>77</sup> L. Lehis (viide 1), lk 189

<sup>78</sup> D. Dunbar. (viide 65), p. 533.

- 1) tehingud on keerulised ja isegi n-ö novaatorlikud – seisukohad õigest maksukäsitlusest võivad erineda, samuti võidakse olla erineval seisukohal, kas maksumaksja teadis või pidi teadma, et tema valitud maksukäsitlus on õiguspärane;
- 2) maksumaksja võib varjata fakte ja samal ajal omada ka vaieldavat positsiooni maksustamisküsimuses, mis toetab maksudeklaratsioonis aluseks võetud käsitlust, isegi juhul kui kõik faktid oleksid teada.<sup>79</sup>

Samas teisest küljest on paljud tavaolukorrad jällegi kas:

- 1) selgelt maksude kõrvalhoidumise juhtumid – teatud tulu liikide kohta eeldatakse, et iga maksumaksja teab, et tegemist on maksustatava tuluga (nt laenulepingu alusel makstud intresside maksustamine tulumaksuga);
- 2) või selgelt maksude vältimise juhtumid - maksumaksja esitab kõnealuse tehingu kohta täielikud põhjendused, sh oma vaieldava, kuid maksuhalduri seisukohast mitteaktsepteeritava maksuõiguse tõlgendamise kohta.<sup>80</sup>

Maksude vältimise ja kõrvalhoidumise piiritlemise raskustele viidates on mõni autor jõudnud veendumusele, et eristamine on võimalik vaid tagantjärele ning maksude vältimise ja maksudest kõrvalhoidumise sisuline erinevus on lühidalt kokku võetuna „vanglamüüri paksune“.<sup>81</sup>

Miks praktikas eristada maksudest kõrvalhoidumist ja mitteaktsepteerivat maksude vältimist, on toodud järgmised argumendid:

- seda tehakse enamiku riikide maksusüsteemides. Erinevad tagajärjed on maksudest kõrvalhoidumisel (maksukelmustel/maksupettustel) ja mitteaktsepteerival maksude vältimisel (Eesti mõistes maksudest kõrvalhoidumisel). Seadusandja kohtleb teadlikku seaduse rikkumist karmimalt kui seaduse piires vaieldava positsiooni võtmist;
- psühholoogilise erinevuse tõttu;
- avastatud maksude vältimise abinõud, mis praktikas toimivad, võivad anda rohkem põhjust teha seadusesse muudatusi (sisulisi muudatusi) kui avastatud maksudest kõrvalhoidumise juhtumid.<sup>82</sup>

---

<sup>79</sup> OECD (viide 36).

<sup>80</sup> *Ibid.*

<sup>81</sup> M. Bishop. The mystery of the vanishing taxpayer. The Economist, January 29th 2000.

<sup>82</sup> OECD (viide 36).

## 1.3 Näilik tehing ja maksudest kõrvalehoidumine

### 1.3.1 Näiliku tehingu olemus ja kontseptsioon maksuõiguses

Maksuõiguse kokkupuuted tsiviilõigusega on vältimatud, kuna maksustatakse peamiselt tsiviilõiguse poolt reguleeritud majanduslikke protsesse ja nende tulemusi. Lisaks tsiviilõiguslikele õigustele ja kohustustele võivad majanduslikest sooritustest tuleneda maksukohustused riigi ees, mis võib isikut ajendada õigussuhte kujundama selliselt, et maksukohustust ei teki.<sup>83</sup> Üks selliseid võimalikke viise oma maksukohustuse vähendamiseks on näiliku tehingu tegemine.

Reeglina ei ole riigid kehtestanud spetsiifilist maksuõiguslikku näiliku tehingu kontseptsiooni ja tuginetakse eraõiguslikule kontseptsioonile<sup>84</sup>. Näiliku tehingu tsiviilõiguslik tähendus seisneb selles, et õigussuhtele antud vorm ei hõlma poolte tegelikku kavatsust ehk teisisõnu, pooltel puuduvad kavatsused lepingut sellisel kujul nagu avaldatud täita. Näiliku tehinguga soovivad pooled kas jätta mulje tehingu olemasolust või varjata teist tehingut. Esimesel juhul ei ole tehingut tegelikult teostatud, st pooled ei ole soovinud õiguslikke tagajärgi tekitada, teisel juhul varjab näilik tehing teist, peidetud tehingut või õigussuhet. Varjatud tehingu olemasolu eeldab seega kahte tehingut, mis esinevad üheaegselt ja millest vaid ühe suhtes on vale kavatsus. Viimane tähendab, et pooled soovivad küll õiguslike tagajärgede saabumist, kuid mitte nende, mis tulenevad tegelikult sõlmitud lepingust. Eksisteerib ainult üks õige tehing - see, mis on varjatud. Näiliku tehingu test seisneb küsimuses: kas pooled soovisid reaalselt tehingu tagajärgi ellu kutsuda või on seal varjatud tehing, mis muudab ära mõne või kõik õigusliku tagajärjed selle tehingu suhtes, mis on näiv<sup>85</sup>.

Tehingu näilikkuse tõendamisel on olulised tehingut ümbritsevad faktid ning olustik, mis näitavad, et poolte tegelik tehing erines suuresti sellest, mida vormiliselt näidata taheti, samuti see, kui tehing ei olnud äriiselt loogiline või lepingule antud õiguslik vorm ei langenud kokku selle majandusliku tulemusega. Tõendamisel võib saada olulisi lähtekohti poolte omavahelistest suhtest. Spetsiifilisema näiliku tehingu kohta võib näitena tuua, kus osahingud

---

<sup>83</sup> T. Grauberg (viide 20).

<sup>84</sup> F. Zimmer (viide 6), p 31. TSÜS § 89 lg 1 sätestab, et *näilik on 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*. MKS § 83 lg 4 näiliku tehingu kontseptsioon vastab TsÜS § 89 näiliku tehingu definitsioonile.

<sup>85</sup> D. Garabedian (Belgium). *Form and Substance in tax law*, Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association, Volume LXXXVIIa, Subject I, Haag: Kluwer, 2002, pp. 154-155.

osa hoidmise lepingu alusel kantakse osa omand üle teisele isikule, eesmärgiga varjata osa tegelikku omanikku. Sellisel juhul on osa omandi ülekandmine näilik tehing, mille eesmärgiks ei ole esile kutsuda võõrandamislepingule iseloomulikke tagajärgi. Levinumad näiliku tehingud seonduvad fiktiivsete müügilepingute sõlmimisega, mille alusel kaupa või teenust tegelikult ei müüda ja mille eesmärgiks võib olla kas soov omastada või varjata äriühingu tulusid.

Näiliku tehingu maksustamist käsitlevas kohtuasjas 3-3-1-3-09 on Riigikohus, viidates tsiviilkolleegiumi praktikale, märkinud, et varjatud tehingu puhul tuleb eraldi hinnata tehingu sisu ja kehtivust<sup>86</sup>. Kohus pidas siin silmas ilmselt seda, et välistada ei saa võimalust, et ka varjatud tehing on tühine näiteks vorminõuete rikkumise tõttu<sup>87</sup>. Samas, isegi juhul kui varjatud tehing on tühine, ei välista see veel maksuõiguslikke tagajärgi, kui selgub, et varjatud tühise tehinguga kaasnesid majanduslikud sooritused. Sellisel juhul tuleb MKS § 83 lg 4 asemel kohaldamisele MKS § 83 lg 3. Seega tuleb ka varjatud tehingu puhul keskenduda vormi asemel pigem sisule ning tagajärgedele.

Tehingute näilikkusega seoses tuleb rõhutada, et ainuüksi see ei ole piisav maksukohustuse tekkimiseks, tuvastatud peab olema ka maksueelise saamine. Olukorras, kus tehingu näilikkus oleks tõendatud, kuid sellega ei saada mingit maksueelist, ei saa rääkida maksudest kõrvalehoidumisest.<sup>88</sup>

Tüüpilistest näilikest tehingutest eristuvad juhtumid, kus lepingust tulenevaid õigusi ja kohustusi ei pruugita täitmisele pöörata. Nende juhtumid erisus seisneb selles, et õigused ja kohustused on tegelikud. Sellise juhtumi ja näiliku tehingu vaheline piir on üsna hägune. Määrava tähtsusega on see, et leping võidakse seaduslikult täitmisele pöörata, kui lepingu pool seda nõuab. IFA üldraportist selgub, et näiteks Belgias lähtutakse sellest, et niisugused

---

<sup>86</sup> Vt RKHK 25.03.2009 otsuse nr 3-3-1-3-09 p 17.

<sup>87</sup> Nt suuline kokkuleppe kinnisasja hinda puudutavas, mis erineb notariaalses ostu-müügilepingus märgitud hinnast – vastuolus AOS § 119 lg ; RKKK otsus nr 3-1-1-3-10.

<sup>88</sup> RKHK 30.05.2007 otsuses nr 3-3-1-22-07 (OÜ Niiter) p.22, kus maksuhalduri hinnangul oli tegemist näilike tehingutega, selgitas Riigikohus, et kui äriühingud on tehingutelt makstavat käibemaksu ja mahaarvatavat sisendkäibemaksu korrektselt kajastanud, pole äriühingud kahe tehingu tulemusena kokkuvõttes saanud kasu ning riigil poleks sellisel juhul tekkinud mingit reaalselt tulu saadava käibemaksu näol, isegi kui tõendatud oleks tehingute näilikkus. RKHK 25.03.2009 otsuses nr 3-3-1-3-09 (TNK Eesti OÜ) p.12., kus samuti oli vaidluse all tehingute näilikkus ja sellest tulenevalt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, märkis Riigikohus, et sõltumata asjaolust, kas tegemist oli teeseldud või varjatud tehinguga, tekib müüjal maksustatav käive ja sellelt käibelt käibemaksu tasumise kohustus. Nimetatud kohustusele korrespondeerub ostja õigus sisendkäibemaks maha arvata.

lepingud on maksustamise seisukohast aktsepteeritavad, kuid asjaolu, et lepingu teatud osi tõenäoliselt täitmisele ei pöörata, võib pidada näiliku tehingu tunnuseks. Saksamaal seevastu puudub ühtne seisukoht, kas tehingut tuleks sellisel juhul lugeda näilikuks tehinguks või kuulub see maksudest kõrvalehoidumise üldreegli reguleerimisalasse.<sup>89</sup>

Kokkuvõtvalt saab märkida, et praktikas on üldiselt juhtumid, kus näilike tahteavaldustega püütakse mitte midagi saavutada, siiski harvad. Näilike tehingute juhtudel on enamasti olemas ka varjatud tehingud, mille maksutagajärgi püütakse näilikkusega vältida.

### 1.3.2 Näiliku tehingu ja maksudest kõrvalehoidumise tehingu piiritlemine

Näiliku tehingu kontseptsiooni tähtsus maksuõiguses võib olulisel määral erineda olenevalt sellest, kas riik on kehtestatud maksudest kõrvalehoidumise vastased reeglid või mitte. Viimasel juhul võib praktikas näiliku tehingu kontseptsioon olla maksustamise kontekstis laiem tänu tõendamisreeglitele. IFA üldraporti koostaja märgib, et riigid, kus maksudest kõrvalehoidumise vastaseid reegleid ei ole kehtestatud või on kehtestatud piiratult, on tingimused näiliku tehingu tõendamiseks üsnagi sarnased nendele, mille põhjal maksudest kõrvalehoidumise vastased reeglid kehtestanud riikides otsustatakse, kas tegemist on maksudest kõrvalehoidumise skeemiga. Näiteks võtab kohus samamoodi arvesse seda, et maksumaksja sooritatud tehing ei olnud äriiselt loogiline või lepingu vorm ei langenud kokku majandusliku tulemusega. Riikides, kus on kehtestatud maksudest kõrvalehoidumise vastased reeglid, võib näilike tehingute ja maksudest kõrvalehoidumise tehingute piir olla kas hägune<sup>90</sup> või siis on näiliku tehingu mõiste üldse väheoluline.<sup>91</sup>

Praktikas on näilike tehingute ja kõrvalehoidumise tehingute eristamine keerukas. Võib esineda olukordi, kus üks lepingupool arvab, et tegemist on näiliku tehinguga, teine aga leiab, et tegemist on kõrvalehoidumise tehinguga. Näilik tehing eeldab mõlema osapoolte teadlikkust näilikust iseloomust<sup>92</sup>. Näilikkus võib seisneda ka sõltumatutes erinevates tehingutes, milles erinevad osapooled on varjatult otsustanud luua sellise seose, et nende õiguslik kavatsus on mõne aspekti osas muudetud.

---

<sup>89</sup> F. Zimmer. (viide 6), p. 36.

<sup>90</sup> *Ibid*, p. 32.

<sup>91</sup> Kehtib näiteks Soome ja Taani kohta. *Ibid*, pp. 29-30.

<sup>92</sup> V. Lopman (viide 45), lk 42 allmärkus 162 ja lk 63.

V. Lopman on näilike tehingute ja maksudest kõrvalehoidumise tehingute eristamisel võtnud aluseks tehingute kehtivuse aspektist ja leidnud, et näilikud tehingud pole oma olemuselt kõrvalehoidumise tehingud. Näilike tehingute korral ei ole väljapoole esitatud õiguslik tahe kehtiv, mistõttu on näilik tehing tühine. Maksudest kõrvalehoidumise tehing peab aga eesmärgi saavutamiseks olema kehtiv<sup>93</sup>. Autori arvates võib selle lõppjärelusega nõustuda. Lisaks vormilistele aspektidele on autori hinnangul olulised ka sisulised erinevused - tehingu näilisuse küsimus ei ole majandusliku sisu küsimus. Näiliku tehingu tunnuseks on vigane õigusliku vorm, maksudest kõrvelehoodumise tehing on aga õiguslikult korrektne, kuid majanduslikult vigane. Viimase puhul ei ole tehingut võimalik tsiviilõiguse kaudu kahtluse alla seada ning selleks on vaja eraldi maksuõiguse normi. Huvi lepingut mitte aktsepteerida on sellistel juhtumitel ainult avalikul võimul. Vajadust tsiviilõiguslike kaitsevahendite järele ei ole, kuna lepingupoolte huve ja õigusi selline tehing ei kahjusta. MKS § 83 lg 4 rakendamine eeldab, et kaasuse saab lahendada puhtalt tsiviilõiguse pinnalt, st. kui sama tehingu mõni tehinguosaline tsiviilkohtus vaidlustaks, oleks tulemuseks tehingu tühisuse tuvastamine. Kui selles ei saa kindel olla, tuleb pöörduda MKS § 84 poole. MKS § 84 vajalikkust on seadusandja ette näinud juhtudele, mil MKS § 83 alustele ei saa viidata<sup>94</sup>.

Eesti maksualasest kohtupraktikast ilmneb, et maksustamisel tuginemine näilike tehingute sättele MKS § 83 lg 4 on erandlikum, kui võiks arvata, millest järeldub, et säte leiab praktikas vähe kasutust ja laialdasemalt tuginetakse MKS §-le 84. Sellist tulemust võib pidada ootuspäraseks, sest paralleelsete reeglite olemasolul on olemas võimalus reeglite kattuvuseks. Samuti võib põhjuseks olla ka asjaolu, et MKS § 84 on oma laiema ulatuse tõttu kindlamini rakendatav.

---

<sup>93</sup> V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. Juridica 2005, nr 7, lk 500.

<sup>94</sup> MKS eelnõu (886 SE I) seletuskirjas märgitakse: § 85 (§ 84), mis sätestab lepinguvabaduse kuritarvitamise tagajärjed, võib osaliselt kattuda eelmises paragrahvis toodud koosseisudega. Kättesaadav: <http://web.riigikogu.ee/ems/saros-bin/mgetdoc?itemid=012960024&login=proov&password=&system=ems&server=ragne11>, 12.03.2010.

## 1.4 Maksudest kõrvalehoidumise vastased üld- ja erireeglid

### 1.4.1 Maksudest kõrvalehoidumise vastased üldreeglid

Enamike riikide seadusandluses on püütud kas spetsiaalsete üld- või erikoosseisudega reguleerida maksuseaduste väärkasutusega seonduvat<sup>95</sup>. Selliste reeglite sätestamise eesmärgiks on anda maksumaksja tegevuste kvalifitseerimiseks õiguslikud juhised ja alused. Spetsiaalsete üldpõhimõtetenäena on maksuseadustes formuleeritud reeglid, millele vastavust tehingute tõlgendamisel maksuseaduste sisu ja mõttega vastuolus olevaks kontrollitakse. Tuntakse järgmisi maksudest kõrvalehoidumise tehingute ümberkvalifitseerimiseks kasutatavaid majandusliku tõlgendamise üldreegleid:

1. Tehingu sisu vastandamine vormile (*substance over form*)
2. Majandusliku eesmärgi reegel (*business purpose rule*)
3. Tehingute jada reegel (*step-transaction*)
4. Õiguse kuritarvitamise doktriin (*abuse of law, fraus legis*)

Lisaks seaduses sätestatud väärkasutuse reeglitele võivad paralleelselt eksisteerida ka kohtupraktika poolt väljaarendatud reeglid, nagu näiteks Prantsusmaal „ebaloomulike juhtimisotsuste teooria“ (*acte anormal de gestion*), Madalmaades *fraus legis* doktriin või Suurbritannias Ramsay<sup>96</sup> doktriin.

Paljudes tsiviilõiguslikes riikides kehtivate maksudest kõrvalehoidumise kirjutatud või kirjutamata reeglite alged pärinevad Rooma õiguse kontseptsioonil *in fraudem legis*<sup>97</sup>. Üldise õiguse riikides Rooma õigusest tulenevat *fraus legis*'e doktriini ei kasutata. Selle asemel lähtutakse seisukohast, et õiguslik olemus prevaleerib majandusliku sisu üle.<sup>98</sup>

Üldised maksudest kõrvalehoidumise vastased reeglid tulevad kohaldamisele juhtumitel, mille osas seadusandja ei ole maksumaksja käitumist ette näinud<sup>99</sup>. Enamik maksudest kõrvalehoidumise vastaseid reegleid, põhinegu need seadusel või kohtuotsustel, on üldised

---

<sup>95</sup> F. Zimmer. (viide 6), p. 37.

<sup>96</sup> Kohaldatakse tehingute jada kaasuste suhtes; vt F. Zimmer (viide 6), p. 41.

<sup>97</sup> Tõlkes tähendab seadusest möödahiilimine.

<sup>98</sup> F. Zimmer. (viide 6), p. 43

<sup>99</sup> G.S. Cooper. The Design and Structure of General Anti-Tax Avoidance Regimes. Bulletin for International Taxation, 2009 nr 1, p. 28.

selles mõttes, et need reguleerivad põhimõtteliselt kõiki või suuremat osa maksuküsimusi.<sup>100</sup> Maksudest kõrvalehoidumise üldreeglite ühiseks tunnuseks on seegi, et nende sihtmärgiks ei ole kõiksugused maksukohustuse vähendamise püüdlused, vaid need tegelevad maksude planeerimise kõige kuritarvituslikumate juhtumitega.

*Tehingu sisu ja vormi vastandamise reegli* kohaselt võib tehinguid määratleda nende sisu järgi, kui tehingu olemus on vastuolus sellele antud vormiga. Kodanikud peavad avaliku võimuga suhtlemisel tegutsema heas usus, mis tähendab, et lepinguvabadust ei tohi kuritarvitada maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Kui maksumaksja teeb mingi kunstliku või ebatavalise tehingu ning selle tehinguvormi ainus põhjus oli maksukohustusest pääsemine, siis võimaldab maksudest kõrvalehoidumise vastane üldreegel tehingut ignoreerida ning viia maksustamine läbi tegeliku majandusliku sisu alusel<sup>101</sup>. Probleem seisneb selles, et reegel ei selgita, milliste tingimuste täitumisel prevaleerib sisu vormi üle. Seega on tegemist väga subjektiivse, faktidest sõltuva ja seetõttu ebakindla doktriiniga.

*Majandusliku eesmärgi reegel* on seotud reeglitega, mis seavad rakendumise eesmärgiks (ainsaks või peamiseks) maksude vältimise. Samas koondab majandusliku eesmärgi reegel põhitähelepanu kaubanduslikele või muudele maksudega mitteseotud põhjustele, miks tehingusse asutatakse. Majandusliku eesmärgi reegel ei tegele mitte eesmärgi, vaid tulemusega. Majandusliku eesmärgi reegel on seotud ka nende reeglitega, mis toetuvad sellele, et tehing on ebaloomulik<sup>102</sup>.

Enim rakendatakse maksudest kõrvalehoidumise vastaseid reegleid tehingute jada kaasuste puhul. Tehingu iga üksik etapp võib eraldiseisvalt võetuna olla täiesti seaduslik, kuid kuritarvitus tuleneb sellest, et tegemist on osaga etteplaneeritud tegevusest, kus iga tehingu etapp on kas otseselt või kaudselt maksumaksja kontrolli all. Riigiti võivad siin erinevused tekkida sellest, millistel tingimustel saab kahte ja enamat tehingut vaadelda üksteisega seotult<sup>103</sup>.

---

<sup>100</sup> F. Zimmer. (viide 6), p. 41.

<sup>101</sup> L. Lehis. (viide 1), lk 69.

<sup>102</sup> F. Zimmer. (viide 6), p. 48. USA-s nn „katkestatud eesmärgi“ (*aborted purpose*) test. See test on määrav juhtumite puhul kus tehingu sisu erineb vormist, kuna kavatses tehingut ei kasutatud eesmärgil, mis oleks kokkusobiv tema teeseldud olemusega.

<sup>103</sup> *Ibid*, p. 46.

Õiguse kuritarvitamise printsiip tähistab eraisikute vahelistes suhetes õiguse kasutamist kahju tekitamiseks. Suhtes eraisik ja võimuorgan on õiguse kuritarvitamise sisuks eeliste saamine, millega täidetakse üksnes formaalselt sellise eelise saamiseks vajalikud tingimised ilma, et aktsepteeritakse sellega kaasnevaid kulusid.<sup>104</sup>

„Majandusliku eesmärgi“, „tehingu sisu ja vormi vastandumise“, „majandusliku sisu“ või „näilise tehingu“ reeglite lähemal uurimisel saab väita, et need kattuvad suures ulatuses. Nende reeglite puhul on vajalik teatav maksudest kõrvalehoidumise kavatsetus, majandusliku eesmärgi puudumine ja tehingute kunstlikkuse aspekt.

#### **1.4.2 Maksudest kõrvalehoidumise vastaste üldreeglite struktuur**

Maksudest kõrvalehoidumise vastaste reeglitega seoses on võimalik nende sisu põhjal eristamine selle alusel, kas tegemist on reeglitega, mis sisaldavad fikseeritud tingimusi selleks, et saaks tehingut ümber lükata või osutavad tingimused pigem olulistele aspektidele, mida tuleb hindamisel üldiselt arvesse võtta.

IFA üldraportist<sup>105</sup> selgub, et riikides, kus kehtivad kaasaegsed kirjutatud maksudest kõrvalehoidumise vastased reeglid, on maksude vältimise üldreegli struktuur enamasti sõnastatud tingimustena. Näiteks sätestab Rootsi kõrvalehoidumise<sup>106</sup> üldreegel kolm tingimust: 1) tehing peab võimaldama maksumaksjale olulist maksusoodustust, 2) seda eelist tuleb pidada tehtava(te) tehingu(te) peamiseks motiiviks ning 3) maksumaksja väitega nõustumine peab olema vastuolus õigusakti eesmärgiga. Belgia seadusesäte annab maksuhaldurile volituse tehing või tehingud ümber klassifitseerida, kui maksuhaldur leiab, et tehinguga püütakse maksudest kõrvale hoiduda, välja arvatud juhul, kui maksumaksja tõendab seaduslikku majanduslikku vajadust. Itaalia üldreegel nõuab samuti, et tehingul puuduks kehtiv majanduslik põhjus koos eesmärgiga omandada maksusoodustus.

---

<sup>104</sup> C. Armand. Prohibition of Abusive Practices in European VAT: Court Aid to National Legislations Bugs? Intertax 2008, volume 36, issue 5, p. 189.

<sup>105</sup> F. Zimmer. (viide 6), p. 44.

<sup>106</sup> Rootsi kehtib alates 24.05.1995 *Lag (1995:575) mot skatteflykt* (maksudest kõrvalehoidumise seadus), mida kohaldatakse tulumaksule. Kättesaadav: <http://62.95.69.15/>, 17.05.2010.

Riigid, kus on vanemad maksudest kõrvalehoidumise vastased sätted, nagu näiteks Austria<sup>107</sup> ja Saksamaa<sup>108</sup>, on need üldisemat laadi ega anna erilisi juhiseid otsustavate tegurite väljaselgitamiseks, ega ka selle kohta, kas reeglid kehtestavad tingimusi või üldiseid hindamiskriteeriume. Ka näiteks Soome, kus maksudest kõrvalehoidumise üldreegel kehtestati 1934, on vastav reegel üldsõnaline, sisaldades tegelikult kahte eraldi normi, millest üks tugineb kontseptsioonile, et sisu on ülimuslik vormi suhtes (rangelt võttes), ja teine maksudest kõrvalehoidumise kavatsuse kontseptsioonile.<sup>109</sup>

Eesti maksudest kõrvalehoidumise üldreegel MKS § 84<sup>110</sup>, mis on üle võetud Saksa õigusest (AO § 42)<sup>111</sup>, on samuti üldsõnaline ning selles puuduvad tingimused, mida tuleb hindamisel arvesse võtta. Sätet on praktikas kritiseeritud just selle üldsõnalisuse tõttu, mis jätab palju võimalusi subjektiivsele tõlgendamisele, millest tulenevalt eksisteerib oht ametnike suvast sõltuvaks majanduslikuks lähenemiseks. Leitakse, et järjest keerulisemate ja nüanssiderohkemate tsiviilõiguslike tehingute tegemisel ei paku norm piisavalt kaitset ja vajadus on konkreetsemate maksudest kõrvalehoidumise reeglite järele.<sup>112</sup>

---

<sup>107</sup> Austria BAO kehtib alates 01.01.1962. Kättesaadav:

[http://www.jusline.at/Bundesabgabenordnung\\_\(BAO\).html](http://www.jusline.at/Bundesabgabenordnung_(BAO).html), 14.05.2010. BAO § 22 Wirtschaftliche Betrachtungsweise sõnastus on järgmine: (1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Tõlge eesti keelde: Lõige 1 Maksukohustusest ei ole võimalik kõrvale hoiduda ega seda vähendada vorminõuete ja tsiviilõiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise teel. Lõige 2 kuritarvituse (lõige 1) esinemise korral määratakse maksud nii, nagu need tulnuks määrata majanduslikele tehingutele, asjaoludele ja suhetele vastava õigussuhte korral.

<sup>108</sup> Saksa AO kehtib alates 01.01.1977. Kättesaadav: [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/), 14.05.2010. AO § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sõnastus on järgmine: lõike 1 esimene lause kõlab järgmiselt: „Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden“. Tõlge eesti keelde: Maksuseadustest ei tohi olla võimalik mööda hiilida maksuplaneerimise skeemides õiguse kujundusvõimalusi kuritarvitades. AO § lõige 2 sõnastus on järgmine: „Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“. Tõlge eesti keelde: kuritarvitamine leiab aset, kui tehakse ebasobiv seaduslik valik, mis võrreldes sobiva valikuga toob maksumaksjale või kolmandale isikule kaasa seadusega mitteettenähtud maksusoodustused. See ei kehti juhul kui maksumaksja esitab valitud käitumisviisi mittemaksuliste eesmärkide kohta tervikpilti vaadates asjassepuutuvad tõendid.

<sup>109</sup> F. Zimmer. (viide 6), p. 44.

<sup>110</sup> 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 toimingute tegelikule majanduslikule sisule.

<sup>111</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu (886 SE I) seletuskiri § 85 kohta (viide ).

<sup>112</sup> L. Glikman. Majandusliku tõlgendamise meetod või riigi omavoli? Postimees 14.02.2007. Artikli autori seisukohal peaks seadus peaks selgelt sätestama, et majandusliku tõlgendamise meetodit tohib rakendada vaid siis, kuid tehingu puudub üldse igasugune majanduslik eesmärk või põhjus ning tehing ei anna üldse mingeid mõistlikke majanduslikke tulemusi; vt ka T. Grauberg. (viide 11), lk 77 ja K. A. M. Kelder. Euroopa Ühenduse asutamislepingus sätestatud põhivabaduste mõju maksustamisele: otsesed maksud. Magistratöö: juhendaja L. Lehis. Tartu Ülikool, õigusteaduskond, riigi- ja haldusõiguse õppetool, 2005, lk 77.

### 1.4.3 Maksudest kõrvalehoidumise üldreeglite üldsõnalisus

Õigusriigi ühe aluspõhimõtte - õiguskindluse põhimõttest tuleneb nõue, et maksuseadused peavad olema sedavõrd arusaadavad ja konkreetsed, et tõlgendamis- ja valikuvõimalusi jääks võimalikult vähe. Maksumaksja peab saama seaduse teksti lugedes oma tulevased maksud välja arvutada<sup>113</sup>. Samas on ka selge, et seaduste sõnastamine sellise täpsusega, et hõlmata kõiki praktikas esilekerkivaid olukordi, ei ole võimalik.

Maksudest kõrvalehoidumise üldreeglite üldsõnalisust ja ebamäärasust on erialakirjanduses käsitletud põhiliselt järgmiste poolt- ja vastuargumentidega. Üldreegli ebamäärasuse kaitseks leitakse, et see on vajalik selleks, et reegel saaks toimida nii, nagu on kavandatud. Kui üldreeglis üritada määratleda maksudest kõrvalehoidumist absoluutse täpsusega, leiavad maksudest kõrvalehoidujad kiiresti strateegiad, mis jäävad väljapoole seaduse definitsiooni, sest konkreetsema sisuga reeglid on avatumad maksudest kõrvalehoidumisele<sup>114</sup>. Reeglite üldsõnalisuse kriitika poolelt tuuakse järgmised argumentid:

- 1) õiguskindluse põhimõtte rikkumine. Kohustused, mida seadusandja kehtestab, tuleb väljendada selgelt ja ühetähenduslikult, mis tähendab, et maksumaksjalt ei tohi nõuda maksu tasumist, kui see ei tulene otseselt seadusest. Maksumaksjad on õigustud lootma, et maksuseadused on kirjutatud piisava selgusega ja nad saavad maksutagajärgede osas mõistliku kindlusega planeerida ning teostada oma äritegevusi;
- 2) kuna maksuhalduril on üldreegli kohaldamisel diskretsiooniõigus, on võimalik maksumaksjate ebavõrdne kohtlemine. Kui maksudest kõrvalehoidumise üldreegel ei sisalda spetsiaalseid juhiseid reegli kohaldamiseks, ei saa maksumaksjad olla kindlad, et neid on samasugustel asjaoludel teiste maksumaksjatega võrdselt koheldud.
- 3) kohtute põhiseaduslik roll ja suhe seadusandlusega. Kui maksunorm ei põhine selgetel põhimõtetel ja printsiipidel, ei saa kohtult oodata sellistele puudustele lahendusi. Maksudest kõrvalehoidumise üldreeglit ei peaks kasutama halva seadusandluse poolt jäetud tühimike täitmiseks<sup>115</sup>. Täiendav kriitika seisneb veel selles, et kohtute lähenemine maksudest kõrvalehoidumise tingimuste "väljatöötamisele" on tagasivaateline ja reegleid arendatakse üksikjuhtumite põhiseaduslikult, mistõttu on nii

<sup>113</sup> L. Lehis. "Maksuõiguse üldpõhimõtted". Juridica 1999 nr 5.

<sup>114</sup> Z. Prebble, J. Prebble. Comparing The General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. Bulletin for International Taxation. 2008, April, pp. 156, 164.

<sup>115</sup> D. Dunbar. (viide 65), p. 535.

maksumaksjatel kui maksuhalduril raske tuvastada asjakohase kohtupraktika suundi.<sup>116</sup>

Autori arvates on mõistetav, et üldreeglis ei saa maksudest kõrvalehoidumise tingimusi sõnastada absoluutse täpsusega. Samas ei saa toetada lähenemist, et üldreeglis teeb “õige“ üldreegli üldine sõnastus ja selleks, et reegel saaks toimida, peab säilima abstraktne sõnastus. Üldreeglite üldsõnalisusest tulenev negatiivne aspekt kaalub üles võimaliku positiivse eesmärgi maksudest kõrvalehoidumise tõkestamisel. Täpsemate reeglite sõnastamine võimaldab suuremat õiguskindlust maksumaksjatele, kes saavad oma tegevusi korraldades silmas pidada kohtult oodatavat reageeringut, samuti teha täpseid kalkulatsioone tehingu kuludes. Selgemate reeglite sätestamine annab ka maksuhalduri tegevusele konkreetsemad piirid.

#### **1.4.4 Maksudest kõrvalehoidumise vastased erireeglid**

Taunitavate maksuplaneeringute vastu võitlemiseks on paljudes riikides võetud kasutusele konkreetsema sisuga spetsiaalsed erireeglid. Eriklauslite mõte on selles, et kuna seaduste kuritarvitamine maksudest kõrvalehiilimise eesmärgil eeldab tahtlust ja tihti on seda keeruline tuvastada, on seadusandja paljudel juhtudel valinud lihtsama võimaluse ning näinud ette maksubaasi ümberarvutamise pelgalt objektiivsete tunnuste alusel. Magistritöö eesmärki ja piire arvestades erikoosseise põhjalikult ei käsitleta, autor piirdub üksnes erisätete äramärkimisega ja üldistatud järeldustega, erandiks on vaid tulupõhimõtte ja esindusreeglite aspektist TuMS § 22, millel peatutakse pikemalt alapunktis 3.2.3.2.

Eesti mastaabis on maksudest kõrvalehoidumise erikoosseisudest tuntumad seotud isikute vaheliste tehingute korrigeerimise võimalus (TuMS § 14 lg 7, § 50 lg 4, KMS § 12 lg 14), teatud liiki kulude tulust mahaarvamise keeld või täiendav maksuarvutamine (TuMS § 34 p 9-10, § 39 lg 1, § 51 ja 52 ning MKS § 94) ja nn CFC<sup>117</sup> sätted madala maksumääraga territooriumil oleva isiku tulu omistamiseks füüsilisele isikule (TuMS § 22).

---

<sup>116</sup> *Ibid*, p. 545.

<sup>117</sup> CFC on lühend *controlled foreign company*-ist ehk kontrollitud välisühingust. TuMS § 22 näol on tegemist rahvusvahelises praktikas levinud vahendiga, millega püütakse takistada riigi maksutulude vähenemist madala maksumääraga territooriumil asuvate äriühingute vahendusel sooritatavate maksuplaneeringute kaudu. Madala maksumääraga territooriumil asuva ning residentide kontrolli all oleva juriidilise isiku tulu loetakse variühingut kontrollivate residentide tuluks sõltumata sellest, kas see juriidiline isik on residentidele kasumit jaotanud või mitte. Vt selle kohta Lehis, L. Tulumaksuseaduse kommentaarid väljaanne. Tartu 2000. lk 449.

Rahvusvaheliste maksuplaneeringutega võitlemiseks on tuntumad reeglid siirdehindade korrigeerimist sätestavad klauslid, alakapitalisatsiooni reeglid<sup>118</sup>, CFC sätted ja maksulepingute väärkasutuse vältimise klauslid. EL põhivabaduste kontekstis on erinevate maksudest kõrvalehoidumise vastaste meetmete põhiolemuseks diskrimineerimise vältimine. Euroopa Komisjon on CFC sätete puhul toonud esile, et selle asemel, et tühistada CFC eeskirjad täielikult või lõpetada nende kohaldamine EL-s, on vaja tagada, et CFC eeskirju kohaldatakse ainult täielikult kunstlike skeemide suhtes. Nende reguleerimisalas kehtestatavate piirangute seadmisel on kõige olulisem, et maksumaksjatele antakse võimalus juriidilise menetluse teel tõestada, et nende tehingud on tehtud heauskselt äriistel eesmärkidel.<sup>119</sup> Alakapitaliseerimist käsitlevate reeglite kohta väljendas Euroopa Komisjon arvamust, et liikmesriikidel peab olema siiski võimalus võtta EL siseselt tarvitusele meetmeid, millega piirata oma maksubaasi kunstlikku vähendamist, mis tuleneb rahastamisest struktureeritud võlakohustuste kaudu.

#### 1.4.5 Üld- ja erireeglite omavahelised seosed

Võttes aluseks, et paljudes riikides on kehtestatud nii üldreegel kui ka üks või mitu maksudest kõrvalehoidumise vastast erireeglit, on sellistel juhtudel küsimuseks, kas erireegel reguleerib maksudest kõrvalehoidumist oma valdkonnas piisavalt või kas tuleks kohaldada ka maksudest kõrvalehoidumise vastaseid üldreegleid.<sup>120</sup> Sisuliselt taandub küsimus sellele, kas maksudest kõrvalehoidumise erireeglid piiravad üldreegli rakendusala ja kui piiravad, siis mis ulatuseni.

Suhtumine sellesse küsimusse ei ole üheselt selge ja võimalikud on erinevad lähenemised. Maksudest kõrvalehoidumise üldreegli funktsioon on maksudest kõrvalehoidumise takistamine juhtumitel, kus seadusandja ei pea vajalikuks erisätte loomist või mida ta pole suutnud erisätte sõnastamiseks piisavalt selgelt ette näha. Eriklauslite eesmärk on täpsustada maksuseaduste väärtusotsustusi ning konkretiseerida kõrvalehoidumise koosseise.<sup>121</sup> Üheks võimalikuks lähenemiseks on, et sätted on üld- ja erisätte vahekorras, kus tuleb eelis anda

---

<sup>118</sup> Eestis puuduvad alakapitalisatsiooni reeglid, mis võimaldaksid näiteks kvalifitseerida osa intresse ümber dividendideks, kui aktsionäri poolt antud laenu osakaal on võrreldes omakapitaliga ülemäära suur. Vt selle kohta L. Lehis. Äriühingust tehtavad väljamaksed tulumaksuseaduse valguses – millal on tegemist dividendiga ja millal mitte? Maksumaksja 2008 nr 6/7. Kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=755>, 17.02.2010

<sup>119</sup> Euroopa Komisjoni (viide 50), lk 7.

<sup>120</sup> F. Zimmer. (viide 6), pp. 49-50.

<sup>121</sup> V. Lopman. (viide 45), lk 47 ja 62.

erisättele ning üldsäte ei kuuluks üldse kohaldamisele. Eksisteerib ka vastupidine seisukoht, et eriklausel ei piira üldklausli rakendamist, mida põhjendatakse õigustagajärgedes lünkade välistamise eesmärgiga<sup>122</sup>. Kui olukorda reguleerivad nii üld- kui erireegel, siis ei saa üldreeglit kaudselt kohaldada selle ulatuseni, kuhu ulatuvad spetsiaalsed maksude vältimise vastased erisätted. Samas on selge, et kui lubada üld- ja erireegli üheaegset kohaldamist, siis on tegemist fiskaalsetele eesmärkidele tugineva otsusega, mis vähendab õiguskindlust. Kui tugineda avalikus õiguses kehtivale põhimõttele, et lubatud on kõik see, mis on seaduses kirjas, siis on autori hinnangul tegemist võimaliku argumendiga väitmaks, et erireegli olemasolu piirab üldreegli rakendusala.

Seda, et üld- ja erireegli omavahelise rakendusala suhtes on olemas õiguslik probleem, ilmestab kas või Saksamaa näide, kus peeti vajalikuks täiendada maksudest kõrvalehoidumise vastase üldreegli regulatsiooni 2001. aastal uue sättega, mille kohaselt on maksudest kõrvalehoidumise vastane üldreegel kohaldatav juhul, kui pole selgesõnaliselt sätestatud vastupidist<sup>123</sup>. Muudatuse ajendiks oli kohtuotsustest märgatav trend, et spetsiaalseid maksude vältimise vastaseid erisätteid eelistati AO §-le 42 ja need domineerisid selle üle.<sup>124</sup>

Eesti kontekstis ei ole autoril tuua otseseid näiteid üld- ja erireegli konflikti kohta. Mingil määral võib aga erireegli rakendumise välja lugeda Hansapanga aktsionäride kaasustest, kus tegu oli mitterahalise sissemaksega<sup>125</sup>. Selles asjas tugines maksuhaldur MKS § 84 üldreeglile, kuid maksumaksjad maksuvabastust andvale normile TuMS § lg 15 lg 4 p 10 (mille kohaselt ei maksustata tulumaksuga tulu äriühingus osaluse suurendamisest või omandamisest mitterahalise sissemakse teel). Riigikohtu seisukohast võib välja lugeda, et maksuvabastust andev säte kas välistab või igatahes oluliselt piirab MKS § 84 rakendamist. Mingil määral seondub erireegli rakendumise või mitterakendumisega Riigikohtu lahendi 3-3-1-67-08 kaasus, kus maksuhaldur nägi maksudest kõrvalehoidumist kahe mitteseotud äriühingu vahelises kinnisvara võõrandamise tehingus, leides, et kinnistute eest tasutud hind oli nende turuväärtusega võrreldes ebamõistlikult kõrge. Selles asjas osundas kohus, et vaid TuMS § 50 lg-s 4 sätestatud juhul on maksuhalduril õigus hinda korrigeerida ning rääkida

---

<sup>122</sup> *Ibid*, p. 62.

<sup>123</sup> F. Zimmer. (viide 6), p. 50.

<sup>124</sup> M. Schiessl (Germany). Form and Substance in tax law, Studies on International Fiscal Association, Volume LXXXVIIa, Subject I. Haag: Kluwer, 2002, p. 311.

<sup>125</sup> RKHK 04.11.2009 otsused nr 3-3-1-59-09 ja 3-3-1-52-09.

turuhinnast, muudel juhtudel tuleb lähtuda sellest, kas kaup või teenus on ettevõtlusega seotud<sup>126</sup>.

## 1.5 Maksudest kõrvalehoidumise hindamiskriteeriumid

Meetmed, mis on loodud maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks, ei erine suuresti. Olgu need meetmed siis kas maksudest kõrvalehoidumise üldreegli vormis või kõrvalehoidumise vastase kohtupraktika tagajärg. Erinevus maksudest kõrvalehoidumise üldreeglite ja kohtupraktika poolt loodud doktriinide vahel ei ole mitte nende meetmete põhielementides endis, vaid tähtsusel, mis antakse ühele elemendile teise kahjuks. Seega näiteks kui Saksamaal on eriline tähendus tehingu vormi kuritarvitamisel, milleni viis teatud kokkulepe, siis näiteks Ühendriikides pannakse rõhku majandusliku eesmärgi puudumisele.<sup>127</sup>

Kõrvalehoidumise kriteeriumidest rääkides tuuakse tavaliselt välja kolm põhielementi:

- 1) õiguslikul abinõul, vormil või meetmel, mida kasutatakse eesmärgi saavutamiseks, puudub kohane põhjendus;
- 2) ainus põhjus, miks selline meede üldse valiti, oli maksukohustuse vähendamine;
- 3) ja ei eksisteeri muud olulist põhjust või põhjendatud motiivi, mis õigustaks selle meetme kasutamist.

Need kolm elementi on omavahel tihedalt seotud ja peavad esinema üheaegselt.<sup>128</sup>

Alljärgnevalt käsitleb autor neid kriteeriumeid lähemalt.

### 1.5.1 Kunstlik või ebasobiv õiguslik vorm

Tehingu vormi hindamisel jääb küsimuseks, mida täpselt saab pidada ebakohaseks tehingu vormiks ehk teisisõnu, millega võrreldes tuleks tehingu vormi pidada ebasobivaks. Pelgalt väide, et vorm on kunstlik, ebatavaline või iseäralik, ei anna ise erilist informatsiooni, kuna tegemist on hinnanguliste mõistetega. Kõige rohkem saaks sellisel juhul olla tegu võimaliku tõendiga kõrvalehoidumisest.

---

<sup>126</sup> RKHK 17.12.2008 otsus nr 3-3-1-67-08 p. 19.

<sup>127</sup> V.R. Almendral. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? Intertax, volume 33, issue 12. Kluwer Law International 2005, p. 562-563.

<sup>128</sup> *Ibid*, pp. 562-563.

Teine võimalus on hindamisel lähtuda „kolmanda isiku kategooriast“. Tehingu ebasobivuse hindamine seisneb sellisel juhul küsimuses, kas objektiivne kolmas isik oleks samas olukorras ja samal majanduslikul põhjusel toimunud nii, nagu seda tegi maksumaksja. Kui objektiivne kolmas isik oleks käitunud teisti, on tehingu vorm ebasobiv. Mida ebatavalisem ja kunstlikum tehing, seda väiksema tõenäosusega on see kohane. Kuid pelgalt fakt, et tehing säästab makse, ei tee seda veel ebasobivaks.<sup>129</sup> Kui väita, et tehingul puudub mõistlik põhjus, välja arvatud siis, kui seostada seda maksueelise saamisega, tuleb leida sobiv võrdlusstandard selleks, et luua seos majandusliku eesmärgi ja õigusliku tegelikkuse vahel<sup>130</sup>.

Praktikas lahknevad seisukohad selles, kas õiguslik kujundus (tehingu vorm) peab olema kohatu majandusliku eesmärgi või maksunormi eesmärgi suhtes. Ühe seisukoha järgi on õiguslik kujundus kohatu, kui sellel puudub täielikult majanduslik eesmärk ja vähegi mõistlik majanduslik põhjus ning see ei anna majanduslikke resultate.<sup>131</sup> Teise seisukoha järgi ei pea uurimise ese olema mitte niivõrd see, kas õiguslik vorm on loogiline majandusliku eesmärgi suhtes, mida saab küll arvesse võtta kui võimalikku tõendusmaterjali, vaid kas valitud meede või õiguslik vorm ise on vastavuses maksunormiga. Selle seisukoha järgi analüüsi teostamisel on oluline võtta arvesse maksunormi eesmärki ja eriti seda, kas norm pakub ajendit selliste meetmete kasutamiseks ehk kas maksunorm on neutraalne või mitte. Kui maksunorm on neutraalne, siis on maksudest mõjutatud käitumine suure tõenäosusega maksudest kõrvalehoidumine. Teisest küljest, kui maksunorm on otseselt neutraalne, peab hindamine põhinema sellel, kas tegevus vastab sellele, mida normiga sooviti mõjutada/ mitte mõjutada.<sup>132</sup> Maksunormide neutraalsuse kohta on samas ka leitud, et alati pole selge, kas see üldse eksisteerib. See, mida paljudel juhtudel peetakse neutraalsuseks, on tegelikult maksumeetmete tõlgendamine, mis järgib eraõiguses defineeritud tehinguid.<sup>133</sup>

### **1.5.2. Täiendava majandusliku põhjuse puudumine**

Kui on olemas kunstlik vorm, mis toob kaasa maksueelise, tuleb analüüsida, kas oli ka muid põhjuseid sellise vormi kasutamiseks. Juhul kui muud põhjused eksisteerivad, võib juhtuda, et

---

<sup>129</sup> Z. Prebble, J.Prebble. (viide 114), p 153, vt ka V.R. Almendral. (viide 127), p. 565.

<sup>130</sup> V.R. Almendral. (viide 127), p. 565.

<sup>131</sup> V. Lopman. (viide 45), lk 54.

<sup>132</sup> V.R. Almendral. (viide 127), p. 566.

<sup>133</sup> *Ibid*, p. 578.

asjaomase tehingu vorm ei osutugi kunstlikuks. Seega kunstlikkus ja majandusliku eesmärgi puudumine on „sama mündi kaks erinevat poolt“.

Tehingu sisu hindamise eesmärgiks on keelduda õigusliku kaitse (maksueelise) andmisest tehingutele või kokkulepetele, mis on kuritarvitanud avaliku õiguse norme ja eraõiguse norme selles tähenduses, et neid on kasutatud ainult maksueelise saamise eesmärgil. Eraõiguse normide eesmärk ei ole pakkuda maksueeliseid, vaid kergendada majandustehingute sooritamist.<sup>134</sup> Seega paikapidav majanduslik põhjus on kriteerium, mis määrab ära kas tehingu vorm on kunstlik või mitte.

Üks probleemidest, mis tõusetub tehingute analüüsimisel majandusliku eesmärgi aspektist, on see, et üsna tavaliselt on maksumaksja üheks eesmärgiks või isegi kõige tähtsamaks eesmärgiks maksude vähendamine ehk maksueelise saamine võib olla omaette äriline eesmärk. See ei ole aga maksudest kõrvalehoidumise vastaste meetmete ese. Mis käivitab maksudest kõrvalehoidumise vastased meetmed, et eirata tehingut maksueesmärkidel, on üheaegselt maksueelise saamine ja fakt, et viis, mida kasutati maksude vähendamiseks või vältimiseks, on vastuolus seadusandja eesmärgiga.<sup>135</sup> Seega tehingu eesmärgi puhul on oluline saada teada, kas selline tehingu vorm vastab maksunormi eesmärgile. Kui tegevus on üheaegselt ajendatud nii maksudest kui kantud ka ratsionaalsetest äriolistest otsustest, siis sellisel juhul peaks hindamine eelistatult põhinema analüüsil, kas tegevusel endal oli mõistlik põhjus, kui jätta kõrvale maksunduslik kasu. Küsimuseks on: kui maksueelis elimineerida, kas tehing oleks olnud mõistlik.<sup>136</sup>

### **1.5.3. Maksueelis**

Üksnes iseäralike või kunstlike tehingute kasutamine ei viita veel maksudest kõrvalehoidumisele, välja arvatud siis, kui see on selgelt seotud mistahes maksueelise saamisega.

Maksueelise saamisele viitab iga olukord, mis toob kaasa maksude vähenemise, olgu see siis madalamate maksumäärade, mahaarvamiste kasutamine või maksukohustuse edasilükkamine

---

<sup>134</sup> *Ibid*, p. 566.

<sup>135</sup> *Ibid*, p. 576.

<sup>136</sup> *Ibid*, p. 567

tõttu. Seejuures peab aga eksisteerima selge ja loogiline seos maksueelise saamise ja toimepandud tegevuse vahel. Maksueelis ei pea olema täielikult lisandunud, piisab kui see on sellise tehingu puhul mõistlikult oodatav.<sup>137</sup>

Kui tehingu peamine eesmärk on seotud millegi muu kui maksude vältimisega, siis üldiselt on sellise tehingu puhul tegemist aktsepteeritava maksude planeerimisega. Kui peamine eesmärk on saada maksueelis ja tehingut ei oleks tehtud ilma selleta, on tehing suurema tõenäosusega mitteaktsepteeritav maksude vältimine.

#### 1.5.4. Subjektiivne külg

Kas maksumaksja subjektiivset kavatsust tuleb tehingute hindamisel arvesse võtta ja kui tuleb, siis mis ulatuseni, on praktikas endiselt vaidlusobjektiks. Mõnede seisukohast on see täiesti tähtsusetu, teiste hinnangul on see oluline element maksudest kõrvalehoidumise sätete kohaseks toimimiseks<sup>138</sup>. Neil, kelle jaoks subjektiivse külje ehk tahtluse olemasolu tuvastamine on vajalik<sup>139</sup>, kerkib ka küsimus, milline peab olema tahtluse liik.

Üldiselt on üksmeel selles, et kõrvalehoidumise subjektiivne kavatsus tuleb otsustada objektiivsete asjaolude põhjal. Tegelikuses ei saa isiku õigeid kavatsusi tuvastada subjektiivsete faktorite põhjal, kui just isik ise ei tunnista, et tal oli maksudest kõrvalehoidumise kavatsus. Selleks, et määrata kindlaks tehingu olemus, ei tule vaadata mitte ainult formaalseid kokkuleppeid, vaid ka faktilist olukorda. Subjektiivse kavatsuse määramine toimub alati vaadeldavat käitumist objektiivselt hinnates. Tõendid subjektiivse kavatsuse kohta võivad olla isiklikud või ärialased sidemed või fakt, et teatud isikud on teinud koostööd. Siiski ei loo selliste sidemete pelk olemasolu veel kõrvalehoidumiseks subjektiivset kavatsust. Osapoolte kõrvalehoidumise subjektiivset kavatsust ei saa segi ajada asjaoludega, mida nad ei saa mõjutada<sup>140</sup>. Subjektiivse kavatsuse olemasolu võib eeldada, kui eelminetatud 3 kriteeriumit – kunstlik tehingu vorm, täiendava majandusliku põhjuse puudumine ja maksueelise saamine - eksisteerivad üheaegselt.

---

<sup>137</sup> *Ibid*, p. 576.

<sup>138</sup> V.R. Almendral. (viide 127), p. 567.

<sup>139</sup> Kohtuasjas 3-3-1-23-09 asus maksuhaldur kassatsioonkaebuses seisukohale, et maksuhaldur peab maksukohustuslase subjektiivsed kaalutlused tuvastama objektiivsete asjaolude pinnalt. MKS § 84 koosseis sisaldab vaid ühte tahtluse kriteeriumi ja see tuletatakse objektiivsetest asjaoludest - kui maksukohustuslane ei suuda oma tehinguid ja toiminguid majanduslikult põhjendada, on realiseeritud ka tahtluse element.

<sup>140</sup> D. Weber. Tax Avoidance and EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance. Kluwer Law International 2005, p. 191.

## 2 Maksudest kõrvalehoidumise rahvusvahelised aspektid

### 2.1 Maksudest kõrvalehoidumine Euroopa Liidu õiguses

#### 2.1.1 Euroopa Liidu maksuõiguse allikad

Maksudest kõrvalehoidumisest ja teistest sarnastest mõistetest, nagu seadusest kõrvalehiilimine, õiguse kuritarvitamine ja maksude kuritarvitamine, rääkimisel tuleb alustada erinevate õiguse allikate nimetamisest, mille õigusnormid sätestavad EL sees maksumaksjate õiguste ja kohustuste ulatuse. Mõnede selliste normide puhul on tegemist täielikult maksunormidega, teiste puhul jälle mitte, kuid sellest hoolimata omavad ka need mõju maksunduse vallas. Nendeks õigusnormideks on:

- 1) siseriiklikud maksuõiguse materiaal- ja menetlusõiguse normid;
- 2) rahvusvahelise õiguse sätted, sh liikmesriikide poolt sõlmitud maksulepingud;
- 3) piiriülestes, EL-sisestes, olukordades kõrvalehoidumise tõkestamiseks kasutusele võetud meetmed, nn erisätted (nende vastavus ELTL-le<sup>141</sup> on oluline kriteerium maksuhalduri otsuste seaduslikkuse hindamisel);
- 4) EL maksudirektiivid ja
- 5) siseriiklikud õigusaktid, mis on üle võtnud maksudirektiivide sätted.<sup>142</sup>

#### 2.1.2 Maksudest kõrvalehoidumise mõiste ja regulatsioon EL õigusaktides

Käesoleval hetkel ei eksisteeri üheski EL õigusnormis maksudest kõrvalehoidumise õiguslikku definitsioon<sup>143</sup>. ELTL, mis käsitleb maksustamist piiratult<sup>144</sup>, ei sisalda üldsätteid õiguse kuritarvitamisega võitlemiseks. Artiklis 65 sisaldub spetsiaalne volitus liikmesriikide õiguses maksudest kõrvalehoidumise meetmete kasutusele võtmiseks, mis samas ei tohi riivata artikli 63 kaitseala<sup>145</sup>.

---

<sup>141</sup> Euroopa Liidu leping ja Euroopa Liidu toimimise leping – ELT C 83, 30 märts 2010. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:FULL:ET:PDF>, 16.05.2010.

<sup>142</sup> Dr. A. Zalasinski. (viide 47), p. 157.

<sup>143</sup> V. R. Alamendral. (viide 127), p. 570.

<sup>144</sup> (viide 139) artiklid 63-65.

<sup>145</sup> ELTL artikli 65 (endine artikkel 58) sisu on järgmine:

1. Artikli 63 sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust:

- a) kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal;
- b) võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist, eriti maksustamise ja rahaasutuste usaldatavusnormatiivide täitmise järelevalve alal, või kehtestada kapitali liikumise deklareerimise kord haldamiseks vajalike või statistiliste andmete saamiseks, või võtta meetmeid, mis on õigustatud avaliku korra või julgeoleku seisukohalt.

EL direktiivid<sup>146</sup>, kus muuhulgas selgesõnaliselt mainitakse maksude vältimise ja kõrvalehoidumise mõisteid, on liikmesriikidele aluseks nende endi maksudest kõrvalehoidumise reeglite kasutusele võtmisele ja rakendamisele, seades samal ajal ka piirid selliste reeglite loomiseks. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa direktiiviga iseenesest panna üksikisikule kohustusi ning direktiivi kui sellist ei saa kasutada üksikisiku vastu<sup>147</sup>.

Alljärgnevalt vaatleb autor lähemalt direktiivide maksude vältimise ja kõrvalehoidumise sätteid.

Tütärühingu Direktiivi (90/453/ EMÜ)<sup>148</sup> artikkel 1 lõige 2 lubab liikmesriikidel pettuste või kuritarvituste vältimiseks kohaldada vajalike siseriiklikke või lepingupõhiseid eeskirju.

Käibemaksudirektiivi (2006/112/ EÜ)<sup>149</sup> artikli 395 lõikest 1 tuleneb liikmesriikidele õigus erimeetmete tarvitusele võtmiseks käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks, eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või hoida ära teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

Ühinemisdirektiivi (90/434/ EMÜ)<sup>150</sup>, artikkel 11a läheb kaugemale ja tutvustab kriteeriumit “paikapidavad majanduslikud põhjendused“, sätestab:

„Liikmesriik võib täielikult või osaliselt keelduda II, III ja IV jaos sätestatud soodustuste kohaldamisest või need täielikult või osaliselt kehtetuks tunnistada, kui osutub, et ühinemise, jaotumise, eraldumise või osade või aktsiate asendamise: a) peamiseks eesmärgiks või üheks

---

2. Käesoleva peatüki sätteid ei mõjuta niisuguste asutamisõiguse piirangute kohaldamist, mis on kooskõlas käesoleva lepinguga.

3. Lõigetes 1 ja 2 märgitud meetmed ja kord ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses.

<sup>146</sup> Ettevõtte tulumaksu käsitlevaid direktiive kohaldatakse ainult liikmesriikides registreeritud ettevõtjate suhtes ja nende üldeesmärk on luua ühenduses siseturu tingimustega samalaadsed tingimused, kõrvaldades tõkked piiriüleste ümberkorralduste ning dividendide, intresside ja litsentsitasude maksustamiselt.<sup>146</sup> Käibemaksu direktiivi eesmärk on liikmesriikide õigusaktide ühtlustamine ning läbi ühise käibemaksusüsteemi ja ühtse maksubaasi euroopa siseturu toimimise tagamine.

<sup>147</sup> vt Euroopa Kohtu kohtujurist J. Kokott 08.02.2007 ettepanek kohtuasjas nr C-321/05, *Hans Markus Kofod*, p 66. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 10.04.2010.

<sup>148</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 23.07.1990, avaldatud EÜT L 225, 20.8.1990. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>, 24.02.2010.

<sup>149</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 28.11.2006, avaldatud ELT L 347, 11.12.2006. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>, 24.02.2010.

<sup>150</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 23.07.1990, avaldatud EÜT L 225, 20.8.1990. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>, 24.02.2010.

peamiseks eesmärgiks on maksudest kõrvalehoidumine või maksude vältimine; asjaolu, et artiklis 1 nimetatud tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, nagu näiteks tehingus osalevate äriühingute tegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine, võib anda põhjust arvata, et tehingu peamiseks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksudest kõrvalehoidumine või maksude vältimine.“

Eeltoodud sättest ilmneb, et ühinemisdirektiiv ei erista maksude vältimist ja maksudest kõrvalehoidumist ning käsitleb neid ühtviisi.

Intressimaksete ja litsentsitasude Direktiiv (2003/49/EÜ)<sup>151</sup> sisaldab samuti spetsiaalset klauslit “pettuse ja kuritarvituse kohta“. Artikkel 5 sätestab:

„1. Käesolev direktiiv ei välista pettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist. 2. Kui tehingu peamine motiiv või üks peamisi motiive on maksudest kõrvalehoidumine, maksustamise vältimine või kuritarvitamine, võivad liikmesriigid tühistada käesolevast direktiivist tulenevad soodustused või keelduda käesoleva direktiivi kohaldamisest“.

Lisaks kasutatakse direktiivi artiklis 1 lõikes 1 mõistet “tegelik tulusaaja“ (ingl *beneficial owner*), mis piirab direktiivi rakendamise ulatust veelgi, sätestades järgmist:

„Liikmesriigis tekkivad intressimaksed ja litsentsitasud on vabastatud kõigist kõnealuses riigis nende suhtes kehtestatud maksudest, olenemata sellest, kas neid kogutakse allikalt kinnipidamise teel või hinnangute põhjal, kui intresside või litsentsitasude tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht.“

Hoiuste intresside direktiiv (2003/49/EÜ)<sup>152</sup> ei maini mõistet „maksudest kõrvalehoidumine“, kuid viitab sellele väga kaudselt. Esiteks, liikmesriigil on lubatud võtta kasutusele kõik vajalikud meetmed, et takistada siseriiklust õigusest üleastumist. Teiseks sisaldab direktiiv teatud hoiatust: kooskõlas asutamislepingu artikliga 58 (praegune artikkel 65) lõikega 3 ei tohi liikmesriikide seadustes sisalduvad sätted, mis on loodud pettuste ja kuritarvituste vastu

---

<sup>151</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 03.06.2003, avaldatud ELT L 157, 26.6.2003. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>, 24.02.2010.

<sup>152</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 03.06.2003, avaldatud ELT L 157, 26.6.2003, lk 38-48. Direktiiviga reguleeritakse olukorda, kus ühes ELi liikmesriigis tehakse intressimakseid teises liikmesriigis elavale füüsilisele isikule. Direktiivi lõppeesmärk on võimaldada liikmesriikidel maksustada sellist intressitulu tulusaaja residendiriiigis. Direktiivi kohaselt edastatakse riigist, kus intressi makstakse, teave intresside maksmise kohta intressi saaja elukohariigile. Teabevahetus aitab takistada maksudest kõrvalehoidumist, kuna võimaldab teabe saanud liikmesriigil tegeliku tulusaaja intressi oma õigusaktide kohaselt maksustada. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>, 24.02.2010.

võitlemiseks, kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 (praegune artikkel 63) tähenduses. Kolmandaks viitab direktiiv informatsiooni vahetamisele kui peamisele garantiile intressimaksete efektiivsel maksustamisel.

Lõpetuseks, vastastikuse abi osutamise direktiiv (77/799/EMÜ)<sup>153</sup>, mis pakub teatud sorti tuge pettuste ja kuritarvituste piiramiseks. Vastastikuse teabe vahetamise direktiiv ei asenda siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise sätteid, kuid võib neid oluliselt tugevdada.

Hoolimata faktist, et EL õiguses otseselt puuduvad oma maksudest kõrvalehoidumise vastased sätted, on Euroopa Kohtu praktikas just eelnimetatud direktiivide sätete alusel erinevates lahendites konstrueeritud õiguse kuritarvitamise (maksudest kõrvalehoidumise) mõiste ja hindamiskriteeriumid.

### **2.1.3 Euroopa Kohtu lähtekohad liikmesriikide maksudest kõrvalehoidumise meetmete hindamisel**

Euroopa Kohtul on suur roll liikmesriikide maksusüsteemide kujundamisel, sest tema pädevuses on kontrollida, kas liikmesriikide maksustamiseskirjad on kooskõlas EL üldiste eesmärkidega. Euroopa Kohus on pidanud oma otsustes valdavalt tunnistama vastuolusid siseriiklike seaduste ja EÜ asutamislepingus sätestatud põhivabaduste vahel<sup>154</sup>. Kõnealuste otsuste pinnalt on võimalik välja selekteerida kriteeriumid, millele liikmesriikide maksunduslikud meetmed piiriüleste maksudest kõrvalehoidumise tehingute takistamisel peavad vastama, et nad ei läheks vastuollu EL maksupoliitikaga, mis seisneb ühtse turu ja kapitali vaba liikumise põhimõtete säilitamises.

Euroopa Kohus arvestab täielikult sellega, et maksudest kõrvalehoidumise vastased eesmärgid on EL-s täiesti aktsepteeritavad. Samal ajal on Euroopa Kohus alati lükanud tagasi argumendid selle kohta, et maksudest kõrvalehoidumise riski tõttu eksisteerib vajadus luua meetmeid, mis piiravad Euroopa põhivabadusi. Pelgalt soov tagada riigi maksutulud ei ole

---

<sup>153</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 19.12.1977, avaldatud EÜT L 336, 27.12.1977, lk 15-20. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>, 24.02.2010. Tulenevalt kaasajastamise vajadusest, täiendati direktiivi liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas 21.04.2004 direktiiviga 2004/56/EÜ. Eesti reguleerib rahvusvahelise ametiabi andmist MKS § 51.

<sup>154</sup> E. Uustalu. Kas Euroopa Kohus vajab taltsutamist? Maksumaksja 2005, nr 6/7. Kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=96>, 04.04.2010.

piisav õigustus asutamislepingu artiklis 46 (praegune ELTL artikkel 52) ülekaalukate avalike huvide kaitsele viitamisel. Maksudest kõrvalehoidumise vastaste reeglite peamine eesmärk ei ole riigi maksutulude kaitsmine<sup>155</sup>.

Kohtuasjas *X ja Y II*<sup>156</sup> märkis kohus, et ei saa õigustada maksunduslikku meedet, mis seab ohtu aluslepinguga tagatud põhivabaduste teostamise. Euroopa Kohtu praktikast tulenev põhireegel on see, et maksujurisdiktsiooni valik Euroopa siseturul on seaduspärane tegevus, isegi kui jurisdiktsiooni valik põhineb peamiselt soovil mööda minna vähem atraktiivsetest siseriiklikest maksureeglitest<sup>157</sup>.

Vastuseks liikmesriikide tõstatatud seisukohtadele on Euroopa Kohus määratlenud mitmed tegurid, mis iseenesest ei ole piisavad, et neid võiks käsitleda kuritarvituseks. Näiteks ei saa kuritarvitamist eeldada juhtumitel, kus tütarühing asutatakse välisriiki (*ICI*<sup>158</sup>), isegi juhul kui tütaretevõtja tegevusi teises liikmesriigis võiks sama hästi teostada emaettevõtja (*Cadbury Schweppes*<sup>159</sup>); emäühingul on tegevuskoht välisriigis (*Lankhost - Hohorst*<sup>160</sup>); emäühing asutatakse välisriigis (*X ja Y II*) või juhtumid, kus isik muudab oma residentsust teise liikmesriigi residentsuse vastu (*Lasteyrie*<sup>161</sup>). Ehkki nimetatud kriteeriumid vastavad konkreetsetele juhtudele, on Euroopa Komisjon osundanud, et vajalik on uurida nende praktilise rakendamise võimalusi eri laadi äritegevuses ja -struktuurides.<sup>162</sup>

Kohtuasjas *Centros*<sup>163</sup> leidis kohus, et liikmesriik võib võtta tarvitusele meetmeid, selleks et tõkestada oma kodanike katseid hoida asutamislepinguga loodud võimalusi kuritarvitades kõrvale riigi õigusaktide kohaldamisest ja et õigussubjektid ei kuritarvitaks ühenduse norme ega tugineks neile pettuse abil. Samas juhtis kohus tähelepanu sellele, et siseriiklikud kohtud

<sup>155</sup> V.R. Almendral. (viide 127), p. 573.

<sup>156</sup> Euroopa Kohtu 21.11.2002 otsus kohtuasjas C-436/00, *X ja Y*, p 62. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 10.04.2010.

<sup>157</sup> P. Merks. (viide 35), p. 279, vt ka Euroopa Kohtu kohtujurist L. A. Geelhoed 29.06.2006 ettepanek kohtuasjas C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (edaspidi *Thin Cap*), p. 63.

<sup>158</sup> Euroopa Kohtu 16.07.1998 otsus kohtuasjas C-264/96, *Imperial Chemical Industries* (edaspidi *ICI*). Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 10.04.2010.

<sup>159</sup> Euroopa Kohtu 12.09.2006 otsus C-196/04, *Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd* (edaspidi *Cadbury Schweppes*), ELT C 281, 18.11.2006. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo1\\_6308/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo1_6308/), 18.04.2010

<sup>160</sup> Euroopa Kohtu 12.12.2002 otsus kohtuasjas C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, ELT C 31, 08.02.2003. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 18.04.2010.

<sup>161</sup> Euroopa Kohtu 11.03.2003 otsus kohtuasjas C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, ELT C 94, 17.04.2004. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 18.04.2010.

<sup>162</sup> Euroopa Komisjoni teatis (viide 50), lk 5.

<sup>163</sup> Euroopa Kohtu 9.03.1999 otsus kohtuasjas C-212/97, *Centros*, p-d 24, 25 ja 34. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 10.04.2010.

saaksid keelduda isikutele, kelle tegevuses on objektiivsete asjaolude põhjal kindlaks tehtud kuritarvitus või pettus, kohaldamast ühenduse õiguse sätteid, peavad nad hindamisel arvesse võtma asjassepuutuvate ühenduse õigusnormidega taotletavaid eesmärke. Selles kohtuasjas osutas Euroopa Kohus veel ka vajadusele tagada maksudest kõrvalehoidumise sätete proportsionaalsus taotletava eesmärgi suhtes. Selleks peavad asutamislepinguga tagatud põhivabadusi piiravad või neid raskendavad siseriiklikud sätted täitma neli tingimust:

- 1) neid ei tohi kohaldada diskrimineerivalt;
- 2) nende kohaldamist peavad õigustama ülekaalukad üldised huvid;
- 3) nad peavad olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ning
- 4) nad ei tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.

Euroopa Kohtu praktika järgi ei tohi liikmesriik eeldada kõrvalehoidumist, välja arvatud juhul, kui eesmärgiks on ära hoida täiesti kunstlike tehingute kasutamine siseriiklikest maksunormidest kõrvalehiilimiseks. Kohtuasjast *ICI*<sup>164</sup> järeldeb, et Euroopa Kohus aktsepteerib kõrvalehoidumise vastaseid meetmeid sõltumata maksunduslikest kaalutlustest, kui kõnealused tehingud on täielikult kunstlikud.

Kohtuasjast *Kofoed*<sup>165</sup> tuleneb, et isegi kui siseriiklikus õiguses puuduvad direktiivi (kõnealusel juhul 90/434) ülevõtmiseks spetsiaalsed sätted, ei pruugi see olla takistuseks direktiivi maksusoodustuste kohaldamisest keeldumisele. Direktiivi tulemuste saavutamiseks võib olla piisav siseriiklik õiguslik raamistik õiguse kuritarvitamise, maksupettuse või maksude vältimise tõkestamiseks, mida saab tõlgendada vastavalt direktiivi kuritarvitust keelavale sättele ja seeläbi õigustada maksustamist. Sama seisukohta käibemaksu direktiivi kohta on väljendatud kohtujurist M. Poiares Maduro ettepanekus kohtuasjas C-255/02<sup>166</sup>, kus leitakse, et kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamine kuuenda direktiivi kontekstis ei sõltu sellest, kas liikmesriik on võtnud vastu asjakohased kõrvalehoidumist välistavad sätted kuuenda direktiivi artiklis 27 ettenähtud menetluse kohaselt.

Kõnealust kohtupraktikat analüüsid ilmneb, et liikmesriigid on maksudest kõrvalehoidumise reeglite koostamisel keerulises olukorras. Reegleid ei saa kavandada liiga laialt, sest vastasel juhul ei ole need ühildatavad asutamislepingus tagatud põhivabadustega. Reeglid peaksid

---

<sup>164</sup> Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas *ICI*, (viide 158).

<sup>165</sup> Euroopa Kohtu 05.07.2007 otsus kohtuasjas nr C-321/05, *Hans Markus Kofoed*, ELT C 199, 25.08.2007, p. 48. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 10.04.2010.

<sup>166</sup> *Halifax plc* jt, (viide 7), p. 76.

olema kavandatud kitsalt, et need võitleksid üksnes täiesti kunstlike skeemidaga, mille peamine eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine. Samas on aga konkreetsema sisuga reeglid avatumad maksudest kõrvalehoidumisele.

Kohtujurist L.A. Geelhoed' ettepanekus kohtuasjas C-524/04<sup>167</sup> soovitakse riikidele kehtestada teatavad mõistlikud kriteeriumid tehingute kokkusobivuse hindamiseks täiesti vaba konkurentsi põhimõttega ehk n-ö kaitstuse kriteeriumid (ingl *safe harbours*) ja kehtestada eeldus, et kui need kriteeriumid ei ole täidetud, on tehingu puhul tegemist kuritarvitusega, kui ei ole tõendatud vastupidist. Kohtujurist märgib, et sellise kriteeriumi sõnastus ja kohaldamine peab vastama proportsionaalsuse nõuetele, mis tähendab järgmist:

- maksukohustuslasel peab olema võimalik tõendada, et isegi kui tehing ei ole sooritatud täiesti vaba konkurentsi tingimustes, olid tehingu sooritamiseks siiski tõelised majanduslikud põhjused ja seda ei sooritatud üksnes maksusoodustuse saamiseks. Teisisõnu, nagu märkis Euroopa Kohus Halifaxi kohtuotsuses, et kuritarvituse keelamine ei ole enam asjasse puutuv, kui kõnealuseid tehinguid võib põhjendada teisiti kui üksnes maksusoodustuse saamisega;
- kui maksukohustuslane esitab sellised majanduslikud põhjused, tuleb nende toesust hinnata iga juhtumi puhul eraldi, et teha kindlaks, kas tehinguid tuleks pidada täiesti fiktiivseteks tehinguteks, mis on ette nähtud üksnes maksusoodustuse saamiseks;
- teave, mille maksukohustuslane peab esitama eelduse ümberlükkamiseks, ei tohiks olla ebaproportsionaalne ja selle hankimine ei tohiks olla raske või võimatu;
- kui leitakse, et maksete tegemisel toimusid kuritarvitused (varjatud kasumi jaotamine) eespool esitatud tähenduses, tuleks üksnes maksete see osa, mis ületab summat, mis oleks kokku lepitud täiesti vaba konkurentsi tingimustes, ümber liigitada jaotatud kasumiks ja selle eest tuleks vastavalt tasuda maksu tütarettevõtja asukohariigis;
- sellise uurimise tulemus tuleb allutada kohtulikule kontrollile.

Euroopa Komisjon on avaldanud, et jagab kohtujurist Geelhoed' seisukohta mõistlike presumtiivsete kriteeriumide sätestamise kohta. Leitakse, et tuleks uurida võimalusi kehtestada mittetäielik loetelu asjaoludest, mis üldiselt osutavad kunstlike skeemide

---

<sup>167</sup> Kohtujuristi ettepanek 26.09.2006 kohtuasjas C-524/04, *Thin Cap* (viide 157) p-d 66 ja 67.

olemasolule: näiteks juhul kui tütarettevõtja, mis on asutatud eesmärgiga pakkuda kaupu või teenuseid muu jurisdiktsiooni all, sisuliselt ei tegutse, või üldisemalt skeemid, millel ei ole ärilist otstarvet (või mille otstarve on isegi vastuolus üldiste ärihuvidega, kui neid ei kasutataks maksustamise vältimise eesmärgil).<sup>168</sup>

Ka erialakirjanduses toetatakse seisukohta, et kuritarvituse vastased meetmed on sobivad ja proportsionaalsed, kui nad hõlmavad kaitstuse kriteeriumit, võimaldavad maksumaksjal esitada tõendeid tehingu majandusliku eesmärgi kohta ja alluvad kohtulikult kontrollile.<sup>169</sup> Euroopa Komisjonilt oodatavad jõupingutused koos liikmesriikidega kuritarvituse juhtude määratlemisel peaksid võimaldama riikidel ühtlustada kõnealuses küsimuses oma käsitlusi.

## 2.1.4 Õiguse kuritarvitamise doktriin Euroopa Kohtu praktikas

### 2.1.4.1 Kuritarvituse erinevad mõisted ja nende sisu

Euroopa Kohus peab maksudega seotud kohtuasjades tihti käsitlema argumente, kus viidatakse maksumaksja kuritarvituslikule käitumisele. Oma otsustes kuritarvituslike olukordade kirjeldamiseks kasutab Euroopa Kohus erinevaid väljendeid, nagu „maksude kuritarvitus“ (ingl. *tax abuse*), „õiguse kuritarvitus“ (ingl. *abuse of rights*), „maksude vältimine“ (ingl. *tax avoidance*); „maksudest kõrvalehoidumine“ (ingl. *tax evasion*) ja „siseriiklikest seadustest kõrvalehiilimine“ (ingl. *circumvention of domestic legislation*) jne. Erinevate kuritarvituslike mõistete koos rakendamist või kohata näiteks kohtujurist P. Lègeri arvamuses *Cadbury Schweppes* kohtuasjas<sup>170</sup>. Kuigi tundub, et kõik need eelnimetatud mõisted kirjeldavad sama faktilist olukorda, erinevad nad siiski oma sisu osas, kuna viitavad erinevale käsitlusele õigusest.

<sup>168</sup> Euroopa Komisjoni teatis (viide 50), lk 5.

<sup>169</sup> J.S. Schwarz (viide 35), p. 293.

<sup>170</sup> Euroopa Kohtu kohtujuristi Philippe Lèger märgib 02.05.2006 ettepanekus kohtuasjas C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p.-des 87 ja 88 järgmist: Siiski on võimalus, et sellist õigustust võetakse tegelikult arvesse, üsna rangelt piiritletud. Vastavalt kohtupraktikas korrapäraselt kasutatud sõnastusele saab piirangut asutamislepinguga tagatud liikumisvabadusele õigustada **maksudest kõrvalehoidumise** vastase võitlusega üksnes juhul, kui asjassepuutuvate õigusnormide konkreetne eesmärk on välistada maksusoodustuse andmine puhtalt kunstlikele skeemidele, mille eesmärk on **kõrvalehiilida** riigi maksuseadust. Selle sõnastuse – mis kattub mõiste „**õiguste kuritarvitamine**“ sõnastusega – kasutamist võib mõista kui tahet vältida seda, et **maksudest kõrvalehoidumise** vastast võitlust kasutataks ettekäändena proteksionistlikule lähenemisviisile. Ühenduse õiguse kohaldamisest saab keelduda üksnes juhul, kui asjassepuutuv äriühing toetub sellele **kuritarvituslikult**, kuna ta on loonud kunstliku skeemi tulumaksu vältimiseks; vt. Dr A. Zalasinski, A. (viide 47) p. 156, 158.; vt ka P. Piantavigna. Prohibition of Abuse of Law: A. New General Principle of EU Law? 3-4 October 2008, Oxford (UK), p. 167.

Mõiste „õiguse kuritarvitamine“<sup>171</sup> viitab õigusele subjektiivses mõttes, mis annab isikule õigustuse sooritada teatud tehinguid või saada teatud eeliseid. Õiguse kuritarvitamine tähistab isiklike õiguste ebasobivat kasutamist. Mõiste „õigusest kõrvalehiilimine“ viitab vastupidisele – õigust nähakse selles kontekstis kui seadusandlust ehk normide kogumit, mis keelab, lubab ja kohustab isikut midagi tegema. Kõrvalehiilimine on käitumisviis, mis seisneb *prima facie* normide järgimises, kuid käitumise tulemus on aga vastupidine normide *ratio legis*.<sup>172</sup> Kõrvalehiilimise tulemuseks on „õiguse kuritarvitamine“ seadusandluse tähenduses (ingl *abuse of law*). Kuritarvitus<sup>173</sup> esindab tegelikult maksudest kõrvalehoidumist, mis väljendub sisu ja vormi vahelises vastuolus. Maksude kontekstis tähendab kõrvalehoidumine maksustatavast sündmusest kõrvalehiilimist või katset kasutada ära maksunormide mõjualasse jäämist.<sup>174</sup>

„Maksudest kõrvalehoidumine“ ja „maksude kuritarvitamine“ on spetsiifilised maksumõisted, mis vihjavad maksumaksja poolt kunstlike tehingute planeerimisele, eesmärgiga avastada maksuseadustes leiduvaid kitsaskohti. „Maksude kuritarvitamine“ osundab ebavõrdsusele erinevate majandustegevuse vormide maksumeetmetes. „Maksudest kõrvalehoidumine“ keskendub maksude säästmise tulemusele. Kõik kolm mõistet: „maksude kuritarvitamine“, „maksudest kõrvalehoidumine“ ja „maksuseadustest kõrvalehiilimine“ vihjavad samale maksumaksja käitumisele ja võivad olla seotud samade faktiliste asjaoludega. Dr. A. Zalasinski arvates on nende mõistete puhul tegemist sünonüümidega.<sup>175</sup>

Mõisted kuritarvitus (ingl *abuse*) ja pettus (ingl *fraud*) on Euroopa Kohtu praktikas kokku pandud, kui tugineda kohtu põhiseisukohale, mille kohaselt „ühenduse õigusnorme ei saa ära kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil“<sup>176</sup>. Samas vaadeldakse kohtupraktikas pettust palju ebaseaduslikumana kui kuritarvitust (*Axel Kittel*<sup>177</sup>, *Optigen*<sup>178</sup>), seda eriti käibemaksu kontekstis. Kui kuritarvituse kontekstis on võtmeküsimus asjaomase õigusnormi korrektne

---

<sup>171</sup> Õiguse kuritarvitamise doktriin on tuletatud hea usu ja õigluse printsiipidest. Vt Dr. R. Matteotti. *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to OECD Commentary*. Intertax. Volume 33, Issue 8/9, Kluwer Law International 2005, p. 342.

<sup>172</sup> Dr. A. Zalasinski (viide 47), p. 156-159.

<sup>173</sup> M. Poiaras Maduro (viide 5) ettepaneku p-s 69 nenditakse, et Euroopa Kohus viitab sageli mitte õiguse kuritarvitusele, vaid lihtsalt kuritarvitusele, millest tuleneb ka vajadus eristada neid mõisteid.

<sup>174</sup> P. Piantavigna. (viide 170), p. 170.

<sup>175</sup> Dr. A. Zalasinski. (viide 47), pp. 156-159, 166

<sup>176</sup> Halifax kohtuotsus p 68. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 10.04.2010.

<sup>177</sup> Euroopa Kohtu 06.07.2006 otsus kohtuasjades nr C-439/04 ja C-440/04, *Kittel*. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 10.04.2010.

<sup>178</sup> Euroopa Kohtu 12.01.2006 otsus kohtuasjades nr C-354/03 ja C-484/03, *Optigen*. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 10.04.2010.

kohaldamine, siis pettuse juhtumitel peab kohus arvesse võtma seda, kas maksumaksja on käitunud heas usus.

#### 2.1.4.2 Õiguse kuritarvitamise kontseptsioon

Maksudirektiivides sisalduvaid kõrvalehoidumise vastaseid meetmeid tõlgendades on Euroopa Kohus välja töötanud õiguse kuritarvitamise<sup>179</sup> doktriini, mis võimaldab liikmesriikidel takistada maksudest kõrvalehoidumist.

Nagu liikmesriikide õigus nii ka EL õigus piirab õiguste kasutamist, kui seda kuritarvitatakse. Euroopa Kohus on üldpõhimõttena tunnustanud, et maksumaksja ei tohi ühenduse õigusnormidest vääralt või ebaõigesti kasu saada<sup>180</sup>. Euroopa Kohtu seiskoha järgi tehinguid, mis võivad olla kunstlikud, saab eirata maksueesmärkidel.

Esmakordselt viidati *ICI*<sup>181</sup> kohtuasjas „täielikult kunstlikele tehingutele, mis on loodud mööda hiilimiseks (liikmesriikide) maksuseadustest“. Seda mõistekasutust on korratud mitmetes edaspidistes maksustamisega seotud otsustes<sup>182</sup>. Erialakirjanduses märgitakse, et see mida Euroopa Kohus vaatleb maksudest kõrvalehoidumisena, on tuletatav just eeltoodud käsitlusest *ICI* kohtuasjas<sup>183</sup>.

Kohtuasi *Emsland-Stärke* on kõnekas selle poolest, et kohus pakkus esmakordselt välja kriteeriumid kuritarvituse olemasolu määratlemaks ühenduse õiguse aspektist, seda küll väljaspool maksuõigust. Kohus sedastas, et kuritarvituse tuvastamine nõuab, esiteks, kombinatsiooni objektiivsetest asjaoludest, millega hoolimata ühenduse õiguse formaalsest järgimisest ei ole täidetud nende reeglite eesmärk. Teiseks, subjektiivset elementi, mis sisaldab kavatsust saada eeliseid ühenduse õigusest, luues selle saamiseks kunstlikud tingimused.<sup>184</sup>

---

<sup>179</sup> Ingl *abuse of law*.

<sup>180</sup> Vt nt Euroopa Kohtu 05.07.2007 otsus kohtuasjas nr C-321/05, Hans Markus Kofoed, p 38.

<sup>181</sup> *ICI* kohtuotsus (viide 158), p 26.

<sup>182</sup> Vt näiteks *Eurowings* (kohtuasi C-294/97); *Lankhorst-Hohorst* (kohtuasi C-324/00); *Cadbury Schweppes* (kohtuasi C-196/04); *Thin Cap* (kohtuasi C-534/04), *Halifax* (kohtuasi C-255/02), Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 20.03.2010.

<sup>183</sup> P. Merks (viide 35), p. 279.

<sup>184</sup> Euroopa Kohtu 14.12.2000 otsus kohtuasjas nr C-110/99, *Emsland-Stärke*, p.-d 52 ja 53. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 10.04.2010.

Kohtuasjas *Halifax* asus Euroopa Kohus seisukohale, et kuritarvitusega saab tegu olla juhul, kui vaatamata õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, on tehingute tulemuseks selliste maksusoodustuste saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga. Kuritarvitamine katab olukorrad, kus tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.<sup>185</sup> Kohtujurist M. Poiares Maduro seisukoha järgi toimib kuritarvituse mõiste „põhimõttena, mis reguleerib Ühenduse õiguse tõlgendamist“<sup>186</sup>. Tegemist on üldprintsibiiga, mis ühelt poolt keelab väärast praktikat, kuid teiselt poolt tunnustab maksumaksja õigust makse optimeerida<sup>187</sup>.

Kohtuasjas *Cadbury Schweppes*<sup>188</sup> defineeris Euroopa Kohus esmakordselt kuritarvitust<sup>189</sup>, kui “täielikult kunstlikke skeeme, mille eesmärk on vältida riigis tavapäraselt makstava maksu tasumist“. Huvitav on märkida, et kaks mõistet “täielikult kunstlikud tehingud“ ja “õiguse kuritarvitamine“ on selles otsuses võrdsustatud. Kuivõrd tegemist on erineva lähenemisega võrreldes *Halifaxi* kohtuasjaga, kus õiguse kuritarvitamine hõlmas olukorrad, milles tehingute peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine, on see tõstatanud küsimuse, kas tulevikus võidakse laiendada kuritarvituse hindamist “peamiselt“ kunstlikele tehingutele ka väljaspool käibemaksu valdkonda<sup>190</sup>. *Cadbury Schweppes* kohtuasi ilmestab neid küsimusi, mis seonduvad objektiivsete ja subjektiivsete elementide tuvastamisega:

- a) tehingute olemus
  - mis on kunstlikud tehingud?
  - millal on tehingud täielikult kunstlikud?
- b) tehingute eesmärk
  - mis on riigis tavapäraselt makstav maks?
  - millal on tehingute eesmärk vältida maksu tasumist?

Erialakirjanduses leitakse, et kuivõrd Euroopa Kohus on kuritarvituse käsitlemisel korduvalt asetanud rõhu sõnale “täielikult“ kunstlikud tehingud, siis võib arvata, et kohus püüab kuritarvituse mõistet defineerida väga täpselt ja kitsalt<sup>191</sup>. Kuritarvitusega on hõlmatud

---

<sup>185</sup> Euroopa Kohtu otsus *Halifax* (viide 7), p 74, 75 ja 86.

<sup>186</sup> Euroopa Kohtu kohtujurist M. P. Maduro ettepanek (viide 5), p-d 65 ja 69.

<sup>187</sup> J.S. Schwarz. (viide 35), p. 291.

<sup>188</sup> Euroopa Kohtu 12.09.2006 otsus asjas nr C-196/04 p 75. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 18.03.2010.

<sup>189</sup> P. Piantavigna. (viide 170), p. 172.

<sup>190</sup> R. De la Feria. Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of A New General Principle of EC Law Though Tax. *Common Market Law Review*, volume 45, Kluwer Law International, 2008, p. 428.

<sup>191</sup> J.S. Schwarts, (viide 35), p. 292.

üksnes need skeemid, mis on täielikult kunstlikud. Samas aga võivad skeemid olla ka üksnes osaliselt kunstlikud, milline käsitlus tuleneb *Halifaxi* kohtuasjast. Seega on üpris ootuspärane, kui kuritarvituse „täielikult kunstlikele skeemide“ käsitlusele lisandub „osaliselt või enamjaolt kunstlikud skeemide“ mõiste.

Eeltoodust tulenevalt on kuritarvituse hindamisel keskne tehingute kunstlikkuse käsitlus, nagu ilmneb kohtupraktikast:

- kuritarvitus puudub, hoolimata tehingute kunstlikust olemusest (*Centros*);
- kuritarvitus on olemas ainult siis, kui täielikult kunstlike tehingute olemasolu on kindlaks tehtud (*Cadbury Schweppes*);
- kuritarvitus on olemas isegi siis, kui tehingud ei ole mitte täielikult kunstlikud, vaid enamjaolt kunstlikud (*Halifax*)<sup>192</sup>.

## 2.1.5 Õiguse kuritarvitamise hindamiskriteeriumid Euroopa Kohtu praktikas

### 2.1.5.1 Tegelik majandustegevuse ja ärilise otstarbekuse nõue kapitali vaba liikumise aspektist

*Cadbury Schweppes* kohtuasjas arendas kohus välja „täielikult kunstlike tehingute“ hindamise kriteeriumid äriühingu kohaloleku tuvastamiseks asutamisevabaduse kontekstis. Kohus leidis, et äriühingu kohalolu tuleb käsitleda tegelikuna, kui kolmandate isikute poolt tuvastatavate objektiivsete tegurite (eelkõige tunnistus füüsilisest kohalolekust, nagu ruumid, töötajad ja varustus) alusel kajastab see tegelikku majanduslikku sisu, st tegelikku äriühingut, kus toimub reaalne majandustegevus, mitte ainult „riiuli-“ või „varifirmana“ tegutsevat tütarettevõtjat. Kohus tugines kohtujuristi P. Légeri poolt välja toodud kolmest objektiivsest kriteeriumist kahele, mille puhul saab välistada tehingute kunstlikkuse: tütarettevõtte asutamine peab tähendama tegelikku kohalolekut ja asutamise eesmärk on asukohariigis läbiviidav tegelik majandustegevus (p. 66). Kolmandat kriteeriumi, milleks oli tegevuse majanduslik väärtus seoses emaettevõtjaga ja kontserniga tervikuna<sup>193</sup>, kohus otsusesse üle ei võtnud.

Samas ei selgitanud kohus, milline peab olema nõutava majandusliku reaalsuse (ärilise otstarbekuse) tase, et lükata kõrvale direktiivi kuritarvituse normid ehk millised on

<sup>192</sup> R. De la Feria. (viide 190), p. 429.

<sup>193</sup> Vt Euroopa Kohtu kohtujurist P. Légeri ettepanek 02.05.2006 kohtuasjas nr C-196/04 p. 111. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 22.03.2010.

konkreetsed nõuded ruumidele, töötajatele ja varustusele. Küsimus on eriti aktuaalne äriühingute asutamise ja valdusühingute kontekstis, kelle puhul objektiivsed kriteeriumid majandustegevuse kohta võivad kas täielikult puududa või olla minimaalsed.

Euroopa Komisjoni teatistes kuritarvituse vastaste meetmete kohaldamiseks otseste maksude vallas nenditakse, et äriühingute asutamise kontekstis on majandusliku kohaloleku ja ärilise otstarbekuse määratlemine suhteliselt keeruline. Objektiivsed tegurid, mille abil määrata kindlaks, kas skeemid on piisavalt sisulised, hõlmavad kontrollitavaid kriteeriume, nagu juhatuse tegelik asukoht äriühingu tegelik kohalolek ja äriühingu tegelik kommertsrisk. Puudub selgus, kuidas kõnealuseid kriteeriumeid tuleks kohaldada näiteks kontsernisestest finantsteenuste ja valdusettevõtjate suhtes, kelle tegevuseks ei ole üldjuhul vaja märkimisväärset füüsilist olemasolu.<sup>194</sup>

Seoses ettevõtte tegevuskoha valikuga ühe liikmesriigi asemel teises on füüsilise kohaloleku kriteerium otsustava tähtsusega. Selle puhul tuleks hinnata nii absoluutseid (kas ressursid on piisavad tegeliku asutamise olemasolu kohta?) kui relatiivseid (kas ressursid on proportsionaalsed asutatud äritegevuse ja kasumi jaoks, lähtudes sellest, mis nähtub turul toimuvast) tingimusi<sup>195</sup>. Samuti võiks asuda seisukohale, et valdusettevõttele ettenähtava nõutava majandusliku reaalses tase sõltub ettevõtte majandustegevuse funktsioonidest või laadist. Valdusettevõttel ei pea endal olema oma ruume või palgalist personali, et teostada tõepärast majandustegevust, ettevõtet võidakse efektiivselt juhtida ka direktorite poolt<sup>196</sup>.

Valdusühingute kohta on Euroopa Kohus kohtuasjas *Leur-Bloem*<sup>197</sup> leidnud, et ühinemist või ümberkorraldamist, mis toimub osade või aktsiate asendamise teel ning hõlmab vastrajatud valdusühingut, mis järelilikult ise ettevõtlusega ei tegele, saab lugeda põhinevaks paikapidavatel majanduslikel põhjendustel. Välistatud pole isegi see, et paikapidavad majanduslikud põhjendused on ka sellisel osade või aktsiate asendamise teel toimival ühinemisel, mille eesmärk on luua teatav struktuur piiratud ajaks, mitte püsivalt, kuigi see asjaolu võib olla märgiks maksupettusest või maksustamise vältimisest<sup>198</sup>.

---

<sup>194</sup> Euroopa Komisjoni (viide 50), lk 4.

<sup>195</sup> L. Leclercq. Interacting Principles: The French Abuse of Law Concept and the EU Notion of Abusive Practices. Bulletin for International taxation, June 2007, p. 243.

<sup>196</sup> E. Picq. "Abuse" of EU Holding Companies: Fundamental Freedoms, EC Parent- Subsidiary Directive and The French Constitution Part 1. European Taxation, 2009 october, p 475.

<sup>197</sup> Euroopa Kohtu 17.07.1997 otsus kohtuasjas nr C-28/95.

<sup>198</sup> Euroopa Kohtu 17.07.1999 otsus kohtuasjas C-28/95, *Leur- Bloem*, p 42. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/), 22.03.2010.

*Thin Cap*<sup>199</sup> kohtuasjas, kus ei olnud küsimuseks, kas asjaomane äriühing on tõeline, vaid kas liikmesriik saab kehtestada sidusettevõtete vahelistele rahastamistele piiranguid, soovitas Euroopa Kohus kuritarvituse olemasolu hindamiseks uurida tehingu tingimusi ehk kas need on seotud isikute puhul erinevad sõltumatute osaliste tingimustest.

### **2.1.5.2 Nõuded majandustegevusele kaupade ja teenuste vaba liikumise aspektist**

Fiskaalne neutraalsus on printsiip, millega opereerib Euroopa käibemaksusüsteem. Euroopa Kohtu lähtepeitsioon on, et fiskaalse neutraalsuse printsiip keelab sarnaste ja konkureerivate kaupade ja teenuste erineva kohtlemise käibemaksu aspektist<sup>200</sup>. Kuni selle ulatuseni, et maksudest kõrvalehoidumine ei põhjusta konkurentsi moonutusi ega „erandlikke juhtumeid“ ja kõnealused tehingud on maksustatud objektiivsete tunnuste alusel, on järgitud fiskaalse neutraalsuse põhimõtet. Käibemaksuvaldkond on ainus valdkond, kus üldjuhul peavad seaduslikud ja ebaseaduslikud tehingud olema sarnaselt maksustatud<sup>201</sup>.

Käibemaksusüsteemi oluline printsiip on mahaarvamisoõigus. Maksukohustuslasele tuleb tagada mahaarvamisoõigus, kui on olemas maksustatav väljund. Mahaarvamisoõigust ei tule tagada vaid pettuse ja kuritarvituse korral. Kuritarvitusega on tegemist, kui:

- majandustegevusel ei ole muud objektiivset põhjendust kui mahaarvamisoõiguse taotlemine maksuhaldurilt ning kui selle õiguse tunnustamine on vastuolus ühise käibemaksusüsteemi asjaomaste sätete eesmärkide ja taotletavate tulemitega;
- mitmetest objektiivsetest tunnustest peab ilmema, et tehingu ainus hädavajalik tingimus on maksueelise saamine. Kuritarvitamise keelamine ei ole tõlgendamise põhimõttena enam asjakohane, kui majandustegevusel võib olla mõni muu põhjendus kui üksnes maksusoodustuste saamine maksuhaldurilt.<sup>202</sup>

Kui lähtuda kohtujurist M. Poiares Maduro<sup>203</sup> seisukohast, siis käibemaksusüsteemi suhtes kohaldatav ühenduse õiguse kuritarvitamise mõiste on kitsam kui otseste maksude puhul. Tõlgendamise põhimõtte, mis keelab ühenduse õiguse kuritarvitamise, kohaldamise

---

<sup>199</sup> (viide 157).

<sup>200</sup> M. Ridsdale. Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT. EC Tax Review 2005/2, p 84.

<sup>201</sup> Ainsad juhtumid, kus seaduslikud ja ebaseaduslikud tehingud ei ole sarnaselt maksustatud, on siis kui teatud kaupade spetsiaalsete omaduste tõttu konkurents seaduslike ja ebaseaduslike kaupade vahel on välistatud, nt narkootikumid, valeraha .

<sup>202</sup> C. Armand. (viide 104 ) pp. 197-198.

<sup>203</sup> (viide 5), p 83.

kriteeriumid käibemaksuõiguse valdkonnas tuleb kehtestada selle harmoniseeritud süsteemi eriomadusi ja põhimõtteid silmas pidades. Kuritarvitamise keelamise objektiivne analüüs peab olema tasakaalus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega. Nendest põhimõtetest tuleneb see, et maksukohustuslasel peab olema õigus teada oma maksualast seisundit ette ning tugineda sel eesmärgil käibemaksualaste õigusaktide sõnasõnalisele tähendusele.

### **2.1.6 Maksusoodustuse tähendus ja tähtsus kuritarvituse hindamisel**

Euroopa Kohus on kahes kohtuasjas, *Halifax*, mis seondub käibemaksuga ja *Cadbury Schweppes*, mis seondub tulumaksuga, välja arendanud õiguse kuritarvitamise hindamise kriteeriumid. Nende lahenditega seoses on tõstatatud mitmeid küsimusi, millest üks on - kas Euroopa õiguses kehtib maksueesmärkidel üks kuritarvitamise vastane doktriin?<sup>204</sup>. Mõlemas kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et liikmesriigi kodanikud ei või ühenduse õigusnormidest vääralt või ebaõigesti kasu saada (Halifax otsus p 68 ja 69, Cadbury Schweppes otsus p. 35), kuid edasi läksid kohtu arutlused kuritarvituse hindamisel erinevat rada, kuna kohtuasjade maksuküsimused olid erinevad. Autori hinnangul selgub nende kahe kohtuasja pinnalt peamise erinevusena, et oluline on vahet teha maksusoodustuse tähendusel käibemaksu ja tulumaksu aspektist. Alljärgnevalt on käsitletud nende kahe lahendi peamisi aspekte õiguse kuritarvitamise seisukohast.

#### **2.1.6.1 Maksusoodustus ainsa või peamise eesmärgina käibemaksu kaasuses**

*Halifaxi* asjas oli üheks küsimuseks, kas isikul, kes sooritab tehingu, mille ainus eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine, on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Viidates varasemale ühenduse kohtupraktikale, leidis Euroopa Kohus, et ühenduse õigusnorme ei saa laiendada nii, et need kataksid ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu ühenduse õigusega ettenähtud soodustustest. Kuritarvituste keelamise põhimõtet kohaldatakse ka käibemaksu valdkonnas.

Fakt, et ühenduse õigus keelab kuritarvitusliku praktika, ei tähenda siiski seda, et maksu maksja ei või maksunduslikel kaalutlustel eelistada maksust vabastatud tehinguid

---

<sup>204</sup> Dr. F. Vanistendael. Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law? EC Tax Review 2006, 4, p. 192.

nendele, mis on maksustatud. Selleks, et tegemist oleks kuritarvitusega, peavad tehingud vastama kahele tingimusele:

- a) vaatamata siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, peab kõnealuste tehingute tulemuseks olema maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga;
- b) objektiivsetest asjaoludest ilmneb, et tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine. Kuritarvitusega ei ole tegemist, kui tehingul võib olla veel muid põhjendusi, kui pelgalt maksusoodustuse saamine. Küsimus, millal on tegemist kuritarvitusega, on siseriiklike kohtute kontrollida. Selle tegemisel võib ta arvesse võtta nii nende tehingute puhtalt fiktiivset olemust kui maksukoormuse vähendamise plaaniga seotud ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid.<sup>205</sup>

Kuigi Euroopa Kohus selgitas *Halifaxi* kohtuasjaga oluliselt kuritarvitusliku tegevuse mõistet ja rolli käibemaksu valdkonnas, jäi püsima üks mitmetimõistetavus: vahetegemine tehingute ainsa eesmärgi ja peamise eesmärgi vahel. Ühest vaatevinklist tundub, et Euroopa Kohus vihjab sellele, et “muude põhjenduste olemasolu“ on piisav selleks, et õigustada tehingu maksueesmärke, mis osundab ainsa eesmärgi standardile. Teisest küljest, järjestades tehingu sisu hindamiseks erinevaid majanduslikke, õiguslikke ja isiklikku laadi kriteeriume, osundatakse peamisele eesmärgile.<sup>206</sup> Mõistagi on hindamisel ainsa eesmärgi standardit lihtsam kohaldada kui peamise eesmärgi standardit. Viimane on keerukam ja ebakindlam, kuid annab siseriiklikele kohtutele rohkem võimalusi võidelda sellega, mida käsitletakse kuritarvitusliku tegevusena.

#### **2.1.6.2 Maksusoodustus peamise eesmärgina tulumaksu kaasuses**

*Cadbury Schweppes*<sup>207</sup> kohtuasjas ei keskendunud Euroopa Kohus mitte niivõrd siseriikliku õiguse kuritarvitamisele, mis on tavapäraselt siseriiklike kohtute pädevuses, vaid määratles, mida saab käsitleda “ühenduse õiguse kuritarvitamisena“ tulumaksu aspektist. Kohtuasja üheks peamiseks küsimuseks oli, kas teises liikmesriigis äriühingu asutamine, mille ainus eesmärk on ära kasutada soodsamat maksurežiimi kui see, mis on koduriigis, kujutab endast asutamisvabaduse kuritarvitamist. Seega ei tekkinud selles kohtuasjas küsimus mitte

---

<sup>205</sup> Euroopa Kohtu otsus *Halifax plc jt* (viide 7), p 69, 70 ja 75.

<sup>206</sup> Dr. F. Vanistendael. (viide 204), p. 193.

<sup>207</sup> (viide 159), p-d 37, 42, 49, 51.

kunstlikust tehingus, vaid otseselt konstruktsioonis, mille eesmärk oli ära kasutada teise liikmesriigi soodsamat maksukeskkonda.

Viidates varasematele seisukohtadele, oli Euroopa Kohtu vastus ühene: eesmärk saada kasu teise liikmesriigi soodsamast maksurežiimist ei ole iseenesest piisav järeldamaks, et tegemist on asutamisevabaduse kuritarvitamisega. Päritoluriigil ei ole õigust takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asutamist. Maksutulu vähendamine ei ole ülekaalukast avalikust huvist tulenevate põhjuste hulgas, mis võivad õigustada piirangut asutamislepinguga kehtestatud asutamisevabadusele. Sellegipoolest võib asutamisevabadust piirav siseriiklik meede olla õigustatud juhul, kui seda kohaldatakse puhtalt kunstlikele skeemidele, mille eesmärk on vältida siseriikliku maksuseaduse kohaldamist.

Määramaks, kas maksumaksja tegevus moodustab kunstliku skeemi, tuleb arvesse võtta asutamisevabaduse eesmärgi. See hõlmab teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha kaudu määramata ajaks tegelikku majandustegevust ning reaalselt tegutsemist. Seetõttu peab piirangute eesmärgiks olema takistada selliste puhtalt kunstlike skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille ainus eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil toimunud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.<sup>208</sup>

Selles kohtuasjas keskendus Euroopa Kohus ka motiivi testile. Selleks, et motiivi testi järgi oleks tegemist kuritarvitusega, peab olema täidetud kaks tingimust:

- a) peab olema subjektiivne kavatsus saada maksueelis;
- b) objektiivsetest asjaoludest peab täiendavalt nähtuma, et hoolimata ühenduse õiguse formaalsest järgimisest, ei ole eesmärk, mida sooviti asutamisevabadusega saavutada, täitunud. Selleks, et välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev seadusandlus oleks kooskõlas ühenduse õigusega, peab maksustamine olema välistatud, kui asutamine vastab vaatamata maksustamisega seonduvate põhjenduste olemasolule majanduslikule tegelikkusele. Viimasega seoses leidis kohus, et see peab tuginema objektiivsetele ja kolmandate isikute poolt tuvastatavatele elementidele, mis seonduvad eelkõige äriühingu füüsilise kohalolekuga, st tema ruumide, töötajate ja vahenditega. Kui objektiivsed faktorid viitavad sellele, et ehtsat majandustegevust

---

<sup>208</sup> Dr. F. Vanistendael. (viide 204), p. 193.

“võõrustaja“ liikmesriigi territooriumil ei toimu, tuleb CFC-d käsitleda puhtalt kunstlikku skeemina.

Ometi ei võimalda kumbki faktidest, et maksueelise saamine oli peamine eesmärk ettevõtluse rajamiseks “võõrustaja“ liikmesriigis ega ka fakt, et tegevused, mida CFC läbi viis, oleks saanud teostada koduriigis, järeldada puhtalt kunstliku skeemi olemasolu. Lõpetuseks jättis EK siiski liikmesriikide kohtute otsustada selle, kas CFC reeglid kohalduva sõltumata sellest, et „võõrustaja riigis“ on tõeline majandustegevus.<sup>209</sup>

Kahe kohtuasja võrdluse pinnalt saab teha järgmised järeldused.

*Halifaxi* kohtuasja järgi on maksudest kõrvalehoidumisega tegemist, kui

- a) maksueelise saamine on vastuolus Kuuenda Direktiivi põhimõtteid rakendava siseriikliku käibemaksu õigusaktiga ja
- b) kui maksueelise saamine on tehingu ainus või peamine eesmärk. Kui majandustegevuse jaoks on mõni muu põhjus kui pelgalt soov saada maksueelis, siis on tehingu maksueesmärgid aktsepteeritavad. Seega järeldub, et maksueelise saamine ei tähenda veel kuritarvitust ja sellega ei kaasne automaatselt maksukohustust.

*Halifaxi* kohtuasi viitab siiski tehingute puhtalt kunstlikule olemusele ning õiguslikele, majanduslikele ja/või isiklikele sidemetele, et kindlustada sellise tehingu tegelikkusele vastavus.<sup>210</sup>

*Cadbury Schweppes* kohtuasja järgi ei käsitleta teises liikmesriigis maksueelise saamist olulisena kuritarvituse kindlakstegemisel. Maksukoormuse vähendamine muutub oluliseks siis, kui tehingud on puhtalt kunstlikud. Tehinguid käsitletakse ühenduse õiguse jaoks puhtalt kunstlikena, kui põhivabaduste eesmärgid ei ole täidetud, st kui tehingu tulemuseks ei ole tegelik majandustegevus või majanduslike või sotsiaalsete tegevuste läbipõimimine. Kui viimati nimetatud eesmärgid on täidetud, ei ole tegemist maksudest kõrvalehoidumisega. Ühenduse seisukohast, isegi kui maksukoormuse vähendamine on tehingu ainus eesmärk.

---

<sup>209</sup> *Ibid*, p. 194.

<sup>210</sup> Halifax (viide 7). p-s 81 märgib kohus: „/.../et siseriikliku kohtu ülesanne on tuvastada kõnealuste tehingute sisu ja tegelik tähendus. Selle tegemisel võib ta arvesse võtta nii nende tehingute puhtalt fiktiivset olemust kui maksukoormuse vähendamise plaaniga seotud ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid.“

Mõlemas otsuses on kõrvalehoidumise tagasilükkamiseks kasutatud järeldusi, mis on väga sarnased - tehingute majanduslik tegelikkus. Erinevus on selles, et *Halifaxi* kohtuasjas jättis kohus käibemaksuga seoses siseriiklikele kohtutele mänguruumi, et otsustada, kas maksunduslikud motiivid on “olulised“ võrreldes mõningate teiste mittemaksunduslike põhjendustega. *Cadbury Schweppes* asjas märkis Euroopa Kohus kategooriliselt, et kui piiriülestes tehingutes on olemas majanduslik tegelikkus, siis ei ole tegemist maksudest kõrvalehoidumisega ja maksueelise saamine ei oma tähtsust.

Kui tuleks otsustada, kas tehingute majanduslik tegelikkus kõrvaldab kõrvalehoidumise vastaste sätete kohaldamise, siis mõlema kohtuasja pinnalt on tuletatav üks reegel: kui objektiivsete asjaolude põhjal, mida kolmandad isikud saavad tuvastada, on olemas tegelik majandustehing, muutub maksunduslik motiiv ebaoluliseks, isegi kui see on tunduvalt tähtsam kui tehingu majanduslik sisu<sup>211</sup>.

Lõpetuseks, kui *Halifaxi* kohtuasjast jäi õhku küsimus, kas õiguse kuritarvitamise hindamiskriteeriumite järgi peab tehingu ainus või peamine eesmärk olema maksusoodustuse saamine, siis nimetatud küsimus sai lahenduse *Part Service Srl*<sup>212</sup> kohtuasjas.

*Part Service Srl* kohtuasjas oli üheks küsimuseks, kas kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et tegemist võib olla kuritarvitusega, kui asjaomase tehingu või tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine või kas kuritarvitusega saab tegemist olla üksnes siis, kui maksusoodustuse saamine on ainus eesmärk muud majanduslikku eesmärki omamata. Euroopa Kohus märkis *Halifaxi* lahendit tõlgendades, et kõnealloses kohtuasjas ei tõstatatud kohtuotsuses ainsa eesmärgi kriteeriumit kuritarvituse olemasolu tingimusena. Kuna vaadeldavas kohtuasjas oli tehingute ainus eesmärk maksusoodustuse saamine, siis oli ületatud miinimumkünnis, mis võimaldas kuritarvitust kvalifitseerida. Euroopa Kohus nentis, et kuritarvituse võib tuvastada siis, kui maksusoodustuse saamine on tehingu(te) peamine eesmärk.<sup>213</sup>

---

<sup>211</sup> Dr. F. Vanistendael (viide 204), p. 195.

<sup>212</sup> Euroopa Kohtu 21.02.2008 otsus asjas nr C-425/06. Kättesaadav: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo1\\_6308/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo1_6308/), 15.03.2010.

<sup>213</sup> Halifax (viide 7), p 44 ja 45.

## 2.2 Maksudest kõrvalehoidumise piiriülesed aspektid

### 2.2.1 Maksudest kõrvalehoidumise tõkestamine maksulepingute kaudu

Olukordades, kus tehingute jada üks või mitu etappi toimub teises riigis, on küsimuseks, kas kohalikke maksudest kõrvalehoidumise vastaseid reegleid saab kohaldada ka juhul, kui kõnealust tehingut või õigussuhet reguleerib täielikult või osaliselt välisriigi õigus. Kui maksulepingud kõrvale jätta, siis toetused IFA 2002. aasta üldraportile, kohalduvad riikide erialaekspertide üksmeelse arvamuse kohaselt ka selles olukorras siseriiklikud maksudest kõrvalehoidumise vastaseid reegleid. Maksulepingute olemasolul tekivad aga keerulised küsimused.<sup>214</sup>

Maksulepingud kehtivad nendele maksuõigussuhetele, mis tekivad lepinguosaliste riikide ja nende residentide vahel. Maksulepingute eesmärgi kohta annab vihje juba lepingute pealkiri. Eesti maksulepingute pealkirjad on sõnastatud järgmiselt: „(riigi A) ja (riigi B) vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping“. Oluline on silmas pidada, et lepingu eesmärgid ei piirdu ainult kahe eelmärgitud aspektiga - hoiduda topeltmaksustamisest ja tõkestada maksudest kõrvalehoidumist - vaid on laiemad, hõlmates maksustamisõiguse jaotamist riikide vahel, diskrimineeriva maksustamise ära hoidmist, ametialase infovahetuse ja koostöö<sup>215</sup>. Seetõttu võiks isegi öelda, et maksulepingute pealkiri on mõneti ebatäpne<sup>216</sup>.

Maksudest kõrvalehoidumise mõningate vormidega tegeletakse ka maksulepingutes. Otsesed meetmed maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks on kasusaavat omanikku puudutavad

---

<sup>214</sup> F. Zimmer. (viide 6), p. 60.

<sup>215</sup> P. Barker. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London. Sweet&Maxwell, 1994, p. 10.

Nt kui vaadata Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingute sõlmimise eelnõude seletuskirju, siis seal märgitakse: „Topeltmaksustamise vältimise lepingute sõlmimise eesmärgiks on kõrvaldada rahvusvahelist topeltmaksustamist, mis võib tekkida riikide vahel nende maksumaksjate maksustamisel kahekordse residentsuse, tuluallika kahekordse maksustamise või üheaegselt nii maksumaksja residentsuse kui ka tuluallika alusel ning mida ei ole võimalik lahendada riikide siseriikliku seadusandluse alusel. Lisaks eeltoodule on kõnealuste lepingute eesmärgiks jagada maksustamisõigusi riikide vahel, ära hoida diskrimineerivat maksustamist ning tõkestada maksudest kõrvalehoidumist. Topeltmaksustamise vältimise lepingud aitavad soodustada rahvusvahelisi investeringuid ning riikidevahelist kaubandust, samuti tehnoloogia ja inimeste vaba liikumist“.

Kättesaadav:

[http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain&content\\_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=982590015](http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=982590015),  
20.05.2010.

<sup>216</sup> Ehkki viited pealkirjas topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamisele eemaldas OECD 1992.a. tunnustamaks fakti, et lepingul on ka teisi eesmärke, siis viitavad paljud lepingud preambulas neile eesmärkidele. Vt. J.B. Arnold. Tax Treaties and Tax Avoidance: June 2004 International Bureau of Fiscal Documentation.

nõuded artiklis 9 või artiklite 10-12 klauslites (nõuded dividendide, intresside ja litsentsitasude saajate suhtes) ja erisätted nagu artikkel 17 lõikes 2, mis tegelevad nn artistide ettevõtetega. Kaudselt täidavad kuritarvituste tõkestamise eesmärki infovahetuse ja ametiabi sätted artiklites (artikkel 26-27).<sup>217</sup> Infovahetuse sätted on vajalikud vaid siis, kui sellise informatsiooni hankimine teise riigi ametivõimudelt ei ole muul viisil lubatud (tavaliselt siseriiklikest seadusest tulenevate konfidentsiaalsuskohustuste tõttu). Maksulepingu eelis seisneb selles, et võimaldada informatsiooni vahetamist vastastikusel alusel, lisaks avab see võimalused sellealaseks koostööks. Kuritarvituse tõkestamise eesmärgil on riigid lisanud maksulepingutesse sätteid lepingus sätestatud eeliste mittekohaldamisest juhtudel, kui residendi või temaga soetud ettevõtja asutamise või tegutsemise üks peamine eesmärk on saada lepingus ettenähtud eeliseid, mida teisiti ei oleks võimaldatud või kui mõlema lepinguosalise riigi pädevate ametiisikute hinnangul on eeliste andmine lepingu põhimõtetega vastuolus.<sup>218</sup>

## 2.2.2 Siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise reeglite ja maksulepingute vaheline seos

Küsimus, kas siseriiklikud maksudest kõrvalehoidumise meetmed on kohaldatavad maksulepingute suhtes, on oluline mitteresidendist maksumaksjate suhtes, kes pretendeerivad maksuvabastustele või madalama maksumäära kohaldamisele kinnipeetavatelt maksudelt tegutsedes läbi nn kanaliseerimisühingute<sup>219</sup> või esindajate ning residentidele, kes soovivad välismaal tasutud maksu puhul krediidi rakendamist.

OECD Mudellepingu kommentaarides artikkel 1 kohta märgitakse, et maksulepingute ja maksudest kõrvalehoidumisega seondub kaks põhilist küsimust:

- kas maksulepinguid saab tõlgendada ja kohaldada kuritarvituslikele tehingutele selliselt, et keelata lepingust tulenevad soodustused;
- kas siseriiklikud maksudest kõrvelehoodumise reeglid vastanduvad ja kas nende kohaldamine on välistatud maksulepingutega.

Paljude riikide jaoks on küsimuseks ainult teine probleem. Nende riikide jaoks on igasugune maksulepingu kuritarvitamine siseriikliku õiguse kuritarvitamine, sest maksud kehtestatakse

---

<sup>217</sup> Autor kasutab OECD Mudellepingu numeratsiooni.

<sup>218</sup> Tegemist on nn *treaty shopping* vastase klausliga. Eestiga sõlmitud erinevates maksulepingutes paikneb kõnealune klausel, kas artiklites 28, 29 või 30. Kättesaadav: <http://www.fin.ee/index.php?id=81502>, 30.05.2010.

<sup>219</sup> *Ingl conduit company*

siseriikliku seadusega. On riike, kelle jaoks maksulepingute kuritarvitamine ei ole ilmtingimata siseriikliku õiguse kuritarvitamine.<sup>220</sup>

Erialakirjanduses<sup>221</sup> viidatakse sellele, et maksulepingute ja siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise sätete omavaheline seos on ebaselge. Selle selgitusena osundatakse OECD mudellepingu kommentaaride artiklile 1, kus selles küsimuses viidatakse kahele erinevale käsitlusele liikmesriikide poolt:

- 1) üks seisukoht on, et siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise sätete kohaldamine majanduslikule tegevusele, mis on kaetud maksulepinguga, on osa siseriiklikest maksureglitest, millega määratletakse, milliste faktide alusel tekib maksukohustus, mistõttu maksuleping ei mõjuta siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise sätete kohaldamist. Teisisõnu, siseriiklike ja maksulepingu kuritarvituse vastaste reeglite vahel ei ole kollisiooni;
- 2) teine vastupidine seisukoht on, et maksumaksja kuritarvituslik tegevus moodustab maksulepingu kuritarvituse ja lepingu pooleks olev riik võib lihtsalt ignoreerida sellist tehingut, tõlgendades maksulepingut heas usus, nagu nähakse ette Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni<sup>222</sup> artiklis 31.

Maksulepingute ja siseriiklike reeglite omavaheliste seoste määratlemisel tuleneb probleem OECD liikmesriikide põhiseaduslikest printsiipidest rahvusvahelise õiguse ja siseriikliku õiguse omavahelise seoste kohta<sup>223</sup>. Mõnedes liikmesriikides, kus järgitakse monistlikku süsteemi, on maksulepingud, kui need on ratifitseeritud ja promulgeeritud, otsekohalduvad siseriiklikus õiguses. Dualistliku süsteemi puhul ei eksisteeri maksulepingut siseriiklike võimuorganite ja kohtute jaoks, välja arvatud siis, kui see on ülevõetud siseriiklikusse õigusesse parlamendi seadusega. Dualistliku süsteemiga riikides vaadeldakse maksulepingu sätteid tihti siseriikliku õiguse osana ja maksuhalduril on õigus kohaldada siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise vastaseid meetmeid maksulepingute olukordades. Monistliku

---

<sup>220</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. 2008. p-d 9.1.- 9.3.

Kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>, 30.05.2010

<sup>221</sup> Dr. A. Zalasinski. (viide 47), p 162; vt. F. Zimmer. (viide 6), p. 60.

<sup>222</sup> Artikkel 31 1. sõnastus: „Lepingut tõlgendatakse heas usus, andes lepingus kasutatud mõistetele konteksti arvestades tavatähenduse ning lähtudes lepingu mõttest ja eesmärgist.“ Avaldatud RTII, 21.09.2007, 15.

Kättesaadav: <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12863800>, 20.03.2010.

<sup>223</sup> Dr. A. Zalasinski. (viide 47), p. 163.

süsteemi puhul on aga teisest küljest maksulepingutel tugevam positsioon, mis tavaliselt on siseriikliku õiguse suhtes eelisolukorras<sup>224</sup>.

### 2.2.3 Erisused riikide maksudest kõrvalehoidumise reeglites

IFA 2002. aasta raport „Vorm ja sisu maksuõiguses“ kinnitas seadusel või kohtuotsustel põhinevate maksudest kõrvalehoidumise reeglite laialdast kasutamist. Üldraporti koostaja märkis aga seejuures, et nii riikide seadusel või kohtuotsustel põhinevad maksude vältimise vastased reeglid erinevad suuresti ulatuselt, sisult ja tähtsusest. Paljudel riikidel on erinev nägemus sellest, mis on majanduslik sisu. Näiteks Saksamaal ei ole majandusliku eesmärgi nõuet sätestatud sõnaselgelt AO §-s 42, rõhuasetus on maksudest kõrvalehoidumise kavatsusel. Saksa reeglist saab järeldada, et maksudest kõrvalehoidumise kavatsus eksisteerib, kui on olemas ebasobiv tehingu vorm, maksukoormuse vähendamist ja ebasobivat tehingut ei saa õigustada mitte-majanduslike põhjustega. Itaalia õiguses on majanduslik eesmärk nõue tehingute sooritamisel ja see määrab tehingu sisu. Riigiti on erinevused selles, kas maksudest kõrvalehoidumine peab olema tehingu ainus või peamine põhjus. Prantsusmaal nõuab reegel, et maksudest kõrvalehoidumine oleks ainus eesmärk, et tehingut saaks käsitleda kuritarvitusest, samamoodi on Ungaris. Seevastu näiteks Rootsis ja Austrias peab maksudest kõrvalehoidumine olema tehingu peamine põhjus. Madalmaades on *fraus legis* doktriini järgi määrav tehingute motiiv.<sup>225</sup> Ka Eesti üldreegel nõuab maksudest kõrvalehoidumise eesmärgi olemasolu ning kohtupraktika järgi peab maksudest kõrvalehoidumine olema tehingu peamine põhjus<sup>226</sup>. Eelnevast järeldub, et isegi kui riikidel on majandusliku sisu sätted, kohaldavad ja tõlgendavad nad neid erinevalt.

Teine probleem puudutab seda, et erinevatel riikidel on erinev nägemus ka sellest, milline peab olema tehingu kohane vorm. Siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise sätete kontekstis, isegi kui tehingul on sisu olemas, ei ole alati selge, missugune vorm valida, et muuta tehing sobivaks või tavapäraseks ning raskused tekivad, kui võimalikuks osutuvad erinevad tehingu vormid. Maksudest kõrvalehoidumise sätete olemasolul, mille puhul on riigiti teatavad erisused, tekib keerukas olukord maksulepingute kontekstis, kuivõrd tehingu sisu ja vorm ei

---

<sup>224</sup> IFA üldraportist selgub, et maksulepingute olemasolul ei kohaldata kohalikke maksudest kõrvalehoidumise vastaseid reegleid näiteks Belgias, Luksemburgis, Hollandis, Saksamaal, Šveitsis. Riikides kus loetakse maksulepingu olemasolul kehtivaks siseriiklikud maksudest kõrvalehoidumise vastased sätted on näiteks: Prantsusmaa, Taani, Ungari.

<sup>225</sup> F. Zimmer. (viide 6), p 45.

<sup>226</sup> RKHK 17.06.2009 otsus asjas nr 3-3-1-23-09 p. 12.

pruugi tingimata olla sama ja võib riigiti erineda sõltuvalt sellest, milline on selles riigis nägemus kohasest tehingu vormist.

Kolmas probleem puudutab maksudest kõrvalehoidumise üld- ja erireeglite kohaldamist. Paljud riigid võivad püüda kasutada maksudest kõrvalehoidumise erireegleid sarnaste juhtumitega tegelemisel.<sup>227</sup>

Selleks, et mitte niivõrd keskenduda arvukate maksudest kõrvalehoidumise reeglite tehnilistesse detailidesse, kuid sellegipoolest läheneda asjale praktilisest küljest ja keskenduda spetsiifilistele juhtumitele, anti riikide erialaekspertidele analüüsida kindlad kaasused. Eesmärgiks oli saada aimu, milliste tulemusteni jõutakse erinevates riikides maksudest kõrvalehoidumise meetmete kaudu. Analüüsiti järgmisi kaasuseid:

- 1) põhiküsimuseks oli, kas maksueesmärkidel võib loobuda asjaomaste isikute ja äriühingute eristamisest;
- 2) kompanii B aktsiate ostmise eesmärgiga omandada tema varad läbi likvideerimise;
- 3) juhtum, kus äriühingu tegevus lõpetati, selle varad müüdi ning uus omanik alustab uue tegevusega;
- 4) aktsiate müük enne dividenditulu jaotamist ja tagasiostmine peale väljamaksete tegemist eesmärgiga hoiduda dividenditulu saamisest;
- 5) tehingute ringikujuline skeem, kus aktsionär soovib realiseerida aktsiate mahaarvatava kahju, kuid ei soovi loobuda aktsiatest ning seetõttu müüb need börsi vahendusel. Järgmisel päeval ostab temale täielikult kuuluv äriühing C börsilt sama äriühingu sama arvu aktsiaid;
- 6) küsimus, kas maksumaksja aktsiate müüki temale kuuluvale äriühingule nominaalhinnas, mis müüakse mõni päev hiljem edasi mitteseotud isikule turuhinnas, saab vaadelda müügina otse äriühingule C nende turuväärtuses.

Erialaekspertide seisukohtadest selgus, et erinevad siseriiklikud kõrvalehoidumise reeglid võivad eeltoodud olukordades anda erinevaid tulemusi. Kui vaadata Euroopa riike, siis autori arvates piirdusid peamised erisused siiski vaid sellega, kas kohaldamisele tulevad näiliku tehingu või maksudest kõrvalehoidumise tehingu reeglid. Sõltumata riikide erinevatest lähtealustest maksudest kõrvelehoodumise tegelemisel, on paljud reeglid oma sisult siiski väga sarnased või vähemalt jõuavad sarnasele tulemusele. Kontinentaalse ja üldise õiguse maade õigussüsteemide erinevused on tingitud sellest, mis süsteemi riik aluseks võtab – kas

---

<sup>227</sup> L. Pogorelova. Transfer Pricing and Anti-abuse Rules. Intertax 2009, volume 37, issue 12, p. 690.

lähtutakse enam tehingu vormist, st võetakse aluseks seaduse tekst, või eksisteerivad reeglid, mis võimaldavad pidada sisu ülimuslikuks vormi suhtes.

Erialakirjanduses leitakse, et teatavad lahknevused riikide ekspertide vastustes viitavad sellele, et pole kaugeltki selge, kas erinevates siseriiklikes maksusüsteemides eksisteerib maksude kuritarvitamise suhtes miinimum standard. Üheks põhjuseks sellise mitterahuldava tulemuse puhul võib olla asjaolu, et tehingud, mille kohta sooviti saada vastust, olid liialt keerukad. Teisest küljest aga sõltub siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise reeglite ulatus suuresti ka siseriiklike maksuseaduste sisemisest struktuurist ja loogikast ning maksuseaduste tõlgendamiseks ülesehitatud raamistikust. Sel põhjusel võib teatud tehing olla kuritarvituslik ühe riigi seadusandluse järgi, kuid vastuväiteid mittepõhjustav teises riigis. Teatav oht on seega olemas piiriülestes olukordades. Kui järgida OECD soovitusi, et maksulepingute suhtes tuleb kohaldada siseriiklike maksudest kõrvalehoidumise reegleid, võib teatud mõttes olla tegemist riskantse otsusega. Kui siseriiklikud maksudest kõrvalehoidumise meetmed jõuavad erinevale tulemusele, nagu nähtub IFA raportist, siis on olemas arvestatav risk topeltmaksustamiseks.<sup>228</sup>

### **2.2.3.1 Näilike tehingute ja maksudest kõrvalehoidumise tehingute eristamine**

Olukorra näitlikustamiseks, kuidas praktikas erinevate riikide maksudest kõrvalehoidumise vastased reeglid mõjutavad näilike tehingute ja maksudest kõrvalehoidumise tehingute vahelisi piire, kasutab autor IFA üldraportis toodud kaasust, mis esitati analüüsimiseks riikide erialaekspertidele. Kaasuse küsimuseks oli, kas dividenditulude vähendamist tuludeklaratsioonis võidakse pidada näilikuks tehinguks. Kaasus on järgmine<sup>229</sup>:

A-le kuuluvad aktsiad, mida ta võib müüa ilma, et peaks tasuma tulumaksu vara võõrandamisest saadud kasult. Ta müüb aktsiad B-le vahetult enne dividendide jaotamist. Kohe pärast dividendide jaotamist ostab ta aktsiad tagasi hinnaga, mis lepiti kokku enne esimest müügitehingut ja mida vähendati jaotatud dividendide väärtuse võrra. Eeldatavasti on mõlemad tehingud õiguslikult siduvad eraõiguslikud tehingud. Kas tehingud käsitletakse näilike tehingutena, mille tulemusel määratakse dividendide eest maks A-le, mitte B-le, ning B-l ei lubata kahjusid maha arvata?

<sup>228</sup> Dr. R. Matteotti. (viide 171). p. 344.

<sup>229</sup> F. Zimmer. (viide 6), p 32. Juhtum 2b.

Üldaruande koostaja kokkuvõttest selgub, et juhtumit ei loeta enamikes õigussüsteemides näilikuks tehinguks, millest järeldub, et kasutatakse üsna kitsast näiliku tehingu kontseptsiooni, mis on lähedane eraõiguslikule kontseptsioonile. Kui maksudest kõrvalehoidumise erireegleid mitte arvestada, siis tehingut käsitletakse seadusel põhinevate reeglite kohaselt maksudest kõrvalehoidumisena, näiteks Belgias, Soomes, Itaalias. Kui tehing tehti turuhindadega, siis näiteks Saksamaal loetakse tehing suure tõenäosusega aktsepteeritavaks. Taanis, Norras ja Šveitsis käsitletakse juhtumit kohtuotsustel põhineva maksudest kõrvalehoidumise vastaste reeglite kohaselt.<sup>230</sup> Autor leiab, et Eestis võiks üldjuhul taoline tehing maksuametile huvi pakkuda, kui tehingu on teinud seotud osapooled ja tehingu hind erineb turuhinnast. Kui dividendide väljamaksmise otsus on tehtud, siis maksuõiguslikult ei oma määravat tähtsust, kas dividend makstakse A-le või B-le, sest mõlemal juhul tasub tulumaksu dividendi jaotav äriühing. Kui tulumaksusumma jääb mõlemal juhul samaks, siis kokkuvõttes ei saa riik sellelt tehingult suuremat maksulaekumist ning järelikult ei ole tegemist maksudest kõrvalehoidumisega.

### **2.2.3.2 Tulupõhimõtte ja esindusreeglite kohaldamine**

Maksudest kõrvalehoidumise reegli kohaldamisala piiridega seoses on praktikas üsnagi aktuaalsed juhtumid, kus on küsimuseks, kas ja millistes olukordades saab maksustamise nimel loobuda asjaomaste isikute ja äriühingu eristamisest. Järgnevad kaasused IFA üldraportist on näitlikustamiseks, kuidas võidakse riigiti lahendada vahetegemise küsimusi asjaomaste isikute ja äriühingu vahel.

Juhtum a<sup>231</sup>:

Maksumaksjale A kuuluvad äriühingu B aktsiad. Aktsiate väärtus on omandamisest saadik langenud. A soovib mahaarvatava kahju realiseerida, kuid ei taha aktsiatest loobuda. Seega paneb ta aktsiad börsil müügile ja järgmisel päeval ostab 100% tema omanduses olev äriühing C börsil sama arvu sama äriühingu aktsiaid. Aktsiate tagasiostu kohta ei ole sõlmitud eelkokkulepet.

IFA üldaruande koostaja hinnangul leidsid huvitaval kombel enamiku riikide eksperdid, et seda juhtumit nende õigussüsteemis maksudest kõrvalehoidumisena ei käsitletaks. Põhjendusena viitasid paljud sellele, et tehing toimus börsil ja asjaga mitte seotud poole

---

<sup>230</sup> *Ibid*, pp. 32, 51

<sup>231</sup> *Ibid*, p 52. Juhtum 5c.

osalusel. Autori hinnangul võiks kõne alla tulla maksudest kõrvalehoidumise sätete kohaldamine sõltumata asjaolust, et tehing toimus börsi vahendusel, kui õnnestub ära tõendada, et tehingu kõik etapid olid ette planeeritud, tehinguga saadi oluline maksueelis ning tehingu teostamiseks valitud viisil puuduvad kaalukad majanduslikud ja finantsilised põhjused.

Juhtum b:

A müüb aktsiad talle 100% kuuluvale äriühingule B nende arvestuslikus väärtuses. Paar päeva hiljem müüb B Ltd aktsiad mitteseotud C-le nende (tunduvalt kõrgemas) turuväärtuses. Küsimus on, kas võib öelda, et A müüs aktsiad turuväärtuses otse C-le.<sup>232</sup>

Selle kaasusega olid tulemused järgmised. Mitmes õigussüsteemis lahendatakse juhtum maksudest kõrvalehoidumise vastaseid reegleid kohaldamata. *Arm's length* ehk reaalturuväärtuse reeglite kohaselt võidakse A-d maksustada teenitud kapitalikasumi eest, mis põhineb B tehtud müügitehingu turuväärtusel. Prantsusmaal tuleks kohaldamisele ebatavalise juhtumistoimingu doktriin. Samuti võidaks kohaldada varjatud rahapaigutust käsitlevaid reegleid. Ühendkuningriikides tuleks maksudest kõrvalehoidumise tuvastamiseks kohaldamisele Ramsay tehingute jada test, mis peab selgitama, kas vaheetapil on majanduslik eesmärk ja kas tehingud olid "ette planeeritud". Kui C-le müümist B-le müümise ajal veel ei kaalutud, siis ei olnud tehing etteplaneeritud. Oluline on veel see, et mõlemad tingimused peavad esinema üheaegselt. Itaalias ja Belgias on maksudest kõrvalehoidumise sätte kohaldamise tingimused sarnased Ühendkuningriigi õiguse omale. Soomes ja Norras käsitletak seda ilmselt otsemüügina A-lt C-le isegi siis, kui C-le müümist B-le müümise ajal veel ei kaalutud. Norras tõi Ülemkohus sarnase kaasuse puhul põhjendustena esile, et A-l on kontroll B üle ja ta tegutses B järgneva müügitehingu nimel ning tegelikkuses toimus müügitehing paari nädala jooksul pärast A müügitehingut.<sup>233</sup> Autor leiab, et Eestis vaadeldakse sellist tehingut suure tõenäosusega samuti A otsemüügina C-le. Tehingu kunstlikkusele viitavad B-le aktsiate müümisel määratud turuväärtusest madalam hind, osapoolte seotus, tehingute ajaline järgnevus ja kiirus. Oluliseks võivaid osutada tõendid selle kohta, kas äriühingule laekunud tulu on kasutatud füüsilise isiku huvides või kas tehingu eesmärkides on

---

<sup>232</sup> *Ibid*, p. 53. Juhtum 5a/5d.

<sup>233</sup> *Ibid*, p. 52-53.

silmas peetud isiklikku tarbimist. Analoogsed kaasused praktikast on Hansapanga aktsiate<sup>234</sup> ja Talleggi<sup>235</sup> aktsiate müügi kaasused.

---

<sup>234</sup> RKHK 06.11.2008 otsus asjas nr 3-3-1-57-08 ja Tallinna Ringkonnakohtu 30.01.2009 otsus nr 3-07-2592.

<sup>235</sup> RKHK 06.06.2007 otsus asjas nr 3-3-1-25-07 ja RKHK 22.10.2009 otsus asjas nr 3-3-1-58-09. Talleggi aktsiate müügi kaasuses asja sisulise otsustamiseni ei jõutud, kuna maksukohustuslane suri enne maksuotsuse koostamist ja maksuotsus adresseeriti kord pärandvarale ja siis pärijatele. Riigikohus tegeles kahel korral küsimusega, kas maksuotsus on adresseeritud õigetele isikutele. Kaasuse faktiliste asjaolude kohaselt müüs Talleggi suuraktsionär A.K. aktsiad endale kuuluvale äriühingule ajal, kui oli sõlmitud mandaatlepingu investeerimisnõustajatega, et leida aktsiatele võimalikult kõrget hinda pakkuva ostja. Äriühingule laekunud tulust anti laenu A.K. ja tema sugulastele kuulvatele firmadele.

### 3 Maksudest kõrvalehoidumine Eesti maksu- ja kohtupraktikas

#### 3.1 Maksudest kõrvalehoidumise menetlusõiguslikud aspektid: tõendamiskoormuse reeglistik

Maksudest kõrvalehoidumise tuvastamisel on nii, nagu mis tahes maksukohustuse otsustusprotsessis keskseks osaks tõendamisküsimused, sh tõendamiskoormuse (*onus probandi*) jaotus osapoolte, maksuhalduri ja maksukohustuslase vahel. Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamuses kuritarvituse vastaste meetmete kohaldamise kohta<sup>236</sup> osundatakse sellele, et on vaja reegleid on vaja tõendamiskohustuse õiglaseks jaotamiseks, eelkõige tõendite kogumise menetluste kindlaksmääramiseks. Ka Riigikohtu seisukoht, et õigusselgus ja –kindlus oleksid paremini tagatud, kui faktiliste asjaolude, mis kinnitavad kõrvalehoidumist, arvestamine oleks sätestatud seadusega või määrusega, seondub tõendamiskoormuse regulatsiooniga. Eeltoodu on kinnituseks, et maksudest kõrvalehoidumise menetlustes on tõendamiskoormuse reeglistik erilise tähtsusega, kuivõrd tõendamiskoormuse ebaõige sisustamine võib viia maksumaksja alusetute halduspiiranguteni<sup>237</sup>.

Tõendamiskoormuse reeglistik paikneb MKS §-s 150<sup>238</sup>. Viidatud sätte lõike 1 kohaselt lasub maksusumma vaidlustamise korral maksukohustuslasel kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti. Lõike 2 kohaselt on maksusumma vaidlustamise korral maksuhalduril tõendamiskoormus nende tõendite osas, mida valdab ainult maksuhaldur. Eeltoodud säte reguleerib tõendamiskoormust maksusumma vaidlustamise korral ja ei ütle midagi tõendamiskoormuse reeglistiku ja tõendamisele kuuluvate asjaolude kohta maksmenetluses. Spetsiifilisemad sätted tõendamisreeglite kohta Eesti maksuõiguses puuduvad. Autori seisukohalt muutub spetsiifilisemate reeglite puudumisel tõendamiskoormuse jaotuse juures oluliseks osapoolte kohustuste sisu ja nende kohustuste piiride määratlemine. Viimase osas tuleb juhinduda üldpõhimõtetest ja erireeglitest<sup>239</sup>, mis sätestavad osapoolte kohustused maksmenetluses. Alljärgnevalt käsitletakse tõendamiskoormuse jaotusega seonduvaid põhimõtteid ja kitsaskohti ning analüüsitakse kohtupraktikas väljendatud seisukohtade valguses tõendamiskoormuse sisuks olevate põhimõtete omavahelisi seoseid ja piire.

<sup>236</sup> Euroopa majandus- ja sotsiaalkomitee aramus (viide 51) p.1.5.

<sup>237</sup> Samal seisukohal on ka M. Kähri. Vt. Tõendamiskoormus maksmenetluses. *Juridica* 2004, nr 1, lk 53.

<sup>238</sup> Tõendamiskoormuse kohta kehtib ladina keelne maksimi *necessitas probandi incumbit ei qui agit*, mis tähendab, et reegel on see, et „tõendamiskoormus lasub sellele, kes kaebab“.

<sup>239</sup> Nendeks üldpõhimõteteks MKS-is on uurimispõhimõte § 11, maksukohustuslase ärakuulamine § 13, teabe andmine maksukohustuslasele § 14, kaasaaitamiskohustus MKS § 56 ja erireeglik tõendi liigi arvestamise kohustus § 56 lg 2, maksumaksja esitatud andmete tõenduslik jõud § 82, tõendamismäära vähenemine § 94.

### 3.1.1 Uurimiskohustuse piirid

Haldusmenetluses lähtutakse põhimõttest, et peavastutus asja lahendamise ja asja otsustamiseks vajaliku teabe kogumisel on ametisikul.<sup>240</sup> Sellest, kas otsuse tegemise eelduseks olevad asjaolud on välja selgitatud nõuetele vastavalt ja korrektselt, sõltub tehtava otsuse seaduslikkus<sup>241</sup>. Kohtupraktikas on asutud seisukohale, et maksumenetluses kuuluvad järgimisele haldusmenetluse üldpõhimõtteid ning maksuhaldur on kohustatud järgima haldusmenetluse üldistest põhimõtetest tulenevaid maksumenetluse põhimõtteid hoolimata sellest, kas ja kuivõrd need põhimõtted on sätestatud maksukorralduse seadusega või maksuseadustega<sup>242</sup>.

Nii haldus- kui maksumenetluse eesmärgiks peab olema objektiivse tõe väljaselgitamine. Maksumenetluses tagab seda seaduse tasandil sõnaselge uurimiskohustuse panemine maksuhaldurile. Uurimispõhimõte kohustab maksuhaldurit välja selgitama kõik maksustamiseks olulised asjaolud, sh ka need, mis maksukoormust vähendavad<sup>243</sup>. Viimane tähendab, et maksukohustuslase kui nõrgema poole õigused ei tohi menetluses jääda kaitseta. Kui paljude ja milliste asjaolude väljaselgitamist tuleb maksu määramise otsuse motiveerimiseks lugeda piisavaks, sõltub asjaomasest juhtumist ja maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse täitmisest. Uurimiskohustuse täitmine maksumenetluse läbiviimisel on aga iseenesest kriitilise tähtsusega, sest selle täitmata jätmisega ei kaasne tõendamiskoormuse üleminekut maksukohustuslasele.<sup>244</sup>

Kohtupraktikas ja erialakirjanduses on uurimispõhimõte sisuks olevaid kohustusi määratletud järgmiselt. Uurimispõhimõte kohustab maksuhaldurit kasutama tegeliku olukorra väljaselgitamiseks kõiki olemasolevaid tõendeid ning hindama neid kogumis.<sup>245</sup> Tõendite hindamine haldusmenetluse käigus eeldab aga täielikult ning asjatundlikult koostatud tõendite

---

<sup>240</sup> R. Annus. Uurimispõhimõte haldusmenetluses: haldusorgani tõendamiskoormuse ulatuse analüüs välismaalastega seotud erimenetlustes. Magistr töö: juhendaja prof. Kalle Merusk, Tartu: Tartu Ülikool Õigusteaduskond 2007, lk 12.

<sup>241</sup> H. Maurer. Haldusõigus. Üldosa. Tallinn: Juura 2004, lk 319.

<sup>242</sup> RKHK otsus 10.06.2002 nr 3-3-1-26-02 p 14.

<sup>243</sup> RKHK otsus 10.06.2002 nr 3-3-1-26-02 p 14.

<sup>244</sup> Vt RKHK 20.06.2007 otsus nr 3-3-1-34-07 p. 12 ja RKHK 25.03.2009 otsust asjas nr 3-3-1-3-09 p 20, kus Riigikohus leidis: „Kui maksuotsus on nõuetekohaselt motiveeritud, siis läheb tõendamiskoormus üle maksukohustuslasele.“

<sup>245</sup> Vt RKHK otsus 02.10.2002 nr 3-3-1-40-02 p 7.

kogumi olemasolu.<sup>246</sup> Tõendite kogumise abil tuleb kõrvaldada menetlusosaliste poolt esitatud teabes lüngad selliselt, et asja otsustamisel tähendust omavate asjaolude osas ei ole enam kahtlusi.<sup>247</sup> Olulise tähendusega asjaolude väljaselgitamine ei tohi olla üksnes osaline või valikuline.<sup>248</sup> Seega, vähese tähelepanu pööramisega tõendusteabe kogumise täielikkusele võivad kaasneda ebaõiged lähtealused tõendite hindamiseks. Kohtupraktikas on loetud uurimispõhimõtte rikkumiseks sedagi, kui maksuhaldur jätab tehingu majandusliku sisu välja selgitamata.<sup>249</sup>

Seoses haldusorgani kohustusega selgitada välja kõik olulised asjaolud, tekib küsimus, kas haldusorgan peab pöörama tähelepanu kõikidele maksukohustuslase väidetele, mis seonduvad maksukohustuse vähendamise ja tegema nende kontrollimiseks täiendavaid menetlustoiminguid või saab ta suhtuda sellesse reservatsioonidega või peab ka maksukohustuslane ise selle eest hea seisma, et teda soodustavad tõendid jõuaksid menetlejani. Autor leiab, et uurimispõhimõttest tulenevalt on haldusorgan üldjuhul kohustatud sellises olukorras ise aktiivselt tegutsema. Vastav kohustus tuleneb MKS § 11 lg-st 2, mis sätestab otseselt maksuhalduri kohustusena koguda asja otsustamiseks vajalikke tõendeid. Mõiste „asja otsustamiseks vajalikud tõendid“ on määratlemata õigusmõiste ja eeldab teatud hindamisruumi<sup>250</sup>, mis tähendab, et osundatud tõendi kogumata jätmist võib kaalukatel juhtudel õigustada. Maksukohustuslase kohustus tõendite esitamisel saab piirduda üksnes nende tõenditega, mida maksukohustuslane seadusest tulenevalt peab valdama, n-o tõendid, millele isikul on juurdepääs ja mille olemasolu saab temalt mõistlikult eeldada, eelkõige raamatupidamise- ja maksuarvestuse aluseks olevad dokumendid. Juhul kui soodsa tõendi kogumata jätmise risk maksmenetluses jätta maksukohustuslase kanda, võib uurimispõhimõtte muutuda kasuistlikuks, pannes maksukohustuslasele kui nõrgemale poole kohustuse tegeleda paralleelselt maksuhalduriga omapoolse menetluse läbiviimisega.

---

<sup>246</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2004, lk 177.

<sup>247</sup> Vt RKHK 23.10.2001 otsus nr 3-3-1-49-01 p 5.

<sup>248</sup> A. Aedmaa, jt. (viide 243), lk 178

<sup>249</sup> Vt RKHK 28.06.2004 otsus nr 3-3-1-30-04 p 15. Selles lahendis leidis viitas Riigikohus oma varasemale seisukohale, et uurimispõhimõtte kohustab maksuhalduri välja selgitama kõik maksustamiseks olulised asjaolud, ka need, mis maksukohustust vähendavad. Riigikohus leidis, et selles asjas on maksuamet ja kohtud jätnud välja selgitamata maksumaksja tegeliku tahte ja kohaldanud seadust ühekülgsest. Vt ka RKHK 08.12.2004 otsus nr 3-3-1-72 -04 p 11. Riigikohus leidis, et tulenevalt uurimisprintsipiist oleksid maksuhaldur ja kohtud pidanud põhjalikumalt kontrollima, milline oli lepinguosaliste tegelik tahe ning millised olid lepingu täitmise majanduslikud tulemused.

<sup>250</sup> Erialakirjanduses leitakse, et vaieldavaks jääb, milline tähendus anda sõnafraasile „olulise tähtsusega asjaolud“ – vt H. Maurer. (viide 238), lk 90.

Kui maksusumma vähendamiseks on vajalik kasutada selliseid tõendeid, mis on kättesaadavad ainult maksukohustuslasele (näiteks kuludokumendid), siis võib nõutava tõendi esitamatajätmise tuua endaga kaasa ebasoodsa lahendi. Sellest hoolimata peab maksuhaldur aga tagama maksukohustuslase õiguste kaitse, näiteks selgitama, milliseid tõendeid tuleb esitada, kuidas saab maksuarvestuse vigu parandada, vajadusel koguma ise täiendavaid tõendeid<sup>251</sup>. Isik, kellele menetlus on suunatud, ei pruugi ise omalt poolt osata välja tuua kõiki vajalikke asjaolusid ja tõendeid, sh mõista ühe või teise asjaolu tõendamise vajalikkust. Uurimispõhimõtte peamine eesmärk on tagada, et olulised asjaolud ei jääks välja selgitamata ainuüksi seetõttu, et maksukohustuslane ei näinud ette vajadust esitada täiendavaid tõendeid.

Maksuhalduri uurimiskohustus säilib ka siis, kui maksukohustuslane ei esita maksuhaldurile tõendeid. Kohtupraktikas on leitud, et olukorras, kus maksukohustuslane ei esita maksukohustuse vähendamise aluseks olevaid tõendeid näiteks põhjusel, et need pole säilinud<sup>252</sup>, ei saa maksuhaldur uurimisprintsipi eirates otsustada, et maksustamise seisukohast tähendust omavaid väidetavaid tehinguid pole toimunud. See võib viia selleni, et maksu määramine omandab karistusliku iseloomu. Dokumentide säilitamise kohustuse täitmata jätmise otseseks tagajärjeks saab olla vaid maksuhalduri uurimiskohustuse mahu vähenemine, piirdudes maksukohustuslasele võimaluse andmisega esitada dokumendid, mis asendavad mittesäilinud dokumente.<sup>253</sup> Kohtupraktikas leitakse, et kui maksukohustuslane ei täida tehingute dokumenteerimise nõudeid ja seepärast on maks määratud teiste andmete alusel, langeb isikule tõendamiskoormis.<sup>254</sup> Samuti tuleneb kohtupraktikast, et tõendite mitteesitamine olukorras, kus maksuhalduril on tekkinud põhjendatud kahtlus maksukohustuslase poolt esitatud andmetes, ei tähenda, et see tuleb lugeda igal juhul maksukohustuslase kahjuks. Juhul kui tõendeid on nii mingi asjaolu poolt kui vastu ja täiendavaid tõendeid ei ole mõistlike jõupingutuste juures võimalik hankida, tuleb asi paratamatult lahendada mõningase ebakindluse tingimustes ja otsustada, millised asjaolud on usutavamad<sup>255</sup>.

---

<sup>251</sup> L. Lehis (viide 1), lk 139-140.

<sup>252</sup> Näiteks viis maksukohustuslase tahtest sõltumatu sündmus (vääramatud jõud) selleni, et dokumendid pole säilinud.

<sup>253</sup> Vt RKHK 02.12.2004 otsus nr 3-3-1-50-04 p 12 ja 13 ning RKHK 02.12.2004 otsus asjas nr 3-3-1-51-04 p 12 ja 14.

<sup>254</sup> RKHK 14.10.2004 otsus nr 3-3-1-39-04 p.10.

<sup>255</sup> Tln Ringkonnakohtu 29.04.2005 otsus nr 2-3/315/05.

Eelnevast saab järeldada, et maksuhalduri uurimiskohustus maksumenetluses on püsiv ja see ei sõltu sellest, kas maksukohustuslane täidab kaasaaitamiskohustust või mitte. Küll aga sõltub maksuhalduri uurimiskohustuse ulatus sellest, kui aktiivselt isik menetluses osaleb ja tõendeid esitab. Eranditeks maksuhalduri uurimiskohustuse mahu vähenemisele on need olukorrad, kus maksukohustuslane ei täida või ei suuda täita seadusest tulenevat kohustust esitada maksuarvestuse aluseks olevaid kirjalikke tõendeid. Üldreeglina omab maksumenetluses uurimispõhimõtte suuremat kaalu kui tõendamiskoormuse põhireegel. Seega on ka MKS § 84 eeldustele vastavate asjaolude kindlakstegemisel esmane tõendamiskoormis maksuhalduril.

### 3.1.2 Kaasaaitamiskohustuse mõju uurimispõhimõttele

Maksumenetluses uurimispõhimõttes sisalduv kohustus selgitada välja menetletavas asjas olulise tähendusega asjaolud, kui üldreegel on modifitseeritud menetlusosalise kohustusega esitada ja teatavaks teha kõik menetletavas asjas tähendust omavad asjaolud ja tõendid. Uurimispõhimõtte eesmärk ei ole kogu tõendamiskoormuse asetamine üksnes haldusorganile. Kuna menetluses osalevad erinevad osapooled, kelle käsutuses on õige otsuse tegemiseks vajalik teave, siis on täieliku ning objektiivse lõpptulemuse saavutamiseks vajalik ka menetlusosalise enda aktiivne osalus.<sup>256</sup> Üksikisikul peab olema võimalus vastavalt talle omistatud menetlusõigustele mõjutada lõppotsuse tegemist.<sup>257</sup>

Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustuse sisuks on õige informatsiooni ning raamatupidamise- ning maksuarvestuse dokumentide õigeaegne esitamine.<sup>258</sup> Kohustus informatsiooni andmiseks piirdub ainult maksu kindlaksmääramiseks vajalike asjaoludega ja konkreetse juhtumiga. Maksuhaldur ei saa nõuda, et maksumaksja räägiks kõike, mis ta teab või näitaks kõike, mis tal on.<sup>259</sup>

---

<sup>256</sup> A. Aedmaa, jt. (viide 243), lk 187

<sup>257</sup> H. Maurer. (viide 238), lk 319

<sup>258</sup> MKS § 56 näeb ette, et maksukohustuslane on kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, millel võib olla maksustamise seisukohast tähendust. Maksukohustuslane peab arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, annab seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. Kui seadus sätestab tõendi kohustusliku liigi, saab maksukohustuslane kasutada tõendamisel ainult seda liiki tõendit. Maksukohustuslane ei või takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel.

<sup>259</sup> L. Lehis. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. *Juridica* 1999 nr 3, lk 128-136.

Kaasaaitamiskohustus tähendab ka seda, et maksumenetluses peab maksumaksja suutma tõendada oma väidete ja seisukohtade õigsust.<sup>260</sup> Tõendamiseks on maksumaksja kohustatud esitama täiendavalt tõendeid tehingu ärilise otstarbekuse kohta või põhjendama, miks maksuhaldurile esitatud tõenditele antud hinnang on ebaõige.<sup>261</sup>

Kaasaaitamiskohustuse rikkumise tõttu langeb küll ühelt poolt maksuhaldurile suurem koormus selgitada välja asjas tähendust omavad asjaolud, teisest küljest, mida ulatuslikum on kaasaaitamiskohustuse rikkumine, seda väiksem on ka maksuhalduri kohustus maksukohustuse määramisel täpselt seadust järgida.<sup>262</sup> Kaasaaitamiskohustuse rikkumise tagajärjena võib koormava haldusakti andmise menetluse korral tuvastatud asjaolud lugeda tõendatuks menetlusosalisele kahjulikus suunas põhjendusel, et menetlusosaline ei esita tõendeid, mida ta tõendamiskoormusest tulenevalt oleks pidanud esitama.<sup>263</sup> Maksukohustuslane peab arvestama ka võimalusega, et kui ta ei täida nõuetekohaselt kaasaaitamiskohustust, siis väheneb maksuhalduri tõendamiskoormus kuni kaudse maksustamise võimaluseni.<sup>264</sup>

## 3.2 Maksudest kõrvalehoidumise küsimusi kohtupraktikas

### 3.2.1 MKS § 84 ja õigusselgus

MKS § 84 puhul on viidatud, et esineb oht hõljuva majandusliku lähenemise tekkimiseks<sup>265</sup>. Ka Riigikohtu lahendites on leidnud korduvalt äramärkimist õigusselguse küsimus MKS § 84 osas<sup>266</sup>. Eeltoodud seisukohad on tõusetunud eelkõige sellest, et kõnealune norm on liiga abstraktne, mistõttu pole alati selge, millised on selle normi kohaldamise eeldused. Autor nõustub, et MKS § 84 abstraktsuse aste on selline, mis jätab maksuhaldurile liialt suure kaalutlusruumi ja mis seetõttu ei pruugi alati õige tulemuseni viia. Reegli üldise sõnastuse

---

<sup>260</sup> L. Lehis (viide 1), lk 161.

<sup>261</sup> Vt RKHK 17.05.1999 määrus nt 3-3-1-21-99 p 4.

<sup>262</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SE I seletuskiri § 57 kohta. Kättesaadav:

<http://web.riigikogu.ee/ems/saros-bin/mgetdoc?itemid=012960024&login=proov&password=&system=ems&server=ragne11>, 04.02.2010.

<sup>263</sup> A. Aedmaa jt (viide 243), lk 187.

<sup>264</sup> L. Lehis (viide 1), lk 161.

<sup>265</sup> V. Lopman leiab, et hõljuva lähenemise oht seisneb selles, et säte ei nimeta oma peamist eeldust – MKS § 84 abil saab maksustada vaid konkreetse maksunormi eesmärgiga kaetud asjaolusid (viide 45), lk 52.

<sup>266</sup> Vt nt 04.11.2009 RKHK lahendid 3-3-1-52-09 aj 3-3-1-59-09 p.-d 19:“ Kolleegium mõonab, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise eeldused oleksid sätestatud seaduse või määrusega“.

tõttu puudub nii maksumaksjatel kui maksuhalduril võimalus hinnata, kust läheb seadusandja jaoks piir seadusliku maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vahel<sup>267</sup>, mis riivab õigusselguse põhimõtet. Samuti saab väita, et püüdlused ära arvata, kuidas kohtunik asja vaatab või siis maksudest kõrvalehoidumise kriteeriumite üle toimuv avalik arutelu, ei suurenda oluliselt õiguskindlust ega õigusselgust. Kuivõrd MKS § 84 sätte kohaldamise tingimused ei ole seaduse tasandil reguleeritud ega ette teada, nende sisustamine toimub kohtupraktika kaudu, siis on üheks küsimuseks, kuidas selline lähenemine läheb kokku põhiseadusliku põhimõttega, et mistahes maksustamine peab põhinema parlamendi kehtestatud maksuseadustel. Viimane tähendab muuhulgas ka seda, et kõik tingimused, mis on vajalikud maksukoosseisu täitumiseks, peavad tulenema otse seadusest. Kui neid tingimusi sisustab kohtupraktika, on lahendused ettearvamatud, mis läheb vastuollu PS § 13 lg-st 2 tuleneva õigusselguse põhimõttega, et õigusnormid peavad olema selged ja arusaadavad, et üksikisikul oleks võimalik avaliku võimu organi käitumist teatava tõenäosusega ette näha ja oma käitumist reguleerida<sup>268</sup>. Majandusliku lähenemise põhimõte ei asendada küll makse määravate seaduste normikoosseise, kuid samas ei taandu hindamine ainult asjaomase maksunormi mõttele<sup>269</sup>, vaid ka majanduslikest resultaatidest lähtuvatele tehinguga taotletud tulemustele, mille vastavust seadusandja taatele kontrollitakse. Viimane tingibki autori hinnangul vajaduse üldreegli tasandil konkreetsemate tingimuste sätestamise järele, mille esinemisel saaks rääkida maksudest kõrvalehoidumise eelduse esinemisest, mille ümberlukkamise kohustus lasuks maksumaksjal. Eeltoodud põhjustel ei nõustu autor arvamusega, et kuna MKS § 84 on võimalik sisustada asjakohase abiga, ei ole tegemist õigusselgusetu normiga<sup>270</sup>. Ebaselgus normi rakendamise eeltingimustes on praktikas põhiliseks takistuseks normi kohaseks toimimiseks.

### **3.2.2 Tehingute ümberkvalifitseerimine ja topeltnmaksustamine**

Tehingute ümberkvalifitseerimine on võimalusi maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks. Teenimatult vähe tähelepanu tehingute ümberkvalifitseerimise juures on saanud

---

<sup>267</sup> Umbmäärane ja vastuolulisi käitumisjuhiseid andev õigusnorm tekitab normi adressaadis ebakindlust ning raskendab normi tõlgendamist ja rakendamist – L. Lehis. (viide 1), lk 92.

<sup>268</sup> Tallinna Halduskohtu algatatud MKS § 84 põhiseaduslikkuse kontrolli päädis Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 03.07.2008 määrusega asjas nr 3-4-1-9-08, milles jäeti taotlus normikontrolli teostamiseks läbi vaatamata.

<sup>269</sup> Normi tõlgendamisel peetakse tõlgendamise piiriks sõnastuse võimalikku mõtet. Vt V. Lopman (viide 45), lk 42.

<sup>270</sup> K. Lorents. Maksukorralduse seaduse § 84 põhiseaduskonformne tõlgendamine. Bakalaureusetöö: juhendaja LL.M. Madis Ernits. Tallinn: Tartu Ülikool, õigusteaduskond, Õigusinstituut, avaliku õiguse instituut, 2009, lk 22.

topeltnmaksustamise problemaatika. Kui maksukohustus on algselt arvestatud ja deklareeritud praktikas realiseerunud tehingult, kuid hiljem määratakse lähtuvalt sellele antud majanduslikust sisust, mis erineb sellest, kuidas pooled tehingut kvalifitseerisid, on olemas oht majanduslikuks topeltnmaksustamiseks. Näiteks füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtlustulu ümberkvalifitseerimisel palgatuluks tekib juriidilisel isikul maksukohustus, samas toob see kaasa ka keerukad muudatused füüsilisest isikust ettevõtja tuludeklaratsioonides<sup>271</sup>. Samaväärne olukord tekib ka siis, kui füüsilisele isikule omistatakse juriidilisele isikule laekunud tulu, millelt arvutatakse tulumaksukohustus. Kui juriidiline isik jaotab või on juba jaotanud kasumit, mis tekkis tehingult, mille tulu omistati füüsilisele isikule ja kellel tekkis ka maksukohustus, maksustatakse sama tulu juriidilise isiku tasandil kahekordselt, sest juriidilisel isikul puudub võimalus jaotada kasumit ilma, et sellelt tuleks maksta tulumaksu. Küsimus on selles, kas ja kuidas on võimalik sellistes olukordades vältida topeltnmaksustamist.

Iseenesest ei ole majandusliku tõlgendamise meetodi kohaldamisel võimalik ette ära määratleda tulevikus tekkivaid maksukohustusi, kuivõrd need on hüpoteetilised. Samas ei saa tehingute ümberkvalifitseerimisel ignoreerida topeltnmaksustamise küsimusi, kui ühe isiku maksukohustus toob automaatselt (paralleelselt) kaasa muudatusi teise isiku maksuarvestuses ja –kohustuses. Riigikohus on öelnud, et seda tuleb teha samas menetluses, kaasates asjasse puutuva isiku menetlusse<sup>272</sup>. Samuti ei saa topeltnmaksustamise küsimusi ignoreerida kui praktikas realiseerunud tehing on ümberkvalifitseerimise ajaks toonud kaasa maksukohustuse tekkimise kolmandatel isikutel. Optsioonitehingu maksustamise vaidluses kohtuasjas nr 3-3-1-62-06<sup>273</sup>, kus tehing sooritati varjatult teise isiku nimel eesmärgiga vältida töötajatele

---

<sup>271</sup> Käsunduslepingu ümberkvalifitseerimine töölepinguks ja sellest tulenev maksukohustuste korrigeerimine võib oluliselt mõjutada füüsilisest isikust ettevõtjana registreeritud isiku maksukohustusi ning tingida füüsilise isiku deklareeritud ja tasutud maksude tagasiulatavat ümberarvutamist. Ettevõtlustulu ja palgatulu maksustamine on vaid põhijoontes sarnased, erinedes paljude detailide poolest, kasvõi maksukohustuse tekkimise aja osas. Vastavalt maksuotsuses tuvastatud asjaoludele tuleb füüsilise isiku deklareeritud ettevõtlustulu vähendada ning palgatulu suurendada. Selle tulemusena muutub nii tulumaksu, sotsiaalmaksu kui kohustusliku kogumispensioni maksete arvutuskäik ning maksukohustuste tekkimise ja täitmise aeg. Vt selle kohta RKHK 09.12.2009 otsus asjas nr 3-3-1-67-09 p. 13.

<sup>272</sup> RKHK 09.12.2009 otsus nr 3-3-1-67-09 p. 17.

<sup>273</sup> RKHK 11.01.2007 otsuses nr 3-3-1-62-06 p.14 – Riigikohus sedastas: „Tulumaksuseaduse § 12 lg 2 kohaselt ei kuulu TuMS § 48 alusel maksustatud erisoodustused füüsilise isiku maksustatava tulu hulka. Selle sätte eesmärk on vältida topeltnmaksustamist. Muuhulgas tuleneb sellest sättest, et XXX töötajate maksustatavat tulu, mida nad said optsioonilepingu täitmisest (kasu vara võõrandamisest), tuleb vähendada erisoodustusena maksustatud optsiooni väärtuse võrra. Kuigi füüsilised isikud on oma tulumaksukohustuse täitnud ajalisel varem kui tööandja, ei ole võimalik tööandja maksukohustust vähendada töötajate poolt juba makstud tulumaksu võrra, sest TuMS annab maksuvabastuse ainult füüsilisele isikule.

tehtavalt erisoodustuselt tulumaksu tasumist, leidis kõrgem kohus, et maksuhaldur peab omal algatusel korrigeerima füüsiliste isikute tulumaksu arvestust<sup>274</sup>.

Analoogne probleem juriidilise isiku tulu omistamisel füüsilisele isikule kerkis muuhulgas Sylvesteri aktsiate müügitehingu kaasuses, kus pöörati põhjalikumalt tähelepanu ka topeltnmaksustamise aspektidele<sup>275</sup>. Maksuhaldur leidis selles asjas vastuseks aktsionäride pöördumisele, et äriühingule laekunud tulu arvelt väljamakstud dividendid, juhul kui need on maksustatud, on antud olukorras vaadeldavad kui füüsilise isiku tulu, millelt on tulumaks tasutud. Topeltnmaksustamist välditakse ka selle abil, et füüsilise isiku tuluna maksustatud, kuid äriühingule laekunud tulu, loetakse füüsilise isiku poolt tehtud rahaliseks sissemakseks. Maksuhalduri esimene väide, et väljamakstud dividendide arvelt tasutud tulumaks on vaadeldav füüsilise isiku tuluna, millelt on tulumaks tasutud, ei ole maksuõiguslikult ega maksutehniliselt korrektne. Füüsilise isiku ja juriidilise isiku tulumaksuarvestus on eraldiseisev ja ühe isiku poolt tasutud maksu ei saa arvesse võtta teise isiku maksukohustuse juures. Võimalikuks lahenduseks on juriidilise isiku poolt maksudeklaratsioonide muutmine, millega kaasneks soodsa otsuse korral tulumaksu tagastamine maksuhalduri poolt. Füüsilise isiku tulumaksukohustus määratakse tema maksuarvestuse põhiselt maksustamisperioodil tulude ja mahaarvatavate kulude vahena. Seega tuleb mõlema isiku maksudeklaratsioone korrigeerida ja tulumaksukohustus võtta üles „õige“ maksukohustuslase osas, kellel tekib ka maksu tasumise kohustus. Maksuhalduri teise väite all on ilmselt mõeldud seda, et äriühing võtab laekunud tulu osas üles kohustuse füüsilise isiku ees, mida võib sisuliselt vaadelda füüsilise isiku poolt äriühingule laenu andmisena. Kui nüüd juriidilisel isikul tekib füüsilise isiku poolt antud nn käibevahendite abil tehtud investeringutelt tulu, siis kasumi jaotamisel tuleb tekkinud tulult tasuda tulumaksu. Topeltnmaksustamist ei toimu teoreetiliselt siis, kui kasumi tekkimise aluseks on investeringutelt saadud tulu, mitte enam füüsilise isiku aktsiamüügist laekunud tulu. Praktikas tähendaks see aga äriühingu käibevahendite osas rahaallika põhise arvestuse pidamist, kuid sedalaadi arvestuse pidamise kohustust ei näe ette ükski õigusakt ning on kaheldav, kas mõni äriühing seda teeks. Kohustuse vähendamine füüsilise isiku ees on maksuvaba. Kohustuse ülesvõtmine füüsilise isiku ees tähendab muudatusi bilansis ja majandusaasta aruannetes, sh aktsiate müügist saadud tulu osas. Olukorras, kus juriidiline isik on juba jõudnud füüsilisele isikule aktsiate müügist laekunud tulust dividende välja maksta ehk isik on juba osa tulust kätte saanud, tuleks

---

<sup>274</sup> Selles asjas tekkis tehingute ümberkvalifitseerimisel maksukohustus juriidilisel isikul.

<sup>275</sup> Vt Tallinna Halduskohus 02.02.2008 otsus asjas nr 3-07-1257 p.-d 2.14.8., 2.16.6-2.16.9., 3.4., 4.91.

topeltnmaksustamist äriühingus oleva raha osas vältida analoogselt eelkirjeldatuga füüsilise isiku ees kohustuse ülesvõtmise kaudu. Üks võimalus äriühingule laekunud tulu käsitleda füüsilise isiku poolt tehtud sissemaksena, on suurendada osa soetamismaksumust, et vältida näiteks osaluse müügil saadud tulu topeltnmaksustamist. Osaluse soetamismaksumuse tõstmine võib toimuda osade nimiväärtuse suurendamisega, mis eeldab osakapitali suurendamist. Raha kättesaamine osahingust on sellisel juhul iseenesest võimalik ka varem kui üksnes osaluse müügi korral. Võimalik on viia läbi osakapitali vähendamine, mille puhul tuleb järgiga äriseadustiku sätestatud nõudeid. Juhtudel, kus kasumlikul äriühingul on üks omanik ja puuduvad võlausaldajad, ei ole ilmselt kõige otstarbekam suunata raha omakapitali lihtsalt tulevase müügi tarbeks soetamismaksumuse tõstmiseks või selleks, et sellise konstruktsiooni kaudu osakapitali vähendamise kaudu raha välja võtta. Kõige mõistlikum ja ilmselt ka kõige lihtsam on autori hinnangul juriidilisele isikule laekunud tulu füüsilisele isikule omistamise juhtudel võtta see äriühingu raamatupidamises üles kohustusena füüsilise isiku eest ja teha muutunud õiguslikule olukorrale vastavad muudatused nii raamatupidamis- kui maksuarvestuses.

Autor leiab, et tehingute ümberkvalifitseerimisega kaasnevate topeltnmaksustamise küsimuste lahendamiseks tuleks maksuhalduril anda vastav juhend või selgitused, kus kirjeldatakse mehhanisme ja protseduurireegleid topeltnmaksustamise vältimiseks. Maksumaksjal, kelle tehingud on majandusliku sisu järgi ümberkvalifitseeritud, peab olema selgus ja terviklik ülevaade sellise otsusega kaasnevatest järeldustest.

### **3.2.3 Tulupõhimõtte ja esindusreeglite kohaldamise piirid**

#### **3.2.3.1 Juriidilise isiku tulu omistamine füüsilisele isikule**

Tulupõhimõtte ja esindusreeglite piiride küsimus maksudest kõrvalehoidumise üldreegli kohaldamisel ilmneb kõige selgemalt Hansapanga aktsionäride kaasustes<sup>276</sup>, kus aktsionärid võõrandasid vahetult enne FöreningsSparbanken AB (Swedbank) poolt AS Hansapank aktsiatele tehtud väljaostupakkumist oma aktsiad endaga seotud juriidilistele isikutele, või Sylvester aktsionäride kaasustest<sup>277</sup>.

<sup>276</sup> Nt RKHK otsused 04.11.2009 3-3-1-52-09 ja 3-3-2-59-09.

<sup>277</sup> RKHK 17.06.2009 otsus nr 3-3-1-23-09.

Riigikohtu lahendeid analüüsidest ilmneb, et sõltuvalt sellest, kas aktsiad võõrandati tasu eest või tasuta, on erinevused maksustamisõiguse osas<sup>278</sup>. Kohtuasjas nr 3-3-1-57-08<sup>279</sup> kus tegemist oli aktsiate tasu eest võõrandamisega ja seda tehti alla aktsiate turuväärtuse, leidis Riigikohus, et maksudest kõrvalehoidumise eesmärki võib selliste juhtumite puhul kinnitada nii tehingute ette planeeritus (p.12) kui ka asjaolu, et füüsilisel isikul oli kontroll juriidilise isiku üle (p.13). Kohtuasjades nr 3-3-1-52-09<sup>280</sup> ja 3-3-1-59-09<sup>281</sup>, kus tegemist oli aktsiate tasuta üleandmisega mitterahalise sissemakse teel, leidis kohus, et mitterahalise sissemakse puhul erinevalt aktsiate müügist, ei ole eelnimetatud asjaolud TuMS § 15 lg 4 p 10 maksuvabastuse tõttu asjakohased (p.18). Kõikides eelviidatud kohtuasjades hindas kohus ka faktilisi asjaolusid, mis näitasid, kas tehingutel oli iseseisev majanduslik sisu. Eeltoodud Riigikohtu lahenditest jääb autori hinnangul õhku küsimus, et kui tehingute tegemise faktiline olustik oli kõigil juhtudel sama, st aktsiaid asuti võõrandama aktsionäridega seotud juriidilistele isikutele vahetult peale Swedbank ülevõtmispakkumist, siis hoolimata sellest on maksutagajärgedes erinevused sõltuvad sellest, millist vara võõrandamise viisi isik kasutas. Autori hinnangul süvendab ebaselgust täiendavalt see, et kohtuasjas nr 3-3-1-57-08 märgib Riigikohus, et aktsiate tasu eest või tasuta võõrandamise ja mitterahalise sissemakse puhul on oluline ikkagi ka see, kas võõrandamine või sissemakse toimus tulumaksust kõrvalehoidumise eesmärgil MKS § 84 mõttes. Seega ei saa ka aktsiate võõrandamisel mitterahalise sissemakse teel põhimõtteliselt välistada tulupõhimõtte ja esindusreeglite kohaldamise kaudu tehingute ümberkvalifitseerimist füüsilise isiku tuluks. Erinevused maksutagajärgedes mitterahalise sissemakse kasutamisel võivad tuleneda sellest, kui tehinguga seotud eesmärkides on kohe algselt tuvastatavad isikliku tarbimise tunnused (aktsiate müügi põhjenduseks tuuakse soov luua pensionifond). Kui kõrvalehoidumise tehinguga saavutatakse samad majanduslikud tagajärjed, kui ilma sellisel viisil tehingut tegemata, siis saab sellises tegevuses näha maksudest kõrvalehoidumise soovi.

Maksudest kõrvalehoidumise tuvastamisel nn tulu omistamise juhtudel on praktikas tihti eksitud selle vastu, et maksustamisel on aluseks võetud alternatiivne tehing, mida hindaja subjektiivse arvamuse kohaselt oleks pidanud tegema<sup>282</sup>. Maksuhalduril puudub aga õigus

---

<sup>278</sup> Samal seisukohal on ka nt T. Grauberg. Vt Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. *Juridica* 2010 nr 3.

<sup>279</sup> RKHK 06.11.2008 otsus asjas nr 3-3-1-57-08 (M. Kaal).

<sup>280</sup> RKHK 04.11.2009 otsus asjas nr 3-3-1-52-09 (kaebaja U. Leeman).

<sup>281</sup> RKHK 04.11.2009 otsus asjas nr 3-3-1-59-09 (kaebaja J. Ilvest).

<sup>282</sup> Nt nn Hansapanga aktsiate eelviidatud kaasused ja Sylvesteri aktsionäride kaasus RKHK 17.06.2009 otsus nr 3-3-1-23-09., kus füüsilised isikud võõrandasid enda omanduses olevad aktsiad nende kontrolli all olevatele

eraõiguslike isikute vahelisi majanduslikku sisu omavaid tehinguid maksustada lähtuvalt põhimõttest, et seda tehingut oleks võinud teha ka viisil, mis oleks kaasa toonud maksustamise või maksustamise kõige kõrgemate võimalike maksudega. Seadus ei kehtesta tehingute kohustuslikke liike ühe või teistsuguse majandusliku eesmärgi saavutamiseks. Maksuõiguslikus kontekstis ei oma tähtsust see, kas tehingu tegemine valitud viisil oli möödapääsmatu või möödapääsetav. Küsimus sellest, millises situatsioonis ja kas tehing oleks aset leidnud ka siis, kui maksukohustust ei oleks tekkinud, on iseenesest asjakohane, kuid sellega ei saa hindamine piirduda. Juhtudel, kus tehingut „vaadatakse läbi“, tuleb tuvastada, kas ja kuidas teisele isikule laekunud tasu näol suurenes isiku vara, kes tegi maksudest kõrvalehoidumise tehingu.<sup>283</sup> Maksustamise seisukohast on olulised tehingu täitmisest tulenevad reaalsed tagajärjed - raha või vara üleandmine.<sup>284</sup>

### 3.2.3.2 Välismaise juriidilise isiku tulu omistamine esindajale

Juriidilise isiku tulu omistamise erijuhtumina saab vaadelda madala maksumääraga territooriumil asutatud välismaise juriidilise isiku tulu ülekandmist residentist isikule, mida reguleerib erinorm ehk nn CFC säte TuMS § 22 näol. Oluline on märkida, et ehkki vastav säte positveeriti tulumaksuseaduses 01.01.2000. a, ei ole see takistanud enne seda kuupäeva madala maksumääraga territooriumil registreeritud äriühingute tulu lugemist sellist äriühingut kontrollivate residentide tuluks. Enne 01.01.2000. a jõustunud tulumaksuseaduse alusel välismaise juriidilise isiku tulu võrdsustamist Eesti residentide tuluga on käsitletud Riigikohtu otsuses 3-1-1-120-03<sup>285</sup>. Selles lahendis leiti, et välisriigis registreeritud juriidiline isik, mida tegelikult juhitakse ja mille põhitegevus toimub Eestis ning mille osanike, aktsionäride või juhtidena näidatud isikud ei lange kokku seda äriühingut tegelikult kontrollivate isikutega, õigusvõimele kohaldatakse 1. septembrist 1994. a jõustunud TsÜS § 134 lg-te 1 ja 2 alusel Eesti õigust. Kuna Eesti õiguse kohaselt tekib eraõigusliku juriidilise isiku õigusvõime seadusega ettenähtud registrisse kandmisest, puudus juriidilisel isikul, keda tegelikult juhiti Eestist või kelle põhitegevus toimus Eestis, kuid keda ei olnud Eestis kantud seadusega ettenähtud registrisse, Eestis õigusvõime ja seega ka õigussubjektsus. Sellistele tunnustele

---

juriidilistele isikutele. Maksuhaldur leidis nendes kaasustes, et füüsilised isikud oleksid pidanud aktsiad justkui ise võõrandama ja tulu oleks neile laekunud.

<sup>283</sup> RKKH märkis 06.11.2008 otsuse nr 3-3-1-57-08 p.-s 12: „Selleks, et lugeda aktsiate müügist OÜ-le Nomad Süsteemid laekunud tasu M. Kaalu tuluks, tuleks põhjendada, kuidas suurenes M. Kaalu vara osahingule laekunud tasu näol ja kuidas oli M. Kaalul võimalik osahingule laekunud tasu oma huvides kasutada“.

<sup>284</sup> RKKH 15.01.2001 otsus nr 3-3-1-57-00 p 4.

<sup>285</sup> Riigikohtu üldkogu 17. 02.2004 otsus 3-1-1-120-03, p. 35.

vastava välismaise äriühingu nimel tehtud tehingud ja toimingud tuli lugeda äriühingut tegelikult kontrollivate isikute tehinguteks või toiminguteks.

Tegemist on Eesti maksuõiguse praktikas nn Diveci juhtumite<sup>286</sup> lahendamisel olulise lahendiga, mille põhjendustele toetusid nii maksuhaldur kui kohtud. Autor leiab, et nii selles lahendis kui lahendi pinnalt kujunenud kohtupraktikas on mõningad küsitavused. Ehkki kõnealuses kaasuses ei omanud tähtsust, millisel õiguslikul alusel sai enne 2000. a välismaise juriidilise isiku tulu üle kanda füüsilisele isikule, pidas Riigikohus siiski oluliseks seda küsimust käsitleda<sup>287</sup>. Kohtu seisukohast tuleb välja, et rahvusvahelise eraõiguse sätete alusel on võimalik ignoreerida välismaise juriidilise isiku õigusvõimet, kui äriühingu juhtorgan ja põhitegevus toimub Eestis. Seejuures on Riigikohtu argumentatsioon jälgitav ainult osaliselt kuni hetkeni, mil kõrgem kohus asub seisukohale, et õigussubjektsust mitteomava juriidilise isiku nimel tehtud tehinguid tuleb lugeda äriühingut tegelikult kontrollivate isikute tehinguteks. Millel selline omistamine põhineb, jääb paraku selgusetuks, sest Riigikohtu poolt viidatud seadusesätteid ei näinud ette tehingute omistamise võimalust ühelt isikult teisele. Tehingu omistamine teisele isikule saab autori arvates toimuda ainult juhul, kui selleks on olemas seaduslik alus. Oluline on aga see, et tol ajal kehtinud tsiviilseaduste baas ei sisaldanud endas ühe isiku tehingu omistamise norme teisele isikule. Siinkohal tuleb viidata ühtlasi ÄS § 147 lg-le 1 ja § 253 lg-le 1, mis iseenesest võimaldas ka õigussubjektsust mitteomava äriühingu nimel teha tehinguid, kuid nägi ette, et nende tehingute täitmise eest vastutavad tehingu teinud isikud solidaarselt. Oluline on aga see, et osundatud normid kohustasid tehingu teinud isikuid üksnes vastutama tehingust tulenevate kohustuse täitmise eest, mitte aga tehingut ise täitma. Seega ka ÄS § 147 lg 1 ja § 253 lg 1 alusel puudus võimalus lugeda äriühingu asutajate poolt asutatava äriühingu nimel tehtud tehinguid asutajate endi tehinguks. Eeltoodu tõttu on autor seisukohal, et Riigikohus on kriminaalasjas nr 3-1-1-120-05 p-s 35 omistanud ühe isiku tehingu teisele isikule ilma seadusliku aluseta. Lisaks selle on võimalik veel arutleda selle üle, kuidas suhtuda sellesse, et taolise otsusega

---

<sup>286</sup> Konsultatsioonifirmades AS Divec ja Divec EAT OÜ Tallinna Politseiprefektuuri poolt 05.07 – 07.07.1999 teostatud läbiotsimise ja võetuse käigus saadud dokumentidest selgus, et nimetatud äriühingute tegevuse eesmärk oli suunatud teenuste müümisele, mis abistasid kliente maksudest kõrvalehoidumisel, vormistades selleks olematuid majandustehinguid kajastavaid fiktiivseid dokumente, luues ja kasutades juriidilisi isikuid, kes ei oma iseseisvat majandustegevust ja kelle tegevust kontrollivad muud isikud maksude tasumisest kõrvalehiilimise eesmärgil. Läbiotsimise ja võetuse seaduspärasuse kohta vt Tallinna Ringkonnakohtu 15.12.03 otsus 2-3/159/03.

<sup>287</sup> Lahendi p.-s 35 sedastab kohus: „Eelmises punktis toodud põhjustel ei ole kaitsja väide, et 1997. ja 1998. a puudus õiguslik alus BHI võimaliku tulu maksustamiseks, A. Vinnalile esitatud süüdistuse kontekstis asjassepuutuv. Väljaspool käesoleva kriminaalasja piire peab üldkogu siiski vajalikuks märkida, et kassaatori seisukoht, nagu ei oleks enne kehtiva TuMS § 22 jõustumist 1. jaanuaril 2000. a olnud ühelgi juhul võimalik võrdsustada välismaise juriidilise isiku tulu Eesti residendi tuluga, on ebatäpne.“

eiratakse rahvusvahelise eraõiguse sätete alusel ühemõtteliselt Eestis välismaa juriidiliste isikute õigusvõimet. Autor leiab, et üldkogu otsus oleks olnud mõistetavam, kui kõnealuse vaieldava motivatsiooni osas oleks rohkem rõhutatud tehingute näilikkusele variisikute kasutamisel või tühise tehingu sätetele pettuslike kavatsuste tõttu juriidilise isiku asutamisel (variühingu asutamine on heade kommete või hea usu vastane).

Praktikas on kõnealuse lahendi tulemusel tekkinud huvitav praktika. Nii maksuhaldur kui kohtud viitavad ka peale 01.01.2000. a madala maksumääraga territooriumil registreeritud juriidiliste isikute õigusvõime ignoreerimisel eelnimetatud Riigikohtu seisukohale ning seda juhtudel kus maksustatakse residendist füüsilist isikut pangakontodelt välja võetud raha või kontolt tehtud kulude osas. TuMS § 22 kui erisätet maksustamisel üldjuhul ei rakendata. Põhjusi võib siin autori arvates näha selles, et ühelt poolt on keeruline hankida madala maksumääraga territooriumil registreeritud isiku kohta piisavaid andmeid, et maksustada kogu juriidilise isiku tulu, teiselt poolt on tõendite olemasolul madala maksumääraga territooriumil registreeritud juriidilise isiku nimel tegutsevate isikute osas lihtsam tõendada üksikute tehinfute fiktiivsust ja sedapidi maksustamine läbi viia.

### **3.2.4 Subjektiivne külg maksudest kõrvalehoidumisel**

Maksudest kõrvalehoidumise kaasustes on üheks tõendamise- ja hindamisküsimuseks subjektiivse külje element. Kuritarvitamisest saab rääkida, kui on olemas nii tahe kasutada kujundust maksudest kõrvalehiilimiseks (subjektiivne element), kui ka õiguslike võimaluste ebaõige kasutamine (objektiivne element)<sup>288</sup>. Subjektiivne külg maksumaksja tegevuses tähendab ette kavandatud, eesmärgipärast ja teadlikku tegevust.

Riigikohtu praktikas<sup>289</sup> on leitud, et maksudest kõrvalehoidumise eesmärgi tõendamiseks tuleb tuvastada maksukohustuslase subjektiivsed kaalutlused tehingu tegemisel. Subjektiivse külje tuvastamine toimub enamasti faktiliste asjaolude põhjal. Juhtudel, kus näiteks maksudest kõrvalehoidumise eesmärk tuleneb piisavalt selgelt faktilistest asjaoludest, oleks sellise järelduse eiramine ebamõistlik. Riigikohus tõi omalt poolt välja ka faktilised asjaolud, mis võivad kinnitada maksust kõrvalehoidumist. Nendeks on:

- 1) tehingutes osalejate vahelised juriidilised, majanduslikud ja/või isiklikud sidemed;

---

<sup>288</sup> V. Lopman. (viide 45), lk 54.

<sup>289</sup> RKHK 17.06.2009 3-3-1-23-09 p-d 14 ja 15.

- 2) tehingute jada, kus ühe tehingu käigus tekkinud õigussuhe oleks olnud ülejäänud tehingute tegemiseta mõttetu;
- 3) sellise tehingute jada etteplaneeritus;
- 4) jadas mõne etapi puhul majandusliku eesmärgi puudumine;
- 5) tehingute ebaloomulikkus võrreldes tavalise majandustegevusega;
- 6) tehingute ajaline järgnevus ja kiirus.

Kohtuasjas nr 3-3-1-62-06 asus Riigikohus seisukohale, et maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehing või toiming saab oma olemuselt olla ainult tahtlik.<sup>290</sup> Sellega välistas Riigikohus tõlgenduse, justkui saaks maksudest kõrvalehoidumist liigitada veel omakorda tahtlikuks ja mittetahtlikuks tegevuseks, millest sõltub aegumistähtaegade arvutamine<sup>291</sup>. Seda, et MKS § 84 rakendamine eeldab maksumaksja tahtluse tuvastamist, on leitud ka erialakirjanduses<sup>292</sup>.

Kohtuasjades 3-3-1-52-09 ja 3-3-1-59-09 selgitas Riigikohus, et subjektiivseid kaalutlusi tuleb arvesse võtta siis, kui need väljendavad tahet saavutada eelis kunstlikult loodud tingimuste abil. Kui tehingutel on juriidilisele vormile vastav majanduslik sisu, siis subjektiivseid kaalutlusi ei ole vaja välja selgitada.<sup>293</sup>

Subjektiivse külje väljaselgitamine võib osutuda keerukaks siis, kui maksumaksja on maksudest kõrvalehoidumise asemel teadlikult valinud maksude optimeerimise. Näitena saab siin tuua laiemat kõlapinda saavutanud äriühingu osanikule makstud dividendi ümberkvalifitseerimise töötasuks<sup>294</sup>. Kokkuvõtteks saab väita, et subjektiivse külje

---

<sup>290</sup> RKHK 11.01.2007 otsus nr 3-3-1-62-06 p. 13. Selles kohtuasjas oli tegemist juhtumiga, kus maksukohustuslane andis kolmanda isiku kaudu oma töötajatele tasuta aktsioptsioone. Formaalselt tekitati olukord, kus optiooni andjaks oli tööandjaks mitteolev isik, eesmärgiga vältida erisoodustuselt tulumaksu tasumist.

<sup>291</sup> Ringkonnakohus leidis selles asjas, et kuna OÜ XXXXXXXXX kaudu tehingute tegemise eesmärgiks ei olnud maksude tasumisest kõrvalehoidumine, vaid optioonitehingute tegemine lihtsustatud korras, siis ei olnud tegemist tahtliku maksuõiguserikkumisega, mistõttu tuleb kohaldada kolmeaastat maksusumma määramise aegumistähtaega.

<sup>292</sup> L. Lehis. (viide 1). lk 70.

<sup>293</sup> (viide 280 ja 281), p.16.

<sup>294</sup> Selles kohtuasjas tekkis küsimus peamiselt selles, kui suur on äriühingu otsustusvabadus väljamaksete sisu üle olukorras, kus üks füüsiline isik on nii selle äriühingu osanik, juhataja kui ka töötaja ning milliste näitajate alusel eraldada dividendidest n-ö õiglane töötasu.

Tallinna Ringkonnakohtu 04.03.2009 otsus asjas nr 3-08-364. Kättesaadav: <http://www.kohus.ee/kohtulahendid/index.aspx>, 15.03.2010.

väljaselgitamine maksudest kõrvalehoidumise puhul on obligatoorne. Seejuures tuleb maksuhalduril esitada ka sisuline põhistus maksudest kõrvalehoidumise eesmärgi kohta.<sup>295</sup>

### 3.2.5 Maksudest kõrvalehoidumise hindamiskriteeriumid

Kohtuasjades 3-3-1-52-09 ja 3-3-1-59-09<sup>296</sup> tõi Riigikohus välja, et MKS § 84 rakendamiseks peab objektiivsetest asjaoludest olema võimalik järelda, et tehingute ja toimingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine ning tegevusel puuduvad muud majanduslikud põhjendused. Esmakordselt defineeris kohus ka need olulised tegurid, mis koostoimes peaksid tõendama õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist. Nendeks on:

- 1) tehingu ebakohasus - see tähendab, et teadlikud ja sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud;
- 2) ebakohane õiguslik kujundus peab andma maksueelise - kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse;
- 3) mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujundamise kasutamiseks - ei ole arvestatavaid põhjuseid, miks reeglipärasest kõrvalekalduv tehing oleks mõistlikum.

Eeltoodud asjaoludest võib tuletada, et kui nende tegurite esinemine maksumaksja tegevuses on tõendatud, kehtib subjektiivse kavatsuse eeldus maksudest kõrvale hoiduda. Maksumaksjal on võimalus tõendada vastupidist.

Kokkuvõtteks saab väita, et lisaks eeltoodud kriteeriumitele, mis koostoimes peavad esinema, et kinnitada maksudest kõrvalehoidumist, on vajalik sooritada tehingute eesmärgi ja motiivi test. Kohtuasjast 3-3-1-57-08 osundas Riigikohus, et kõrvalehoidumise eesmärgi tuvastamisel võib kaasa aidata vastus küsimusele, kas isik oleks tehingu teinud ka sellise äriühinguga, mis pole tema kontrolli all. Eeltoodu viitab eesmärgi testile. Motiivi test taandub küsimusele, kas isik oleks tehingu teinud, kui sellega poleks kaasnenud maksueelis. Riigikohus asus lahendis 3-3-1-23-09 seisukohale, et majandusliku tõlgendamise meetodit saab rakendada ka sellisel juhul, kui tehingutel on ka muid eesmärke maksudest kõrvalehoidumise kõrval, kuid maksueelise saamine on peamine eesmärk. Seega on ka maksunduslikud motiivid koosmõjus teiste teguritega üheks kohustuslikuks kriteeriumiks, mida tuleb maksudest kõrvalehoidumise tuvastamisel hinnata.

---

<sup>295</sup> RKHK 17.06.2009 3-3-1-23-09 p 16.

<sup>296</sup> RKHK 04.11.2009 otsus nr 3-3-1-52-09 p .19.

## KOKKUVÕTE

Magistritöö käsitleb maksuõiguse üht enim vaidlusi ja diskussioone põhjustavat teemat, s.o maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriume. Maksuõiguse kokkupuuted tsiviilõigusega on vältimatud, samas ei aktsepteeri maksuõigus tsiviilõiguslikke tehinguid alati sellisena, nagu pooled neid vormistavad. Põhjuseid tuleb otsida sellest, et maksustamise aluseks on majanduslikud resultaadid. Katsed hoiduda maksunormide mõjualasse jäämisest või hiilida kõrvale maksustavast sündmusest kvalifitseeruvad maksuõiguses kuritarvituseks. Vajadus käsitleda maksudest kõrvalehoidumisega seotud aspekte on tingitud eelkõige sellest, et puuduvad kuritarvituse ja täielikult kunstlike skeemide ühtsed määratlused nii siseriiklikult kui rahvusvahelisel tasandil.

Töö eesmärgiks oli analüüsida lubatud ja keelatud maksuplaneerimise viiside erisusi ning maksudest kõrvalehoidumise hindamiskriteeriume, mille esinemisel saab väita, et tegu on maksude kuritarvitusega, Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Töö eesmärkide selline määratlemine oli tingitud soovist käsitleda teemat veidi laiemalt ja kuna Eesti on osa Euroopa õigusruumist, siis tekitada Eesti seadusandliku ja kohtupraktika vahele võrdlusmoment Euroopa omaga. Magistritöö ülesehitamisel lähtuti sellest, et esmalt käsitleda maksude vähendamise seotud üldiseid aspekte ja lähenemisi ning seejärel anda detailsem ülevaade Riigikohtu ja Euroopa Kohtu praktikas selles valdkonnas toimunud arengutest ja tõusetunud vaieldavustest. Magistritöö põhihüpooteesiks oli, et maksudest kõrvalehoidumise kriteeriumid määravad kindlad tegurid ja nende omavahelised seosed. Sekundaarseks hüpooteesiks oli, et ehkki riikidel on erinevad lähtealused ja meetodid maksudest kõrvalehoidumisega võitlemiseks, on enamik maksudest kõrvalehoidumise vastaseid reegleid kas väga sarnased või vähemalt jõuavad väga sarnastele järeldustele.

Maksudest kõrvalehoidumise üldiste aspektide juures käsitles autor terminoloogiaga seotud problemaatikat. Põhimõisteid „maksude vältimine“ ja „maksudest kõrvalehoidumine“ sisustatakse väga erinevalt, nendel mõistetel puudub kindel sisu, neid kasutatakse kas läbisegi või üldse ei eristata. Analoogsed probleemid mõistetega on nii siseriiklikul kui rahvusvahelisel tasandil. Õiguslikust aspektist vaadatuna on tagajärjeks kõnealuste mõistete mitmetiõlgendatavus, reeglipäratu ja ebaselge kasutamine rahvusvahelises praktikas. Erinevates riikides kasutatavad lubatud ja keelatud maksukohustuse vähendamise viiside

erinevad mõisted on kandnud ka Euroopa Kohtu lahenditesse, kus toimub kuritarvitusega seotud mõistete sisustamine. Kujunenud olukorda, kus Euroopa Kohtu praktika on sageli asetanud end Euroopa seadusandja asemele lünkade täitja rolli, ei saa pidada kõige õigemaks. Vajalik on õigusaktide tasandil välja töötada maksudest kõrvalehoidumise definitsioon ja määratlused kunstlike skeemide kohta. Positiivse aspektina saab tõdeda, et Euroopa Komisjon on astunud esimesi samme lahenduste leidmiseks kuritarvitusega seotud küsimuste lahendamiseks. Kuivõrd eesmärgiks on koostöös liikmesriikidega ühtlustada käsitlusi ja reegleid kuritarvituse määratlemiseks, jäävad oodatavad tulemused siiski määramata tulevikku.

Maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise piiritlemisel tegi autor kindlaks, et mõlemal mõistel on olemas nii kitsam kui laiem tähendus ning mingis osas on mõistel isegi kattuvusi, millega tuleb nende mõistetega opereerimisel arvestada. Võib öelda, et nende mõistete vahel on olemas isegi nn “hall ala“, kus maksumaksja tegutseb seaduslikkuse piirimail. Nende kahe tegevuse eristamisel on põhiliseks vaheteo aluseks, et tegevus, mis kutsub esile maksudest kõrvalehoidumise, on aligupäraselt ebaseaduslik, maksude vältimise juhtumitel puuduvad aga enamasti vihjed pettuslikule käitumisele. Eestis on maksudest kõrvalehoidumise mõistel laiem tähendus, hõlmates nii karistatavat kui mittekaristatavat maksude vähendamist maksuseadustega lubatud võimaluste kuritarvitamisel. Praktikas tekivad probleemid maksudest kõrvalehoidumise ja aktsepteeritava maksude vältimise eristamisel eelkõige siis, kui tehingud on tavapärasest keerukamad või kui maksumaksja varjab vaieldava maksuõigusliku positsiooni juures olulisi fakte. Tavasituatsioonides on paljudel juhtudel võimalik ka selgelt eristada kas juhtum on maksude vältimine või maksudest kõrvalehoidumine.

Maksudes kõrvalehoidumise reeglite analüüsimisel selgus, et riigiti on siin suured erinevused. Kasutatakse nii seadusel kui kohtupraktikal põhinevaid spetsiaalsed üld- või erireeglid, mis erinevad sisult, ulatuselt ja tähtsusest. Praktiliste kaasuste analüüs kinnitas, et sõltumata erinevatest lähealustest maksudest kõrvalehoidumisega võitlemisel, on lõpptulemused kuritarvituste määratlemisel üllatavalt ühtlased.

Piiriüleste tehingute puhul on Euroopa Kohtul viimane sõna selles, kas tegemist on kahjuliku maksudest kõrvalehoidumise või ohutu maksude planeerimisega. Piiriüleste olukordade puhul on oluline ka maksulepingute ja maksudest kõrvalehoidumise reeglite omavaheline seos.

Selles küsimuses eksisteerib kaks lähenemist, millest ühe järgi maksulepingu olemasolu ei mõjuta siseriiklike kõrvalehoidumise sätete kohaldamist, teine seisukoht on, et kuritarvituslik tegevus on maksulepingu kuritarvitus ja lepingupooleks olev riik võib sellist tehingut lihtsalt ignoreerida. Konsensust ei ole selles küsimuses saavutatud.

Suured erinevused on riigiti ka üldreeglite struktuuri osas, sõltuvalt sellest, kas reeglid sisaldavad fikseeritud tingimusi või osutavad pigem olulistele aspektidele, mida tuleb hindamisel arvesse võtta. Eestis on leidnud palju kriitikat MKS § 84 maksudest kõrvalehoidumise üldreegli üldsõnalisus ja ebamäärasus, mida praktikas üritatakse sisustada kohtupraktika abiga. Arvamusi on siin kahesuguseid, ühtede järgi on kohtupraktikale tuginedes üldreegli üldsõnalisuse probleem ületatav, teiste arvates on see lähenemine ebakindel, lisaks on puuduseks ka ebaselgus tõendamisreeglites. Autor toetab viimast nimetatud seisukohtadest. Tähtsamad maksudest kõrvalehoidumise praktikast suunavad kohtulahendid on Hansapanga ja Sylvesteri aktsionäride kaasused, kus tuli lahendada aktsiamüügi tehingute kunstlikkuse küsimus, olukorras kus füüsilisest isikust aktsionärid võõrandasid enne kasumlikku müügitehingut kolmanda isikuga aktsiad endaga seotud juriidilistele isikutele. Maksudest kõrvalehoidumise üld- ja erireeglite omavaheliste seoste ja rakendusala ulatuses on arusaamised samuti erinevad. Kas ja mil määral üks reegel piirab teise rakendumist on praktikas ebaselge, kuivõrd reeglid ei ole üld- ja erisätte vahekorras. Eesti kohtupraktikale tuginedes leiab pidepunkti sellest, et kui on olemas maksudest vabastav norm, siis üldjuhul ei ole võimalik maksustamist läbi viia maksudest kõrvalehoidumise üldsätte toetudes, nagu selgus Hansapanga aktsionäride U. Leemani ja J. Ilvesti kohtuasjadest. Erandid võivad tuleneda sellest, et kui tehinguga seotud eesmärkidel on kohe algselt tuvastatavad isikliku tarbimise tunnused (nt antakse aktsiad üle äriühingule isikliku pensionifondi loomise põhjendustega), nagu aktsionäri M. Kaalu kohtuasjas.

Maksudest kõrvalehoidumise tehingute ümber kvalifitseerimisega seoses käsitles autori ka topeltmaksustamise küsimusi, mis on olulised, kuid seni vähe tähelepanu pälvinud. Iseenesest ei ole majandusliku tõlgendamise meetodi kohaldamisel võimalik ette ära määratleda tulevikus tekkivad maksukohustused, kuivõrd need on sellel hetkel hüpoteetilised. Tehingute ümberkvalifitseerimisel ei saa aga ignoreerida topeltmaksustamise küsimusi kui ühe isiku maksukohustus toob automaatselt (paralleelselt) kaasa muudatusi teise isiku maksuarvestuses ja –kohustustes, samuti siis kui praktikas realiseerunud tehing on ümberkvalifitseerimise ajaks toonud kaasa maksukohustuse tekkimise kolmandatel isikutel. Nn tulu omistamise juhtudel ei

ole võimalik tasutud tulumaksu tasaarvestamine erinevate isikute vahel, sest isikute maksuarvestused, mis määravad maksustava tulemi, on erinevad. Topeltmaksustamist tuleb vältida teiste vahenditega, sobiv vahend tuleb leida üksikjuhtumi põhiselt. Autor käsitles töös ka mõningaid võimalusi. Autor jõudis ka seisukohale, et topeltmaksustamise küsimuste lahendustega tegelemiste jätmine maksukohustuslasele ei ole õige. Vajalik on maksuhalduri poolne juhend või selgitused, kus kirjeldatakse mehhanisme ja protseduurireegleid topeltmaksustamise vältimiseks.

Töö Eestist puudutavas osas käsitleti maksudest kõrvalehoidumise menetlustes tõendamiskoormuse küsimusi ja rolli. MKS § 84 üldsõnalisuse ja MKS § 150 lg 1 sätestatud tõendamiskoormuse reegli põhjal ei ole võimalik väita, et tõendamiskohustus- ja tõendamisreeglid oleksid arusaadavad. Tõendamiskoormuse reeglistik on maksudest kõrvalehoidumise juhtudel erilise tähtsusega, kuivõrd ebaõige tõendamiskoormuse sisustamine võib viia maksumaksja suhtes alusetute halduspiiranguteni. Maksudest kõrvalehoidumise tuvastamine nõuab spetsiifilisemaid reegleid tõendamiskoormuse reguleerimiseks olukorras, kus tehingute ümberkvalifitseerimist võimaldavad normid on üldsõnalised.

Maksudest kõrvalehoidumise reeglite rakendamise osas jõudis autor järelduseni, et olenevalt konkreetsest situatsioonist, tuleks rakendamist kaaluda, kui - tehingul ei ole ühtegi muud majanduslikku põhjendust ning tehing on kunstlik, komplitseeritud ja läbipaistmatu; tehing toob kaasa ainult maksustamisega seotud eeliseid; tehing toob kaasa ainult kulusid; tehing on sõlmitud seotud isikute vahel. Ükski nendest kriteeriumidest eraldivõetuna ei võimalda väita maksudest kõrvalehoidumist, koos peavad esinema vähemalt 3 esimesena nimetatud kriteeriumit. MKS § 84 rakendamiseks tuleb praktikas tuvastada ka maksumaksja tahtlus vältida maksustamist. Üldreeglina on see tuvastatav objektiivsete faktiliste asjaolude pinnal, kuid võivad eksisteerida ka subjektiivsed asjaolud, mis veenvalt kinnitavad, et tehingute ainus või peamine eesmärk on saada maksueelis. Maksudest kõrvalehoidumine puhul tuleb seega vaadelda 3 aspekti: ajendit, eesmärki ja tulemit. Üldiselt saab väita, et praktikas on vähe tehinguid, mille peaeesmärgiks pole muud majanduslikku põhjendust kui maksusäästu saamine (ainsa eesmärgi kriteerium). Kohtupraktika järgi piisab aga tehingute ümber kvalifitseerimiseks sellest kui maksusoodustuse saamine on tehingu peamine eesmärk.

Lõpetuks leiab autor, et maksudest kõrvalehoidumise käsitlustes aja jooksul lisandunud kohtute tõlgendused võimaldavad kinnistada ja kaasajastada majandusliku tõlgendamise käsitlust, kuid samas on selles olemas ka teatud ohud. Kui kohtute tõlgendused õiguse edasiarendamisel ei ole järjepidevad, võidakse selguse asemel hoopis suurendada ebakindlust. Samuti ei saa mööda vaadata asjaolust, et kohtute seisukohad antakse üksikjuhtumite piires ja tagasivaateliselt, mistõttu ei saa need pakkuda täit kindlust, küll aga võivad anda teatud pidepunkte laiemate tõlgenduste kujunemiseks. Eeltoodu tõttu oleks autori arvates vajalik, et maksudest kõrvalehoidumise praktikas ülekerkinud probleemide reguleerimisele aitaksid kaasa nii seadusandja kui maksuhaldur.

# **CRITEREAS OF DETERMINATION AND EVALUATION OF TAX AVOIDANCE BASED ON ESTONIAN AND EUROPEAN TAX LAW**

## Summary

The master's thesis concerns one of the areas of tax law that has led to numerous debates and discussion, i.e. criteria of determination and evaluation of tax avoidance and tax planning. The connection between civil law and tax law is inevitable, but nevertheless tax law does not always accept civil transaction the way parties have concluded them. Reasons for that should be sought from the principal, that the economic outcome of the transactions is the basis for taxation. Attempts to avoid tax legislation or circumvent the taxable event may be classified as tax abuse. The need to address the aspects of tax avoidance is mainly due to the fact that there are no uniform definitions regarding tax abuse and fully artificial schemes both on national and international level.

The purpose of this thesis is to analyse based on Estonian and European legislation the particularities of permitted and prohibited ways of tax planning and the criteria of evaluation of tax avoidance, in the presence of which tax abuse can be constituted. Such definition of the objectives of the thesis is driven by the author's wish to address the matter in a broader way and as Estonia is part of the European legal system, also to create a comparison between Estonian and European legislation and case law. When compiling the structure of the thesis, the author wished to first address general aspects regarding tax reduction and then to give a detail overview of developments and arisen areas of dispute in the case law of the Estonian Supreme Court as well as the Court of Justice. The main hypothesis of the given thesis is that criteria for tax avoidance are determined by certain factors and connection between them. The secondary hypothesis was that even though countries have various starting points and methods to fight tax avoidance, most of the anti-avoidance rules are either very similar or at least come to conclusions that are very much alike.

Regarding general aspects of tax avoidance the author addressed the problems connected with terminology. Main terms as "tax avoidance" and "tax evasion" are fitted in various ways, the terms do not have a certain definition, they are either constantly interchanged or not differentiated at all. Analogical problems concerning terminology arise both on national and international levels. From the legal point of view the result of such is that the terms are

interpreted in various ways, their use in international practice is irregular and unclear. Terminology that is being used in different countries regarding permitted and prohibited ways of reduction of taxes has also transferred into the decisions made out by the Court of Justice. The current situation in which the case law of the Court of Justice has taken the role of the European legislator and is thus filling the gaps in legislation cannot be considered to be the most desired one. It is necessary to develop the definition of tax evasion and specifications regarding artificial schemes on the legislative level. As a positive aspect it can be said that the European Commission has taken first steps on the way of finding solutions regarding matters of tax avoidance. As the goal is to unify the concepts and rules in cooperation with the member states, specific results are left to the undetermined future.

While analysing the difference between tax avoidance and tax evasion the author determined that both of the terms have both a narrow and a broad meaning and that in some part, the terms overlap, so that has to be borne in mind when using the terminology. It can even be said that there is a so called “gray area” where the taxpayer acts on the border of legality. In differentiating between these two actions the main focus is that the actions that cause tax evasion are illegal from the beginning, however actions that lead to tax avoidance usually do not have hints of fraud-like behaviour. In Estonia tax avoidance has a broader meaning, covering both punishable and non-punishable tax reduction as a result of misuse of possibilities granted by the tax legislation. In practise problems concerning tax evasion and tax avoidance differential arise mainly when transaction in question are more complex than usual or if the taxpayer conceals important facts in regard to a arguable taxation situation. In general situations it is possible to determine in many cases whether actions are to be classified as tax avoidance or tax evasion.

While analysing the anti-avoidance rules the author came to a conclusion that regulation varies significantly depending on the country. The general and special rules in use are statute-based or court-based. Analysis of specific practical cases however shows that irrespective of different baselines in fighting against tax avoidance the results are surprisingly similar. In regard to cross-border transactions the Court of Justice has the last say whether the issue addressed is a harmful tax avoidance or a harmless tax planning. In cross-border transactions the connection between the tax treaties and anti-avoidance rules is of a big importance. Two controversial approaches exist – according to one the presence of a tax treaty does not affect the application of domestic anti-avoidance rules. The opposite approach states that avoidance

actions constitutes the abuse of the tax treaty and the party to the treaty may just ignore such a transaction.

There are big differences between the countries also in regard to the structure of the general anti-avoidance rules. In Estonia there has been a lot of critique in regard to the general wording and lack of definitiveness of § 84 of the Taxation Act, which in practise is complemented through case law. There are two types of opinions, according to one the problem of too general wording of the regulation can be overcome with the help of case law, the opinion is that such an approach is doubtful and the uncertainty of interpretation rules adds to the problem. The most important cases on tax avoidance that constitute the case law are the cases regarding shareholders of Hansapank and Sylvester, where the artificial nature of the share sales transactions had to be solved bearing in mind that shareholders as private persons sold their shares to related juridical persons before a profitable transaction.

The understandings regarding the connection and scope of application of general and specific anti-avoidance rules also differ. Whether and to what extent one rule limits the application of the other rule is unclear as the rules do not have the hierarchy of general and special provision. Based on the Estonian case law one can find a guideline that if there is a so called special provision regarding tax exemptions, then as a general rule it is not possible to conduct tax avoidance based on the general provision. Exceptions may arise if the goals of the transaction have characteristics of personal consumption (e.g. the shares are transferred to the enterprise and the transaction is justified with the need of creating a personal pension fund).

In regard to re-evaluation of the tax avoidance transactions the author also addressed the questions of double taxation which are of high importance but have been deprived of the needed attention. When applying the economic interpretation method it is not possible to determine with the tax obligations that will arise in the future as these are hypothetical. While re-evaluating the transactions the double taxation issues may not be ignored if a tax obligation of one person will automatically (in parallel) cause changes in the tax accounting and tax obligation of the other person, also if the transaction to be re-evaluated that has been fulfilled in practice has by the time of the re-evaluation caused tax obligations to third persons. For example in the cases of attribution of profit it is not possible to off-set the income tax between different persons as their tax accounts, that determine the taxable result, are different. Double taxation has to be avoided with the help of other means and the appropriate measure is to be

determined based of each individual case. The author addressed several possibilities to do so. The author also reached a conclusion that leaving the taxpayer to deal with finding the solutions to the double taxation questions is incorrect. There is a need for instructions or explanations on behalf of the tax authority which will describe the mechanisms and procedural rules to avoid double taxation.

In the part of the thesis about Estonia the questions regarding the burden of proof and its role in the procedures concerning tax avoidance were addressed. Based on the general nature of the wording of § 84 of the Taxation act and on the rule on burden of proof stated in § 150 of the same act it is not possible to say that the obligation or rules of burden of proof are clear and understandable. The burden of proof regulation in regard to tax avoidance matters if of a special importance as wrongful fitting of the burden of proof may lead to unjustified administrative restrictions regarding the taxpayer. The identification of tax avoidance needs more specific rules regarding burden of proof as the regulation allowing the re-evaluation of the transactions have very general wordings.

Application of anti-avoidance rules depends on each specific situation, application should be considered if: the transaction has no other economical grounds and the arrangement is artificial, complicated and non-transparent; the transaction only brings along advantages in regard to taxation; the transaction only brings along costs; the transaction is concluded between related parties. In order to apply § 84 of the Taxation act it is necessary to determine the taxpayers will to avoid taxation. As a general rule that can be determined based to objective factual circumstances, however there can also be subjective circumstances and disregarding those would be unreasonable. In concern to tax avoidance 3 aspects have to be considered: incentive, goal and outcome. In general one can say that in practice there are few such transactions in regard to which it is possible to say that their main goal has no other economic reason then gaining tax savings (the criteria of the sole goal). According to the case law it is sufficient grounds to re-evaluate the transaction if the main goal of the transaction is gaining a tax benefit.

As a conclusion the author is of the opinion that interpretations in the field of tax avoidance derived from the case law allow to anchor and modernise the approach of economic interpretation, but on the other hand it entails certain risks. If the case law that is ground for further development of the legislation will not be consistent, instead of clarity the result may

be increased uncertainty. One cannot also disregard the fact that case law is based on a one single case and is a “look back”, thus case law cannot offer full certainty, but can still give anchor points for development of broader interpretations. Due to the opinions and views stated above the author find it necessary that both the legislator and the tax authority would contribute to regulation the problems that arise in practice in regard to tax avoidance.

## KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

### KASUTATUD KIRJANDUS

1. Aedmaa, A., Lopman, E., parrest, N., Pilving, I., Vene, E. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2004, lk 187
2. Almendral, V. R. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? Intertax, volume 33, issue 12, Kluwer Law International 2005.
3. Amand, C. Prohibition of Abusive Practices in European VAT: Court Aid to national Legislations Bugs? Intertax, volume 36, issue 5, Kluwer Law International 2008.
4. Arvold, J.B. Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary of the OECD Model. Bulletin- Tax Treaty Monitor. June 2004
5. Barker, P. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London. Sweet&Maxwell, 1994
6. Bishop, M. The mystery of the vanishing taxpayer. The Economist January 29th 2000
7. Bracewell-Milnes, B. Is Tax Avoidance Harmful? Intertax, volume 31, no 3, Kluwer Law International 2003.
8. Cooper, G. S. The Design and Structure of general Anti-Tax Avoidance regimes. Bulletin for International Taxation, 2009 nr 1
9. Couzin, R. Fighting for farmony, not balance. International Tax Review. Jun 2000, Vol 11, Issue 6.
10. De la Feria, R. Prohibitio of Abuse of (Community) Law: The Creation of A New General Principle of EC Law Though Tax. Common Market Law Review, volume 45, Kluwer Law International 2008.
11. Dunbar, D. Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth. Bulletin for International Taxation, december 2008.
12. Garabedian, D. Form and Substance in tax law, Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Assossiation, Volume LXXXVIIa, Subject I, Haag: Kluwer, 2002.
13. Glikman, L. Majandusliku tõlgendamise meetod või riigi omavoli? Postimees 14.02.2007.
14. Grauberg, T. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel. Maksumaksja 2009, nr 1.
15. Grauberg, T. Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel. Juridica 2009, nr 10.
16. Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. Juridica 2010 nr 3.
17. Gupta. A. Public Finance and Tax Planning. New Delhi: Anmol Publications PVT.LTD 2001.
18. Kurist, A. Maksumõisted selgeks! Maksumaksja 2001, nr 3.
19. Kähri, M. Tõendamiskoormis maksumenetluses. Juridica 2004, nr 1
20. Laffranque, J. Euroopa õigus 50 aastaga Roomast Tartusse. Diplomaatia, 2007, nr 4
21. Leclercq, L. Interacting Principles: The Frenxh Abuse of Law Concept and the EU Notion of Abusive Practices. Bulletin for International Taxation, June 2007.
22. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn 2004.
23. Lehis, L. Huere Siech! Salapärane „Šveitsi mudel“ Eesti maksukaristusõiguses. Maksumaksja 2007 nr 4.
24. Lehis, L. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. Juridica 1999 nr 3

25. Lehis, L. Maksukorralduse seaduse § 84 rakendamisesest Hansapanga aktsiate müügist saadud tulule ehk tulumaksu määratakse täringuviskega? *Maksumaksja* 2005, nr 5.
26. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. *Juridica* 1999 nr 5.
27. Lehis, L. Äriühingust tehtavad väljamaksed tulumaksuseaduse valguses – millal on tegemist dividendiga ja millal mitte? *Maksumaksja* 2008 nr 6/7.
28. Lehis, L. Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne. Tartu 2000.
29. Lind, K. Majandusliku tõlgendamise meetod maksuõiguses. *Eesti Majanduse Teataja*, 2006 nr 12.
30. Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. *Juridica* 2005, nr 7.
31. Matteotti, R. Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to OECD Commentary. *Intertax* 2005. Volume 33, Issue 8/9. Kluwer Law International 2005.
32. Maurer, H. Haldusõigus. Üldosa. Tallinn: Juura 2004.
33. Merks, P. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. *Intertax*, volume 34, issue 5, Kluwer Law International 2006.
34. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Õpik. 2 tr. Tallinn: Juura 2004
35. Piantavigna, P. Prohibition of Abuse of Law: A. New General Principle of EU Law? 3-4 October 2008, Oxford (UK),
36. Picq, E. “Abuse“ of EU Holding Companies: Fundamental Freedoms, EC Parent-Subsidiary Directive and The French Constitution Part 1. *European Taxation*, 2009 october
37. Prebble, Z., Prebble, J. Comparing The General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. *Bulletin for International Taxation*, april 2008
38. Ridsdale, M. Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT. *EC Tax Review* 2005/2
39. Schiessl, M. Form and substance in tax law, *Studies on International Fiscal Association*, Volume LXXXVIIa, Subject I. Haag: Kluwer 2002.
40. Schwarz, J. S. Abuse and EU Tax Law. *Bulletin for International Taxation*, July 2008.
41. Sootak, J., Pikamäe, P. *Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne*. 3. trükk. Juura 2009.
42. Zalasiński, A. Some basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice. *Intertax*, Volume 36, Issue 4, Kluwer Law International 2008.
43. Zalasiński, A. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. *Intertax*, Volume 35, issue 5, Kluwer Law International 2007.
44. Zimmer, F. (General Report) Form and Substance in tax law. *Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association*. Volume LXXXVIIa. Subject I. Haag. Kluwer Law International 2002.
45. Tammert, P. *Maksundus*. Tallinn 2002.
46. Uckmar, V. General Report. *Droit fiscal international*, vol. LXVIIIa (1983)
47. Uustalu, E. Kas Euroopa Kohus vajab taltsutamist? *Maksumaksja* 2005, nr 6/7.
48. Vaabel, J. Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme. Riigimaksuõiguse normistiku ehitus ja rakendus: [monograafia] / toim. Peeter Järvelaid. Tartu: *Fontes Iuris* 1995
49. Vanistendael, F. Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law? *EC Tax Review* 2006, nr 4
50. Weber, D. Tax Avoidance and EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance. Kluwer Law International 2005.

## Muud allikad

51. Annus, R. Uurimispõhimõtte haldusmenetluses: haldusorgani tõendamiskoormuse ulatuse analüüs välismaalastega seotud erimenetlustes. Magistritöö: juhendaja prof. Kalle Merusk, Tartu: Tartu Ülikool õigusteaduskond, 2007
52. Ehrlich, T. Taunitavad tegevused maksunduses, nende vastased meetmed. Bakalaureusetöö: juhendaja mag.iur. dots. L. Lehis. Tartu: Tartu Ülikooli, õigusteaduskond, riigi- ja haldusõiguse õppetool, 2001.
53. Elu 24 äriuudised - Veermäe: enam ei peta vaid riulifirmad. 20.10.2009. Kättesaadav: <http://www.e24.ee/?id=181211>.
54. Euroopa Kohtu kohtujurist L.A. Geelhoed ettepanek 29.06.2006 kohtuasjas Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04.
55. Euroopa Kohtu kohtujurist J. Kokott ettepanek 08.02.2007 kohtuasjas Hans Markus Kofoed, C-321/05,
56. Euroopa Kohtu kohtujuristi M. Poiares Maduro ettepanek 07.04.2005 kohtuasjades Halifax Plc jt, BUPA, C-225/02 ja C-419/02.
57. Euroopa Kohtu kohtujuristi Philippe Lèger 02.05.2006 ettepanek kohtuasjas Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, C-196/04.
58. Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele. Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. Brüssel 10.12.2007 (KOM) 2007. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:et:PDF>
59. Euroopa majandus- ja sotsiaalkomitee arvamus teemal „Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele „Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes“. Brüssel 17.09.2008 (2009/C 77/29) – ET 31.03.2009 ET C 77/139. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:077:0139:0142:ET:PDF>
60. Kelder, K. A. M. Euroopa Ühenduse asutamislepingus sätestatud põhivabaduste mõju maksustamisele: otsesed maksud. Magistritöö: juhendaja L. Lehis. Tartu Ülikool, õigusteaduskond, riigi- ja haldusõiguse õppetool, 2005.
61. Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. Bakalaureusetöö: juhendaja dr iur Lasse Lehis, Tartu: Tartu Ülikool, Õigusteaduskond, Riigi-ja haldusõiguse õppetool, 2005.
62. Lorents, K. Maksukorralduse seaduse § 84 põhiseaduskonformne tõlgendamine. Bakalaureusetöö: juhendaja M. Ernits, Tartu Ülikool: Tartu Ülikool, Õigusteaduskond, Avaliku õiguse instituut, 2009.
63. OECD konverentsi „International Tax Avoidance and Evasion“ materjal. Tax Avoidance and Tax Evasion Terminology and general considerations. Vilnius, 30 June – 04 July 2008. Avaldamata.
64. OECD booklet „International Tax Terms“ for the Partisipants in the OECD Programme of Cooperation with Non-OECD Economies. Kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/21/33967016.pdf>.
65. OECD International Tax Terms. Kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/21/33967016.pdf>.
66. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. 2008. Kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf>
67. „Seoul Declaration“ OECD Forum on Tax Administration September 2006.

## KASUTATUD NORMATIIVAKTID

68. Abgabenordnung (saksa maksukorralduse seadus), 16.03.1976. Kättesaadav: [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/).
69. Bundesabgabenordnung (austria maksukorralduse seadus). Kättesaadav: [http://www.jusline.at/Bundesabgabenordnung\\_\(BAO\).html](http://www.jusline.at/Bundesabgabenordnung_(BAO).html).
70. Eesti Vabariigi põhiseadus, 28.06.1992 – RT I 1992, 26, 349; 2007, 33, 210.
71. Euroopa Liidu leping ja Euroopa Liidu toimimise leping – ELT C 83, 30, 2010/C 83/01.
72. Ema-Tütärühingu Direktiivi (90/453/ EMÜ) - Euroopa Nõukogu direktiiv 23.07.1990, avaldatud EÜT L 225, 20.8.1990.
73. Hoiuste intresside direktiiv (2003/49/EÜ) - Euroopa Nõukogu direktiiv 03.06.2003, avaldatud ELT L 157, 26.6.2003.
74. Intressimaksete ja litsentsitasude Direktiiv (2003/49/EÜ) - Euroopa Nõukogu direktiiv 03.06.2003, avaldatud ELT L 157, 26.6.2003.
75. Karistusseadustik, 06.06.2001 – RT I 2001, 61, 364; 2010, 17, 93.
76. Käibemaksuseadus, 10.12.2003 – RT I 2003, 82, 554; 2010, 11, 55.
77. Käibemaksudirektiivi (2006/112/ EÜ) - Euroopa Nõukogu direktiiv 28.11.2006, avaldatud ELT L 347, 11.12.2006.
78. Lag (1995:575) mot skatteflykt (rootsi maksudest kõrvalehoidumise seadus). Kättesaadav: <http://62.95.69.15/>.
79. Maksukorralduse seadus, 20.02.2002 – RT I 2002, 26, 150; 2009, 62, 405.
80. Tulumaksuseadus, 15.12.1999 – RT I 1999, 101, 903; 2009, 62, 405.
81. Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002 – RT I 2002, 35, 216; 2009, 18, 108.
82. Vastastikuse abi osutamise direktiiv (77/799/EMÜ) - Euroopa Nõukogu direktiiv 19.12.1977, avaldatud EÜT L 336, 27.12.1977.
83. Äriseadustik, 15.02.1995 – RT I 1995, 26-28, 355; 2010, 9, 41.
84. Ühinemisdirektiivi (90/434/ EMÜ) - Euroopa Nõukogu direktiiv 23.07.1990, avaldatud EÜT L 225, 20.8.1990.

## KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

### Euroopa Kohtu praktika

85. Euroopa Kohtu otsus 21.02.2006 kohtuasjas C-255/02: Halifax plc Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excise – ELT C 131, 03.06.2006.
86. Euroopa Kohtu otsus 9.03.1999 kohtuasjas C-212/97: Centros Ltd vs Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.
87. Euroopa Kohtu otsus 21.11.2002 kohtuasjas C-436/00: X ja Y vs Riksskatteverket – ELT C 7, 11.01.2003.
88. Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-264/9: Imperial Chemical Industries plc (ICI) vs Colmer.
89. Euroopa Kohtu otsus 06.07.2006 kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Axel Kittel vs Belgia riik – ELT C 212, 02.09.2006.
90. Euroopa Kohtu otsus 12.01.2006 kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd vs Commissioners of Customs & Exci - ELT C 74, 25.03.2006.

91. Euroopa Kohtu otsus 05.07.2007 kohtuasjas C-321/05: Kofoed vs Skatteministeriet – ELT C 199, 25.08.2007.
92. Euroopa Kohtu otsus C-294/97: Eurowings Luftverkehrs AG vs Finanzamt Dortmund-Unna.
93. Euroopa Kohtu 12.12.2002 otsus kohtuasjas C-324/00; Lankhorst-Hohorst GmbH vs Finanzamt Steinfurt – ELT C 31, 08.02.2003.
94. Euroopa Kohtu otsus 12.09.2006 kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes plc ja Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland Revenue – ELT C 281, 18.11.2006.
95. Euroopa Kohtu otsus 13.03.2007 kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation vs Commissioners of Inland Revenue – ELT C 57, 05.03.2005.
96. Euroopa Kohtu otsus 17.07.1997 kohtuasjas nr C-28/95: A. Leur-Bloem vs Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2.
97. Euroopa Kohtu otsus 21.02.2008 kohtuasi C-425/06: Part Service Srl vs Ministero dell'Economia e delle Finanze – ELT C 92, 12.04.2008

### **Eesti kohtupraktika**

98. Riigikohtu halduskolleegiumi määrus 17. maist 1999 nr 3-3-1-21-99 J. Salumetsa kaebuses Tallinna Maksuamet ettekirjutusele – RT III 1999, 17, 166.
99. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 17. juunist 2009 nr 3-3-1-23-09 Ü. Kriisa, E. Ermeli (Ermel), A. Varula, I. Prantsu (Prants), V. Lepmetsa (Lepmets), E. Ilma (Ilm), E. Kanguri (Kangur) ja E. Naritsa (Narits) kaebustes Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele – RT III 2009, 34, 256.
100. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 09. detsembrist 2009 nr 3-3-1-67-09 AS Eesti Post kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele – RT III 2009, 59, 435.
101. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 04. novembrist 2009 nr 3-3-1-59-09 I. Ilvesti (Ilves) kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele – RT III 2009, 50, 375.
102. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 04. novembrist 2009 nr 3-3-1-52-09 U. Leemani kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele – RT III 2009, 50, 374.
103. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 06. novembrist 2008 nr 3-3-1-57-08 M. Kaalu (Kaal) kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele – RT III 2008, 44, 302.
104. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 25. märtsist 2009 nr 3-3-1-3-09 TNK Eesti OÜ kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele – RT III 2009, 16, 122.
105. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 23. septembrist 2005 nr 3-3-1-80-05
106. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 30. maist 2007 nr 3-3-1-22-07 OÜ Niiter kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele – RT III 2009, 16, 122.
107. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 17. detsembrist 2008 nr 3-3-1-67-08 OÜ Erwes Eesti kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele – RT III 2008, 53, 371.
108. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 11. jaanuarist 2007 nr 3-3-1-62-06 AS XXXXX XXXXXXXX kaebuses Maksu- ja Tolliameti maksuotsusele – RT III 2007, 4, 34.

109. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 20. jaanuarist 2010 nr 3-3-1-74-09 AS Saurix Petroleum kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele – RT III 2010, 6, 44.
110. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 06. juunist 2007 nr 3-3-1-25-07 Bo Erik Ingemar Engströmi kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksukeskuse maksuotsusele – RT III 2007, 26, 222.
111. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 22. oktoobrist 2009 nr 3-3-1-58-09 Maret Lilleoru (Lilleorg) kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksukeskuse maksuotsusele – RT III 2009, 47, 353.
112. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 10. juunist 2002 nr 3-3-1-26-02 Svetlana Mastovitši kaebuses Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti ettekirjutusele ja otsusele – RT III 2002, 20, 236.
113. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 20. juunist 2007 nr 3-3-1-34-07 OÜ Rakvere kaebuses Maksu- ja Tolliameti Ida maksukeskuse maksuotsusele – RT III 2007, 27, 229.
114. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 02. oktoobrist 2002 nr 3-3-1-40-02 Luga Puit AS kaebuses Tartu Linna Maksuameti maksuotsusele – RT III 2002, 24, 270.
115. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 23. oktoobrist 2001 nr 3-3-1-49-01 AS Valga Liha- ja Konservitööstus kassatsioonkaebuse läbivaatamine kasumiaruande õigsuse kontrollimise asjas – RT III 2001, 28, 303.
116. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 26. juunist 2004 nr 3-3-1-30-04 FIE Taavi Reesaare kaebuses Lääne Maksuameti ettekirjutusele – RT III 2004, 20, 227.
117. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 08. detsembrist 2004 nr 3-3-1-72-04 AS Hasfor kaebuses Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti ettekirjutusele ja otsusele – RT III 2004, 37, 377.
118. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 02. detsembrist 2004 nr 3-3-1-50-04 OÜ Bilko Grupp kaebuses Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti ettekirjutusele – RT III 2004, 36, 365.
119. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 02. detsembrist 2004 nr 3-3-1-51-04 AS Metsaagent kaebuses Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti ettekirjutusele ja otsusele – RT III 2004, 36, 366.
120. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 14. oktoobrist 2004 nr 3-3-1-39-04 OÜ Longwan kaebuses Tartu Maakonna Maksuameti maksuotsusele – RT III 2004, 26, 279.
121. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 15. jaanuarist 2001 nr 3-3-1-57-00 Ester Kõrgesaare kaebuses Tartu Linna Maksuameti ettekirjutusele – RT III 2001, 3, 22.
122. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi määrus 03. juulist 2008 nr 3-4-1-9-08 Tallinna Halduskohtu taotlus tunnistada maksukorralduse seaduse § 84 põhiseadusega vastuolus olevaks – RT III 2008, 33, 224.
123. Riigikohtu üldkogu otsus 17. veebruarist 2004 nr 3-1-1-120-03 A. Vinnali süüditunnistamises KrK § 148-1 lg 10 järgi – RT III 2004, 7, 69.
124. Tallinna Ringkonnakohtu otsus 30. jaanuarist 2009 nr 3-07-2592 E. Šiff kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsusele.
125. Tallinna Ringkonnakohtu otsus 29. aprillist 2005 nr 2-3/315/05 AS ABTG kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksukeskuse maksuotsusele.
126. Tallinna Halduskohtu otsus 02. juuni 2008 otsus nr 3-07-1257 K. Libliku, K. Jõelege, M. Polli, K. Taberlandi, T. Metsa, E. Unni, M. Kohava, U. Nimmerfeldti, P. Männi, K. Saare, S. Ivanovi, J. Koplimesa ja M. Lastiku (AS Sylvester endised aktsionärid) kaebustes Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsustele.

## KASUTATUD LÜHENDID

1. AO – Abgabenordnung
2. BAO – Bundesabgabenordnung
3. EIÕK – Euroopa Inimõiguste Kohus
4. Euroopa Kohus – Euroopa Ühenduse Kohus (The Court of Justice of the European Communities)
5. EL – Euroopa Liit
6. ELTL - Euroopa Liidu leping ja Euroopa Liidu toimimise leping
7. IFA – International Fiscal Assosiation
8. KarS – karistusseadustik
9. KMS - käibemaksuseadus
10. MKS – maksukorralduse seadus
11. OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development (Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon)
12. PS – Eesti Vabariigi põhiseadus
13. RKHK – Riigikohtu halduskolleegium
14. RKKK – Riigikohtu kriminaalkolleegium
15. RT – Riigi Teataja
16. TuMS – Tulumaksuseadus
17. ÄS – äriseadustik