

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
Avaliku õiguse instituut  
Riigi- ja halduse õppetool

Marliis Elling

**Siduva eelotsuse institutsiooni rakendamine Eesti maksusüsteemis**

**magistritöö**

Juhendaja: mag (iur) Kaspar Lind

Tartu 2009

# SISUKORD

|                                                                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| SISSEJUHATUS .....                                                                                                     | 4  |
| 1. SIDUVA EELOTSUSE MÕISTE JA AJALOOLINE KUJUNEMINE .....                                                              | 9  |
| 1.1. Siduva eelotsuse ajalugu.....                                                                                     | 9  |
| 1.2. Siduva eelotsuse mõiste.....                                                                                      | 11 |
| 1.3. Siduva eelotsuse tähtsusest maksustamisel .....                                                                   | 13 |
| 1.4. Eelotsuse regulatsiooni sisseviimise põhjused ja eesmärgid Eesti maksusüsteemis .....                             | 15 |
| 1.5. Õiguskindluse põhimõtte siduva eelotsuse rakendamisel.....                                                        | 20 |
| 2. SIDUVA EELOTSUSE MENETLUSE OSALISED JA SISULISED NÕUDED .....                                                       | 28 |
| 2.1. Siduva eelotsuse taotleja.....                                                                                    | 28 |
| 2.2. Siduva eelotsuse taotlejale esitatavad nõuded taotluse esitamisel.....                                            | 29 |
| 2.3. Siduvat eelotsust väljastavad institutsioonid .....                                                               | 33 |
| 2.4. Eelotsuse taotlusele esitatavad nõuded.....                                                                       | 36 |
| 2.5. Siduva eelotsuse kohustuslikkusest menetluse pooltele.....                                                        | 44 |
| 3. SIDUVA EELOTSUSE ANDMISE MENETLUS .....                                                                             | 53 |
| 3.1. Siduva eelotsuse andmise ajaline aspekt .....                                                                     | 53 |
| 3.2. Siduva eelotsuse taotlemisel tasutav riigilõiv.....                                                               | 55 |
| 3.3. Siduva eelotsuse kehtivuse tingimused .....                                                                       | 58 |
| 3.4. Siduva eelotsuse andmisest keeldumise alused ja kaebeõiguse rakendamine siduva eelotsuse andmise menetluses ..... | 60 |
| 3.5. Siduva eelotsuse kokkuvõtte avalikustamine .....                                                                  | 70 |
| KOKKUVÕTE .....                                                                                                        | 75 |
| ZUSAMMENSETZUNG .....                                                                                                  | 80 |

|                                     |        |
|-------------------------------------|--------|
| KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU ..... | 83     |
| Kasutatud kirjandus .....           | 83     |
| Kasutatud normatiivmaterjalid ..... | 87     |
| Kasutatud kohtupraktika.....        | 89     |
| Avaldamata allikad .....            | 90     |
| <br>KASUTATUD LÜHENDID .....        | <br>91 |

## SISSEJUHATUS

Käesoleva magistritöö uurimisesemeks on maksumenetluses läbiviidav siduva eelotsuse andmise menetlus. Siduva eelotsuse süsteem annab ühest küljest maksukohustuslasele kindlustunde keerukate tehingute maksustamisel, teisalt seob maksuhaldurit enda poolt antava informatsiooniga.

Autor valis siduva eelotsuse teema, et põhjalikumalt keskenduda uue süsteemi praktikas üleskerkivate õiguslike probleemide analüüsile. Huvi siduva eelotsuse instituudi vastu on tekkinud praktilise kogemuse käigus. Kuus aastat teenistust MTA juristina ning kaks aastat Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonnas on andnud hea ülevaate maksumenetlusega seotud praktilistest küsimustest. Viimased täiendused on töösse sisse viidud Saksamaal parlamendis töötades ja kasutades Berliini Humboldt'i ülikooli õigusteaduskonna raamatukogu ja Saksamaa parlamendi raamatukogu abi.

Teema on aktuaalne, sest siduva eelotsuse regulatsioon on Eestis suhteliselt uus ja veel ei ole keegi teadustöö raames esile kerkinud probleeme analüüsinud. Samuti ei ole võrreldud Eesti ja teiste riikide vastavat praktikat.

Siduvate eelotsuste temaatika aktuaalsus on aastate jooksul kasvanud, seda nii globaalsel, Euroopa Liidu kui ka Eesti tasandil. Eesti tasandil eelkõige praktika kujunemise teel. Siduva eelotsuse instituut rakendus maksukorralduse seaduses 01.01.2008. Aastaga (ajavahemikul 01.01.2008-31.12.2008) on Maksu- ja Tolliametile (edaspidi tekstis MTA) esitatud 33 (s.h 6 füüsilist isikut ja 27 juriidilist isikut)<sup>1</sup> siduva eelotsuse taotlust.

---

<sup>1</sup> Maksu- ja Tolliameti kiri 07.04. 2009 nr 6-5/6254-1.

2008 alguses jõustunud eelotsuse andmist reguleerivad maksukorralduse seaduse (edaspidi tekstis MKS) normid on kehtinud alles lühikest aega ning seetõttu ei ole veel võimalik üldistatult välja tuua praktikas tekkinud põhiküsimusi.

Käesolev magistritöö püüab selgitada, milline on kehtiva siduva eelotsuse õiguslik mõju tänases Eesti õiguskorras. Kuna maksuseadused on muutumas keerukamateks ja muutuvad väga tihti ning maksustamise praktika on ebaühtlane, vajavad maksumaksjad ja maksunõustajad üha enam maksuhalduri poolt seaduse kohaldamiseks antud juhiseid. Peab tõdema, et Eesti maksuhaldur ja Rahandusministeerium ei kasuta aktiivselt võimalust anda MKS § 15 alusel abstraktseid selgitusi ja juhiseid. MTA kodulehel toodud juhised kordavad paljuski seaduse teksti ega kajasta probleemi analüüsi. Sarnaselt võib iseloomustada ka üksikjuhtumi suhtes antud kirjalike selgitusi.

Ettevõtjad puutuvad tihti kokku mitmetimõistetavate maksuseadustega ja vajadusega normi tõlgendada, mis muudaks maksu kindlaksmääramise kergemaks. Puututakse kokku ebakindlusega seaduse kasutamisel ja sellest tulenevalt ka järelduste tegemisega maksustamisel. Sellele aitavad kaasa kiirelt muutuva seadused ja kohtupraktika kiire areng.

Keerukate tehingute maksustamisele annaks kindlustunde maksukohustuslase võimalus küsida maksuhaldurilt nõuannet või seisukohta tema esitatud taotluse alusel, mis käsitleb tema tulevikus toimuvate tehingute maksustamist ja mis on maksuhaldurile siduvad.

Toetudes erinevate riikide aruannetele, on eellahendite teema tõusnud väga tähtsale kohale maksuõiguse praktikas. Seetõttu pole imekspandav, et eelotsuste temaatika on ka *Internatsional Fiscal Assotiations*<sup>2</sup>is<sup>2</sup> pälvinud olulist tähelepanu. Nimelt on International Fiscal Assotiation (edaspidi IFA), ülemaailmne organisatsioon, mis tegeleb rahvusvahelise maksuõiguse küsimustega ja esindab rahvusvahelisi teoreetilisi teadmisi maksuõigusest<sup>3</sup>, viinud 27 riigis üle maailma läbi uuringu eelotsuse regulatsioonist ning avaldanud kogumiku nimetatud uurimuse tulemuste kohta.

---

<sup>2</sup> Rahvusvaheline valitsusväline organisatsioon, mis tegeleb maksustamise küsimustega.

<sup>3</sup> M. J. Ellis, M. Desax. *Advence rulings*. Rotterdam, 1999, lk 21.

Käesoleval hetkel on maailmas kokku 57 riiki, kus maksuseadustes on rohkemal või vähemal määral reguleeritud siduva eelotsuse andmise menetlus<sup>4</sup>, sh ka Eesti.

Probleem seisneb selles, et Eestis ei ole teadustöö raames analüüsitud, kas siduva eelotsuse regulatsiooni kehtestamisega saab tagatud õiguskindluse põhimõtte teostumine maksumenetluses. Töö eesmärgiks on analüüsida, kas siduva eelotsuse regulatsiooni ellukutsumisega on tagatud õiguskindluse põhimõtte laiaulatuslikum teostumine maksuasjades? Selleks, et töö eesmärki saavutada:

- antakse ülevaade siduva eelotsuse mõistest ja kujunemisest;
- antakse ülevaade siduva eelotsuse andmise menetluse osalistest ja menetluse sisulistest nõuetest;
- analüüsitakse siduva eelotsuse andmise menetlust Eesti maksukorralduse seaduse ja Saksamaa maksukorralduse seaduse (Abgabenordnung, edaspidi tekstis AO) alusel.

Magistritöös käsitletakse siduva eelotsuse rahvusvahelist praktikat, et leida siduvate eelotsustega kaasnevaid riske ja probleempunkte. Eelkõige praktikas ettetulevaid probleeme ja nende võimalikke lahendusvariantide otsimine toetudes lahenduste otsimisel teiste Euroopa Liidu maade siduva eelotsuse regulatsioonidele. Igas peatükis keskendub töö autor põhjalikumalt Saksamaa vastavale teemale ning valikuliselt lisanud ka teiste maade praktikat (Soome, Rootsi ja Holland).

Töö on kirjutatud süstemaatilisel meetodil, samuti on töös kasutatud ka võrdlevat meetodit (võrdlus teiste riikide seadusandluse ja kohtupraktikaga).

Autor on kasutanud töö pealkirjas terminit siduv eelotsus, kuid kasutab töös jooksvalt ka eelotsus. Kuigi termin eelotsus on kasutusel ka Euroopa Kohtus ja esimese astme kohtu menetluses, lähtub töö autor siiski vaid maksumenetluses aset leidva instituudi ehk maksuhalduri poolt antavast siduvast infost<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Concept of advance rulings – a global perspective. Income Tax Department, internetis kättesaadav: [http://www.incometaxindia.gov.in/publications/6\\_Advance\\_Rulings/Chapter06.asp](http://www.incometaxindia.gov.in/publications/6_Advance_Rulings/Chapter06.asp) 01.07.2009.

<sup>5</sup> Eelotsus Euroopa Kohtus on selleks, et tagada ühenduse õigusaktide tõhus ja ühtne kohaldamine ning vältida erinevat tõlgendamist, võivad ja vahel ka peavad riigisisised kohtud ühenduse õiguse tõlgendamise või kehtivuse küsimustes pöörduma Euroopa Kohtu poole.

Magistritöö koosneb kolmest peatükist, mis omakorda jagunevad viite alapeatükki. Esimeses peatükis antakse ülevaade siduva eelotsuse mõistest ja ajaloolisest kujunemisest. Autor tutvustab töö esimeses peatükis nii rahvusvahelise maksuõiguses kui ka Eestis kasutatavat eelotsuse mõistet ja selle sisu. Eraldi alapeatükk on eelotsuste tähtsusest ja vajalikest. Kuna siduva eelotsus on Eestis maksuõiguses kehtinud lühikest aega, peab töö autor oluliseks anda ülevaade nii siduva eelotsuse mõistest, kui ka ajaloolisest kujunemisest, mis aitavad selgitada eelotsuse omapära. Kuna eelotsuse olulisus kerkib eelkõige päevakorra olekus kindlusega seoses, siis selgitab töö autor ka eelotsuse regulatsiooni sisseviimiste põhjustest ja eesmärkidest Eesti maksusüsteemis.

Töö teine peatükk käsitleb esmalt siduva eelotsuse menetluse osalisi ja seejärel siduva eelotsuse sisulisi nõudeid. Kuna siduva eelotsuse taotlemisel ja ka väljastamisel on palju olulisi tingimusi, siis keskendub töö autor mõlema poole olulistele tingimustele.

Töö kolmas peatükk on pühendatud siduva eelotsuse andmise menetlusele. Vaadeldakse, millised on siduva eelotsuse kehtivuse tingimused. Antakse ülevaade probleemidest riigilõivu tasumisel ja eelotsuse andmise ajalistest aspektidest. Kolmanda peatükki oluliseks osaks on ka siduva eelotsuse andmisest keeldumise alused ja kaebeõiguse rakendamine siduva eelotsuse andmise menetluses. Lõpuks antakse ülevaade siduva eelotsuse kokkuvõtte avalikustamisest.

Magistritöö on kirjutatud kasutades võõrkeelset (inglise- kui ka saksa keelne) erialakirjandust, seal hulgas Bureau of Fiscal Documentation (edaspidi IBFD<sup>6</sup>) poolt väljaantud raamat C. Romano doktoritöö *Advance Tax Rulings And Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System* ja D. Sandleri raamat *General Introduction. – The International Guide to Advance Rulings*; H. Mösbauer ja T. Mösbauer raamat *Steuerliche Außenprüfung*. Samuti olen kasutanud õigusajakirju ning erinevaid raporteid nagu näiteks D. Sandleri *The Availability of Tax Clearances & Rulings in Overseas Jurisdictions*.

Aluseks on võetud nii siseriiklikke, kui ka välisriikide õigusakte. Samuti on kasutatud kohtupraktikat niipalju kui võimalik. Kuna siduvate eelotsuste osas Eestis kohtupraktika puudub on kasutatud muid asjasse puutuvaid halduskohtute lahendeid. Samas ei saa käsitlemata jätta ka

---

<sup>6</sup> IBFD on sõltumatu uuringute ja koolitustega tegelev mittetulundusühing, mille asutasid 1938. aastal Hollandi jurisdiktsioonis International Fiscal Associationi asutajad.

Saksamaa kohtute seisukohti, mis oma põhjalikkuse ja rohkusega on kindlasti vaieldamatult eeskujuks ka teistele liikmesriikidele.

Õigusaktidest olid allikateks eelkõige kehtiv MKS ja ka Saksamaa maksukorralduse seadus (AO). Võrdlus teiste riikide sarnaste regulatsioonidega aitab Eesti seadust paremini mõista. Seda olukorras, kus siseriikliku normi kohta ei ole olemas palju asjaomast materjali, mis põhjendaks seadusandja tehtud valikuid. Samas on vaadeldava regulatsiooni praktika seadustatud teiste välisriikide õiguses pikemat aega. Seega on asjakohane hinnata Eesti süsteemi võrreldava riigi õiguspraktikaga<sup>7</sup>. Lähtuvalt sellest, et Eesti MKS ja haldusmenetluse seaduse koostamisel on paljuski lähtutud saksa õigusest on mõningate probleemkohtadel õigustatud kasutada saksa õigusakte ja kohtupraktikat.

Töö valmimisse on andnud hindamatu panuse juhendaja mag. (iur) K. Lind. Eelkõige märkimisväärselt pühendatud aja ja põhjalikkuse eest. Samuti tänan abi eest MTA peajurist E. Lainemäed ja Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna kolleege, kes töötasid välja siduva eelotsuse institutsiooni ja olid abiks seadusandja mõtte selgitamisel.

---

<sup>7</sup> Siiski peab olema võrreldava riigi normide ja kohtuotsuste pinnalt järeluste tegemisel ettevaatlik, kuivõrd riikide õiguslik keskkond on alati erinev. Vt. Aarnio, A., Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Juura, 1996, lk 185.

# 1. SIDUVA EELOTSUSE MÕISTE JA AJALOOLINE KUJUNEMINE

## 1.1. Siduva eelotsuse ajalugu

Maksustamise eelotsuse kohta peeti esimene debatt juba 1960ndatel aastatel. IFA 19. kongressil, mis toimus 1965.a Londonis, oli eelotsus üks kahest peamisest arutelu teemast ning avaldati poolehoidu sellele, et maksuhaldurid peavad kehtestama siduva eelotsuse süsteemi. Samuti käsitleti eelotsuse teemat IFA 34. kongressil, mis toimus 1980.a Pariisis, ning osalenud 20 riigist 5 riiki (Kanada, Portugal, Rootsi, Ameerika Ühendriigid, Urugai) oli sel ajal oma seadustes sätestanud eelotsuse süsteemi. 1997.a avaldas International IBFD rahvusvahelise kogumiku 50 riigi (2002.a juba 56 riiki) eelotsuse süsteemist<sup>8</sup>.

Hollandlastel on maksuasjades erinevate juhiste ja reeglite kehtestamisel pikk kogemus. See on seotud nende väga mitmete rahvusvaheliste ettevõtetega<sup>9</sup>. Maksualaste juhiste praktika hakkas Hollandis välja kujunema juba pärast Teist maailmasõda. Hollandi maksuamet sai hulgaliselt maksualaseid järelepärimisi näiteks USA investoritelt, kuidas ühte või teist maksustamise küsimust lahendada<sup>10</sup>. Areng jätkus nii, kuni lõpuks 1993. aastal loodi Rotterdamis maksuameti juurde spetsiaalne potentsiaalsete välismaa investorite konsulteerimise osakond<sup>11</sup>. Seega kasvas Hollandi siduva eelotsuse süsteem välja just välismaa investorite järelepärimistest maksuamile.

Rootsi siduva eelotsuse süsteemiga seotud õiguslik regulatsioon ulatub 1951. aasta maksusüsteemi reformideni, mille järel loodi Rahvuslik Maksukomitee (ik *National Tax Committee*), et edendada ja ühtlustada riigis asuvat 25 administratiivset maksuametit. 1951. aastal tutvustati siduva eelotsuse süsteemi juhendit maksumaksjatele. See juhend oli koostatud

---

<sup>8</sup> C. Romano. Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Rulings System? IBFD 2002, p 23.

<sup>9</sup> Hollandi eelis on suur hulk topeltmaksustamise vältimise lepinguid, mistõttu on Holland on hinnatud investoritele oma *holding*-ettevõtjate asutamiseks.

<sup>10</sup> C. Romano. Viidatud teos, p 23.

<sup>11</sup> Samas, p 39.

spetsiaalselt loodud Õiguslike Küsimuste Komitee (ik *Questions Relating to Tax Assessment*) poolt, mis oli ka ühtlasi vastutav siduvate otsuste ja määruste ning maksuküsimuste kindlaks määramise eest. 1991. aastal nimetati Komitee ümber Siduva Maksuseaduse Nõukoguks (*Skätterättsnämnden*), mis oli sõltumatu Riigi Maksuametist (*Riksskattenämnden*) ja geograafiliselt viidi üle Solnast Stockholmi. Alates 01.07.1998 sätestati uus siduva eelotsuse seadus (Act on Advance Rulings on Tax Issues), mille alusel on ka Rootsi maksuametil õigus taotleda eelotsust<sup>12</sup>.

Soome eelotsuse süsteemis on hetkel 3 liiki maksualaseid eelotsuseid: siduv eelotsus, isiklikud otsused kirjaga ja suulised juhised<sup>13</sup>. Eelotsused tulumaksu ja palgaarvestuse kohta saab Soomes alates 1960. aastast. Soomes kuulub loterii- ja kinnisvaramaksu puudutavate taotlustele vastamine ainult piirkondliku maksuhalduri pädevusse, samal ajal kui käibe- ja tulumaksu küsimustega võib pöörduda nii piirkondliku maksuhalduri kui ka maksuameti keskasutuse (*keskusverolautakunto*) poole. Keskasutusest eellahendi küsimise puhul on aga eelduseks erilise tähtsusega küsimus kogu riigile (probleemid, millega luuakse pretsedente) või peavad vastava juhtumiga olema seotud väga suured intressid<sup>14</sup>.

Saksamaa maksuõiguses tuleb vahet teha kahel maksuhalduri poolt siduvat eelotsust andval informatsioonil. Siduv lubadus (*verbindliche Zusage*), mis on reguleeritud AO § 204-207 ja siduv teave (*verbindliche Auskunft*), mis on reguleeritud AO § 89<sup>15</sup>. Siduva teabe küsimise võimalus on sarnane meie siduva eelotsuse institutsiooniga. Siduva teabe regulatsioon on seaduses alates 13.12.2006, mil lisati AO-sse § 89 lg 2.

---

<sup>12</sup> **D. Sandler.** The Availability of Tax Clearances & Rulings in Overseas Jurisdictions. A Report Commissioned by the Chartered Institute of Taxations's Technical Committee 2007, Available at: [www.tax.org.uk.attch.pl/5972/6692/clearanceAdvanceAgreements%20finalenc130907.pdf](http://www.tax.org.uk.attch.pl/5972/6692/clearanceAdvanceAgreements%20finalenc130907.pdf), 01.07.2009.

<sup>13</sup> **K. Hiltunen. J. Nisonen.** Chapter on Finland in The International Guide to Advance Rulings. Amsterdam, IBFD: Finland in IGAR 2003, p. 5.

<sup>14</sup> **D. Sandler.** Viidatud teos.

<sup>15</sup> Kuigi eksisteerib kaks siduva info väljastamise võimalust on need oma olemuselt väga sarnased. Kõige suuremaks erinevuseks saabki tuua seda, et siduvat lubadust saab vaid revisjoni käigus. Avalduse esitamise ja andmise protsess on neil sama.

Eelnevalt oli siduva teabe andmine reguleeritud 29.12.2003. Saksamaa Liiduvabariigi Rahandusministeeriumi määrusega<sup>16</sup>. Lisaks on 30.11.2007 määrus, mis reguleerib maksuhalduri poolt antava siduva teabe vormi ja sisu, kui ka siduvust<sup>17</sup>. Siduvat lubadust saab Saksamaa maksuamet anda ainult siis, kui eelnevalt on toimunud kontroll (*Aussenprüfung*) ning maksumaksja saab maksuhaldurile esitada taotluse, et maksuhalduri seisukohad kohanduksid ka tulevikus. Eelkõige on see mõeldud tehingute osas, mida tehakse korduvalt.

Seega siduva eelotsuse regulatsioon sai alguse juba möödunud sajandi 60ndatest aastatest. Ühed esimesed eelotsuse rakendaja olid hollandlased, seda eelkõige tänu oma rahvusvaheliste investorite rohkusele. Rootsi siduva eelotsuse süsteem on pärit aastast 1951. Soomes saab eelotsuseid palga arvestamise ja tulumaksu kohta alates 1960. aastast. Erinevad siduvad lubadused on Saksamaa seadustes alates 2003. aastast.

## **1.2. Siduva eelotsuse mõiste**

Rahvusvahelises praktikas kasutatav eelotsuse (*advance ruling* (ingl. k), *verbindliche Auskunft/Zusage* (saksa k), *ennakkoratkaisu* (soome k)) mõiste tuleneb 1992. aastal Mehhikos peetud IFA seminarilt „Eelotsus: praktika ja seaduslikkus”, mille kohaselt on eelotsus „eraisiku avalduse alusel maksualaste võimuorganite poolt antud vähem või rohkem siduv arvamus, mis puudutab ühe või enama tulevikus tehtava tehingu käsitlemist ja tagajärgi”<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> BMF-Schreiben vom 29. Dezember 2003 (BStBl 2003 I S. 742). Online Vorhanden: <http://text.bundesfinanzministerium.de/Anlage14313/Anwendungserlass-zur.Abgabenordnung.pdf>, 01.07.2009. BMF-Schreiben on korraldus, mis riigi Rahandusministeerium (BMF) annab maksuametitele ja need on täitmiseks kohustuslikud. 29.12.2003.a. korraldust täiendati 24.07.1987.a. korraldust võttes arvesse vahepealset praktilist kogemust. Kuid juba 1961.a. tõi Liidu maksukohus (*Bundesfinanzgericht*) välja tegurid hindamaks otsuste siduvust (BFH, Urteil vom 4.8.1961 – BStBl. 1961 III, 562). Saksamaa õiguse eripäraks ongi tugeva kohtupraktika olemasolu ja selle kohustuslikkus.

<sup>17</sup> Steuer-Auskunftsverordnung vom 30. November 2007 (BStBl 2007 I S. 820). Online Vorhanden: <http://www.gesetze-im-internet.de/stauskv/BJNR278300007.html>, 01.07.2009.

<sup>18</sup> M.J. Ellis, M. Desax. Viidatud teos, p 22.

IFA poolt esitatud definitsioonist on spetsiaalselt välja jäetud nõndanimetatud avalikud eellahendid (*public rulings*), mis on maksuhaldurite poolt väljastatavad üldised juhised, kus on üldjoontes toodud seadusesätte nendepoolne käsitus. Selliseid maksuhalduri juhiseid ei ole taotlenud maksukohustuslane ja need ei käsitle kindlasti faktilist olukorda<sup>19</sup>.

IBFD eelotsuseid käsitlevas kogumikus „*Guide to Advance Rulings*” on sarnane definitsioon:” Eelotsus on seisukoha väljastamine taotluse alusel (potentsiaalsele) maksukohustuslasele osundades maksuhalduri maksustamise käsitle teatud kindlate faktide ja asjaolude kaalumisel, protsessi lõpule viimisel või lõpuleviidud, kuid maksustamata protsessi puhul”<sup>20</sup>.

*International Tax Glossary* käsitleb otsust (ingl.k *ruling*) maksuhalduri otsuse või arvamusena tegeliku faktilise olukorra suhtes, mis on osa maksumääramise protseduurist või vastus maksukohustuslase küsimusele. Selliseid otsuseid võidakse või ei võida avalikustada<sup>21</sup>.

Eestikeelses kirjanduses on esimeste seas antud teemat puudutanud E. Uustalu, kelle seisukohalt on “Maksuhaldurite eelotsused aga tavaliselt avaliku halduse poolt antud kõrgemal tasemel tõlgendus teatud kindla tehingu kohta, mis on oma sisult sarnane eraõiguslike maksukonsultantide poolt antud arvamustega”<sup>22</sup>.

Eesti seadusandja on otsustanud siduvale eelotsusele (edaspidi eelotsus) määratleda MKS § 91<sup>1</sup> alusel, kus maksukohustuslase taotlusel annab maksuhaldur siduva hinnangu tulevikus sooritatava toimingu või toimingute kogumi<sup>23</sup> maksustamise kohta.

Eelnevate definitsioonide kokkuvõtteks saab öelda, et maksuhaldurite eelotsused kujutavad tõlgendust teatud kindla toimingu või tehingu kohta, mille esimeseks eelduseks on maksumaksja pöördumine maksuhalduri poole palvega saada konkreetne lahend. Hinnang antakse reaalselt planeeritavate toimingute maksustamise kohta, mitte aga teoreetilise kaasuse kohta. Samuti

---

<sup>19</sup> **B. H. Kang.** Call for Formal Advance Rulings System, Available at:

<http://www.pwc.com/Extweb/ncinthenews.dnf/docid/EC9DA6A8D6120ED3CA256D9F002E224C>, 01.07.2009.

<sup>20</sup> **D. Sandler.** General Introduction.- The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publications BV. The Netherlands. 1999-2002, p ix.

<sup>21</sup> International Tax Glossary. Revised 3rd edition. IBFD Publications BV 1996, p 260.

<sup>22</sup> **E. Uustalu.** Maksuhaldurite eelotsustest. – Maksumaksja, 1999/5, lk 4–5.

<sup>23</sup> Antud sättes kasutatakse mõistet toiming, kuna antud mõiste hõlmab nii tehinguid kui ka muid toiminguid, millest isikul võib tekkida maksukohustus. Maksukohustus võib tekkida ka toimingute kogumist.

määratletakse teoorias eelotsust kui maksualaste võimuorganite poolt antud vähem või rohkem siduvat arvamust ühe või enama tulevikus tehtava tehingu maksustamise kohta.

### ***1.3. Siduva eelotsuse tähtsusest maksustamisel***

Maksuseadused on enamikus arenenud riikides üldjuhul ühed kõige mahukamad ja komplitseeritumad seadused. Maksuseaduste puhul tekib sageli küsimusi nende seaduste tähenduse või rakendamise kohta – kuid just seda vajavad isikud ja eriti ettevõtjad, et juhtida oma äri efektiivselt ja ilma ebameeldivate ootamatusteta. Kui isiku äritegevus kuulub maksustamisele rohkem kui ühes riigis, siis suureneb maksuseaduste rakendamise õigsuse ja tõlgendamise küsimuse olulisus veelgi. Ettevõtjad otsivad ja saavad professionaalset konsultatsiooni, kuidas korraldada ühes või teises riigis oma äritegevus, kuid ei ole garanteeritud, et konsultantide järeldused ühtivad maksuhalduri või kohtu järeldustega<sup>24</sup>.

Tänases globaalses majanduses peavad nii ettevõtjad kui nende nõustajad teadma, millised tegurid mõjutavad ja millised tagajärjed kaasnevad ettevõtlusega. Maksustamise temaatika on oluline, kui tuleb otsustada, mil viisil ja millisesse ettevõtlusesse investeerida. Ettevõtlusega seotud otsuseid võib mõjutada erinevate majandustehingute maksustamine, kuna äritegevusega kaasnev maksukoormus on üldjuhul suur rahaline kulu igal majandusaastal. Seetõttu on maksud tähtis element, mida arvestada majandustehingute kavandamisel. Eriti tähtis on äritegevuses olla teadlik maksu mõjudest, sest samu ärilisi eesmärke on võimalik saavutada erineval viisil ning sõltuvalt valitud meetoditest erinevate maksutagajärgedega. Eeldusel, et maksustamine toimub vastavalt riigi maksuseadustele, võib seaduse ebaõige või valesti arusaamise tõlgendamise või rakendamise tagajärjel tekkida potentsiaalne fiskaalne kohustus. Seega peaks olema mehhanism, mida kasutades isikud või nende nõustajad võivad (suhteliselt odavalt) juba ette teada saada, kuidas riigi maksuseadusi (või riikide maksuseadusi) teatud kindlate asjaolude puhul tõlgendatakse ning rakendatakse. Paljud riigid on kehtestanud eelotsuste menetlussüsteemi vormi, mille abil maksukohustuslased või nende nõustajad võivad saada eelotsuse, kuidas ja mil viisil konkreetset tehingut või seeriat omavahel seotud tehinguid maksustamisel käsitletakse.

---

<sup>24</sup> **D. Sandler.** General Introduction. – The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publications BV. The Netherlands, 1999–2002.

Eelotsuste süsteeme arendavad ja täiendavad mitmed riigid maailmas. Üks oluline faktor selle arendustöö taga on võitlus välisinvesteeringute pärast. Kirjanduses on viidatud, et potentsiaalsetele investoritele kindluse pakkumine maksuküsimustes on sageli käsitletav kui maksusoodustus<sup>25</sup>.

Üha rohkem riike näevad eelotsust kui hädaavajalikku õiguslikku instrumenti<sup>26</sup> tänapäeva maksuadministreerimises ja maksukohustuste täitmisel. Eelotsuste süsteemi olulisust ja eeliseid kokkuvõtvalt saab öelda, et ametlik eelotsuste süsteem:

- edendab ja julgustab maksude isearvutamise süsteemi;<sup>27</sup>
- soodustab häid suhteid maksuhalduri ja maksukohustuslaste (avalikkuse) vahel;
- annab kindluse tehingute sooritamisel;
- annab järjekindluse seaduste rakendamisel;
- vähendab vasturääkivusi ja kohtuvaidlusi;
- saavutab enam koordineeritud süsteemi<sup>28</sup>.

Seega siduva eelotsuse regulatsioon on vajalik eelkõige potentsiaalsetele investoritele ja maksumaksjatele laiemas mõttes, et nad saaksid oma tegevust planeerida ja võtta vastu tarku otsuseid. Maksud on oluline osa ettevõtlusega seotud kulutustest ja mõistlik on maksuriske ette näha. Eelotsuse regulatsioon on maksumaksjatele vajalik õiguskindluse tagamiseks.

---

<sup>25</sup> **D. Sandler.** General Introduction. – The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publications BV. The Netherlands, 1999–2002.

<sup>26</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, p vii.

<sup>27</sup> Maksumaksja maksude isearvutamise süsteemi (inglise k *self-assessment*) puhul maksukohustuslane on ise kohustatud deklareerima oma maksumääramise baasi, esitama maksuarvestuse (tasumisele kuuluvad maksud) ning tavaliselt ka tasuma tähtjaks arvestatud ja tasumisele kuuluva maksusumma. Maksuhalduri ülesanne on kontrollida (valikuliselt) maksude arvestamise ja tasumise õigsust. Eesti maksusüsteem rajaneb nn maksumaksja maksude isearvutamise (nt deklareerib ja maksab), mida kontrollitakse maksuhaldurite poolt.

Vaata: International Tax Glossary. Revised 3rd edition. IBFD Publications BV 1996, p 266.

<sup>28</sup> **B.H. Kang.** Call for Formal Advance Ruling System, Available at:

<http://www.pwc.com/Extweb/ncinthenews.nsf/docid/EC9DA6A8D6120ED3CA256D9F002E224C>, 01.07.2009.

#### **1.4. Eelotsuse regulatsiooni sisseviimise põhjused ja eesmärgid Eesti maksusüsteemis**

15.02.2007. vastuvõetud MKS ja riigilõivuseaduse muutmise seadusega<sup>29</sup> täiendati MKS 8. peatükki jaoga 2<sup>1</sup> „Siduv eelotsus”. Seadusemuudatuse kohaselt hakkas MTA 2008. aasta algusest andma siduvaid eelotsuseid – maksukohustuslase taotluse alusel MTA-le antavaid siduvaid hinnanguid tulevikus sooritatava toimingu või toimingute kogumi maksustamise kohta.

Eelotsuste regulatsiooni sisseviimise põhjuseid Eestis on palju, kuid kõige olulisemaks põhjuseks oleks siiski anda maksukohustuslasele võimalus vajadusel kasutada tugevaimat sidususe elemente kandvat nõustamisvormi, kui senine regulatsioon seda on võimaldanud.

Maksuhaldurit ja maksumaksjat on pahatihti käsitletud kui vastandlikke mõisteid, mille vahel peitub olemuslik konflikt. Selline lähenemisenurk ei ole aga tervikkontekstis eriti veenev seni, kuni pole vaidlustatud riigi kui süsteemi vajalikkust. Kui vaadata maksuhalduri rolli, siis teostab Rahandusministeeriumi haldusalas asub valitsusasutus riiklikku järelvalvet ning kohaldab riiklikku sundi seaduses ettenähtud alustel ja ulatuses, sealhulgas jälgib ka maksukohustuse täitmist. Maksukohustus on seadusest tulenev maksumaksja kohustus, mida maksuhaldur aitab täita ehk tegemist on objektiivse nähtusega, mis tekib kohustatud subjektile seaduse alusel, paratamatult, sõltumata maksuhalduri või maksumaksja suvast. See tähendab ka üldpõhimõtet, et maksukohustuse olemasolu või puudumise osas kokkuleppeid sõlmida ei ole võimalik. Vastasel korral võiks legaliteedi põhimõtte<sup>30</sup> kõrval saada riivatud teine oluline maksuõiguse põhimõte – ühetaoline maksustamine, mis kehtestab diskrimineerimiskeelu ja puudutab kõiki maksumaksjaid, sest sellest, kuidas konkreetne maksumaksja maksukohustust täidab, sõltub kaudselt igaühe maksukoormus tervikuna. Järelikult on maksuhalduril maksumaksjat abistav roll, et tagada isikute maksukohustuste täitmine. Selleks on maksuhalduril palju vahendeid, mis tervikuna võib jagada kolmeks:

- teeninduslikud vahendid (sh nõustamine), et luua selline keskkond, kus maksumaksjatel oleks selge, arusaadav ja mugav seadusest tulenevaid kohustusi täita. Protsessid

---

<sup>29</sup> RT I 2007, 23, 121.

<sup>30</sup> Legaliteedi põhimõtte tuleb põhiseaduse §-st 3 lg 1, mille alusel teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel.

maksumaksjatele, kes teavad ja tahavad või tahavad, aga ei tea, kuidas oma kohustusi täita;

- sunnivahendite alla liigituvad kõik protsessid, mis on seotud haldussunni rakendamisega (maksukohustuse tuvastamine maksuhalduri poolt, maksuotsusega deklaratsioonandmete muutmine, sissenõudmine jne) – protsessid klientidele, kes „väga” ei taha oma kohustusi täita;
- karistusvahendid on süüteomenetluses (nii väärteomenetlus kui ka kuriteomenetlus), mis suunatakse neile, kes eiravad maksukohustust ja üritavad teiste arvel saavutada soodsamat positsiooni ühiskonnas.

Kõigil neil vahenditel on loomulikult nii otsene kui ka preventiivne mõju. Tuleb siiski märkida, et valdav osa maksudest laekubki vabatahtliku maksukohustuse täitmise tulemusena ning maksumaksjate seaduskuulekus väärib tähelepanu, hoolimata sellest, et avalikkuses pööratakse tähelepanu pigem ikkagi sunni- ja karistusvahendite kasutamisega seotud protsessidele. Positiivset tähelepanu vääriskid aga need, kes on seaduskuulekad ega soovi konkurentsieelist, mis baseerub maksude mittemaksmisel. Uus eelotsuse normistik ongi suunatud just sellele maksumaksjate ringile, täiendusena teeninduslikele vahenditele<sup>31</sup>.

Majandusotsuste tegemisel tuleb kainelt kaalutleda ja maandada võimalikult palju riske. Selle eelduseks on riskide tuvastamine ja nende õige hindamine. Üks majandustegevuse riske on ka maksurisk – maksukohustus, mis tekib isikule seaduse alusel seoses toimingute sooritamisega. Siinkohal ongi vaja, et kavandatava majandussooritusega kaasneva võimaliku maksukohustuse osas oleks maksumaksjal selgus – et juhul kui toimitakse kirjeldatud viisil, järgneb just selline ning mitte teistsugune maksukohustus. Ainuüksi diskussiooni sellise meetme vajalikkuse üle tuleb pidada positiivseks, sest valdav mõttelaad on vabariigi taasloomisest alates jõudsasti arenenud ning maksukohustust peetakse normaalseks ja mõistlikuks ühiselu osaks. Samuti on vajadus sellise meetme järele tõuke saanud kindlasti ka sellest, et maksuregulatsioonid ja sellega otseses seoses olev maksustamispraktika on noorele ühiskonnale omaselt arenemisjärgus ja tihti väljastpoolt, teistest õigussüsteemidest praktilistes kaasustes vastuseid otsiv<sup>32</sup>. Ka Rahandusministeeriumis väljatöötatud siduva eelotsuse regulatsioon on kirjutatud teiste riikide praktikast ja norme silmas pidades.

<sup>31</sup> **R. Roopõld.** Maksuhalduri eelotsustest. - Eesti Majanduse Teataja nr 7/8 2007, lk 24.

<sup>32</sup> **R. Roopõld.** Viidatud teos, lk 25.

Maksukohustuslase õiguste kaitse üks kõrgeim element on sätestatud MKS-is maksuhalduri siduvad eelotsused. Maksuhalduri eelotsused annavad teatud tehingute maksustamise osas kindluse ja nende tehingute puhul saab arvestada tegelike (maksu)kuludega toetudes eelotsusele. Paljudele tehingutele on antud riigi seaduste poolt spetsiaalne käsitus, et vältida nõndanimetatud õigustamata maksustamise juhtumeid. Näiteks teatud perekonna või seotud osapoolte sisesed varade üleandmised, äritehingute ühinemised ja jagunemised. Maksuseadused võivad pakkuda spetsiaalseid vabastusi maksustamisest, kuid võivad lisada eeltingimused, näiteks tehingud tehakse „äritegevuse *bona fide* eesmärgil”, tehingu peamine eesmärk ei ole saavutada maksude vähendamist, vaid tegemist on „tavapärase äritegevuse viisiga” või muu tingimus. Sellistes olukordades soovivad maksukohustuslased saada kindlust oma oluliste tehingute sooritamise kohta ning on seetõttu üldjuhul nõus juba eelnevalt avalikustama kõik asjasse puutuvad faktilised asjaolud maksuhaldurile, et pigem saada eelotsus maksustamise tagajärgede osas, kui jätkata äritegevust ning võtta risk hilisema maksu määramise osas<sup>33</sup>.

Arvestades asjalu, et revisjoni või üksikjuhtumi kontrolli maksuhaldurilt tellida ei ole võimalik. Seega on eelotsuse küsimine maksuhaldurilt ainuke viis, mille tulemus loob maksukohustuslasele õiguskindluse, et ta on käitunud makse deklareerides ja tasudes õigesti.

Samuti tuleb arvestada, et maksukohustuslase mure ei ole tihti maksukulu, vaid potentsiaalne intressikulu ja trahvid ehk sanktsioonid, mis võivad kaasneda arvestamata ja tasumata maksudega. Arvestades maksumääramise aegumistähtaega<sup>34</sup> ja sanktsioonide suurust<sup>35</sup>, siis võib maksukohustuslase viga osutuda väga kalliks.

Eelotsuste regulatsiooni sisseviimise põhjused Eestis olid alljärgnevad<sup>36</sup>:

- MTAle siduvad eelotsused annavad maksukohustuslasele suurema kindluse tulevikus tehtavate tehingute maksustamise osas;

<sup>33</sup> **D. Sandler.** General Introduction. – The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publications BV. The Netherlands, 1999-2002.

<sup>34</sup> MKS § 98 lg 1 alusel on maksusumma määramise aegumistähtaeg kolm aastat. Maksusumma tahtliku tasumata või kinni pidamata jätmise korral on maksusumma määramise aegumistähtaeg kuus aastat.

<sup>35</sup> MKS § 117 lg 1 alusel on Eestis sätestatud intressi määr 0,06 protsenti päevas, mis teeb aastast 21,6%. AO § 233-239 alusel on Saksamaal intress 0,5% kuus, mis teeb aastast 6%. Soomes on viivitustasu seotud eelmise poolaasta euroboriga, millele liidetakse 7%. Nt 2005.a. oli see 9,5% aastast.

<sup>36</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi koduleheküljel, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

- eelotsused aitavad kaasa MTA ja avalikkuse vaheliste suhete paranemisele, andes eelkõige positiivse impulsi koostööks, mis vähendab maksualaseid erimeelsusi ja kohtuvaidluseid;
- hästi toimiv eelotsuste süsteem aitab kaasa maksuõiguse ühtse tõlgendamise- ja kohaldamispraktika kujunemisele, kuna eelotsuste andmine toob esile võimalikud kitsaskohad maksuõiguse regulatsioonis ja võimaldab need õigeaegselt kõrvaldada;
- eelotsuste taotluse koostamiseks vajalik eeltöö soodustab maksukohustuslase eneseanalüüsi ning aitab seega kaasa maksuseaduse kohasele täitmisele;
- kokkuvõtteks tagab siduvate eelotsuste andmise praktika õiguskindluse põhimõtte parema teostumise.

Samuti peaksid eelotsused möödapääsmatult vähendama ka maksuhalduri maksuvaidluste hulka ja seoses sellega ka täiendavate kohtuvaidluste arvu, mis on kulukad ka maksuhaldurile.

Seega siduva eelotsuse andmisel MTA määratleb väga täpselt, millistel tingimustel on eelotsus maksuhaldurile siduv. Seega, kui hiljem maksustamise küsimuses uus seisukoht isegi kujundatakse (nt Riigikohtus või maksuametis), siis siduva eelotsuse saanud maksukohustuslase suhtes seda ei rakendata.

Eelotsuse eesmärgiks on kinnitada või lükata ümber maksukohustuslase pakutav lahenduskäik teatava tehinguga seonduvate maksude arvestamise kohta, millel on MTA jaoks siduv tähendus. Eelotsuse süsteemi olemasolu eesmärk on koostada ja teatavaks teha maksuhalduri seisukoht seoses teatavate faktidega ja mitte pakkuda konsultatsiooni teenust *in abstracto*.

Maksuhalduri eelotsused peaksid vähendama pikki ja kulukaid maksumääramiste vaidlusi, kuigi vältida neid siiski ei saa. Kindlasti jääb ka edaspidi maksukohustuslasi, kelle tehingute maksustamisega ei nõustu maksuhaldur, ning nad pöörduvad oma õiguste kaitseks kas vaidega maksuhalduri poole või halduskohtusse.

Maksustamise eelotsused võimaldavad maksukohustuslastel hõlpsamini arvestada äritehingutega seonduvaid makse ja kergendavad maksuhalduri tööd nende maksukohustuslaste suhtes, kellele on väljastatud otsus. Sel juhul peab maksuhaldur vaid selgitama, kas tehingud tegelikkuses ka

tehti vastavalt eelotsusele. Samuti peaksid eelotsused vähendama vaidlusi maksu määramise üle ja seoses sellega ka täiendavate kohtuvaidluste arvu, mis on kulukad maksuhaldurile. Kui seaduste täitmisega seotud maksuhalduri kulusid saab vähendada, siis saab enam ressursi kasutada kontrolli- ja uurimisvaldkonnas, kus on võimalik saavutada täiendava maksutulu suurenemist<sup>37</sup>.

Kuid kõige olulisem on töö autori arvates siiski õiguskindlus maksustamisel ja MTA kohustus võtta siduv otsus, mis aitab maksukohustusel olla kindel, et ta on toiminud seaduskuulekalt. Sest nagu eelnevatel aastatel on juhtunud on MTA oma seisukohti maksustamise aspektist muutnud, seda kas seaduse sätete erineva tõlgendamise käigus või juhtkonna vahetusega seotud erinevate nägemuste rakendumisel.

Eelotsuse taotlemisel on olemas kindlasti ka riskid nii maksukohustuslasele kui ka MTA-le. Maksukohustuslase peamised riskid oleksid seega järgnevad<sup>38</sup>:

- Vaatamata rangele maksusaladuse hoidmise kohustusele võib jääda oht paljastada ärisaladus näiteks eelotsuse avalikustamise korral – seda ka anonüümse vormi puhul;
- Oht tõmmata oma tegevusele MTA liigset tähelepanu ja paljastada ebasoovitavat teavet, mida muidu poleks MTA-le nähtavaks tehtud – st potentsiaalse revisjoni oht;
- MTA-le antakse võimalus maksukohustuslase edasisi käike ette aimata maksukohustuste vähendamise plaanis.

Eelotsuste kokkuvõtte avalikustamisel lähtub MTA rangelt MKS §-s 26 sätestatud maksusaladuse hoidmise põhimõttest ning hoidutakse näitamast andmeid, mis võimaldavad tuvastada toiminguga seotud isikuid. Kokkuvõttes kirjeldatakse üksnes eelotsuse üldist sisu, esitatakse taotleja ja maksuhalduri põhjendused ning avaldatakse otsuse resolutsioon. Samuti ei avalikusta MTA oma kodulehel andmeid, mida maksumaksja on märkinud eriti oluliseks. Antud praktika tulemusena ei avalikustatud esimese aasta jooksul MTA kodulehel ühtegi eelotsuse kokkuvõtet.

Samuti ei ole põhjendatud kartus maksuhalduri kõrgendatud tähelepanu alla sattuda seoses eelotsuse küsimisega. Korrektsele käituval maksukohustuslasel ei ole põhjust maksuhalduri ees

---

<sup>37</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

<sup>38</sup> Samas.

hirmu tunda. Eelotsuse taotluse menetluse üks peaeesmärk ongi maksuhalduri ja maksukohustuslaste suuremale koostööle ärgitamine ning tagamine, et mõlema poole seisukohad oleksid selged juba enne planeeritavat toimingut tegemist. See võimaldab tagada ka õiguskindluse põhimõtte paremat realiseerumist.

MTA riskidena võiks aga siduva eelotsuse andmisel välja tuua alljärgnevad punktid<sup>39</sup>:

- oluline omada kvalifitseeritud teenistujaid, kellel on oskus ja suutlikkus kvaliteetsete eelotsuste ettevalmistamiseks;
- võimalik eelotsuste kuritarvitamine eelotsuse taotleja poolt (nn maksuplaneerimine, aga ka maksukonsultantide poolt n.ö oma töö tellimine MTA-le);
- oht luua otsustega MTA jaoks ebasoodne pretsedent;
- võimalik on ka korruptsioonioht soodsa lahendi saamiseks.

Kokkuvõtvalt võib siduva eelotsuse regulatsiooni sisseviimise põhjustena Eestis välja tuua kõige olulisemana maksumaksjatele suurema õiguskindluse tagamise. Kord juba maksustamise küsimuses seisukoha võtnud maksuhaldur ei saa eelotsuse välja andmisel seda muuta, kui ka poliitiline olukord on muutunud või maksuhalduri juhtkond vahetunud.

### ***1.5. Õiguskindluse põhimõtte siduva eelotsuse rakendamisel***

Alljärgnevalt analüüsib töö autor maksuhalduri poolt antavaid juhiseid õiguskindluse põhimõttest lähtuvalt. Kuna põhiseadusliku riive tuvastamine on maksuõiguses väga oluline, peab töö autor vajalikuks antud teemal põhjalikumalt peatuda ja selgitada mida tähendab alates 01.01.2008 jõustunud MKS muudatus, mis sätestab maksuhalduri siduva eelotsuse instituudi.

Avaliku võimu kandjate selgituste ja kinnituste siduvus omab tähtsust eelkõige lähtuvalt õiguspärase ootuse põhimõttest. See kaitseb isikute ja riigi vahelist usaldussuhet. Maksuõiguses väljendub õiguskindluse põhimõtte ka MTA antud teabe ja dokumentide siduvas iseloomus.

---

<sup>39</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi koduleheküljel, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

Maksukohustuslasel peab olema õigus eeldada, et MTA antud teave või õigusakti tõlgendus on õige ja siduv<sup>40</sup>.

Põhiseaduse §-s 10 sätestatud õigusriigi printsiibist tuleneb õiguskindluse põhimõte. Õiguskindluse printsiip koosneb kahest elemendist: määratuse ehk õigusselguse ja usalduskaitse ehk õiguspärase ootuse põhimõttest<sup>41</sup>.

Õiguspärase ootuse põhimõte väljendub neljas elemendis: piirangutes õigusaktide tagasiulatuvale jõule; maksunõude aegumises; õiguste minetamises ja haldusorganite poolt antud teabe ja lubaduste siduvuses. Samuti kaitseb õiguskindlus üksikisiku ja riigi vahelist usaldussuhet. Õiguskindlus kõige üldisemas plaanis tähendab korrapära ja stabiilsust ühiskonnas. Õiguskindluse printsiibi algideeks on luua ühiskonnas kindlaksmääratus, eesmärgipärasus ja ettearvatavus. See on korrapära kindlustamise, võrdse kohtlemise, õiguste ja vabaduste tagamise peamine vahend. Õigusriikluse põhimõte tähendab, et otsustusi tehakse kokkulepitud põhimõtete ning õigusnormide (seaduste), mitte aga suva ja otstarbekuse alusel. Veel tähendab printsiip õiguse siduvust võrdselt kõigile, ka neile, kes ise õiguse kehtestavad või kellel on voli seda muuta<sup>42</sup>.

Üldise õiguskindluse põhimõte nõuab, et riigi poolt rakendatavad reeglid oleksid isikutele kasulikult selged ja täpsed. Õiguskindluse spetsiifiliseks väljenduseks on õiguspärase ootuse põhimõte ja kaitse, millest tuleneb ka nõue, et avalik võim kasutaks oma volitusi ja pädevust teatud aja selliselt, et õiguspäraselt loodud situatsioonid ja suhted ei saaks kahjustada viisil, mida mõistlik inimene ei saaks ette näha. Printsiip hõlmab seega õiguse ettenähtavust, retroaktiivsusest hoidumist ning olemasolevate eeliste ja privileegide säilitamist ehk olukorra mittehalvenemist<sup>43</sup>.

Õiguskindlus, on isiku põhjendatult tekkinud usk, et asutus käitub tulevikus teatud viisil, iseäranis, et asutus juhindub ka tulevikus oma varasematest otsustest<sup>44</sup>. Seega on õiguskindluse põhimõttest tulevalt riigivõim ehk avalik haldus seotud kehtivate seadustega, mistõttu saab sellele

---

<sup>40</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

<sup>41</sup> **M. Ernits**. Kommentaarid §-le 10. – Justiitsministeerium. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn 2002, § 10, komm 3.4.3.

<sup>42</sup> **R. Maruste**. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja –vabaduste kaitse. Tallinn 2004, lk 100.

<sup>43</sup> Samas, lk 291.

<sup>44</sup> **A. Freckmann., T. Wegericht**. The German legal system. London: Sweet & Maxwell, 1999, S 59.

printsiiobile tuginedes nõuda, et riik oleks oma tegevuses järjekindel ja et kord haldusorgani poolt antud haldusaktidele ja lubadustele saaks ka tulevikus tugineda.

Õiguskindluse põhimõtte puhul on tegemist ühe olulise õigusriigi põhimõttega, mille kohaselt on põhiseadusega kooskõlas olevad õigusaktid määratud looma korrapära ja stabiilsust ühiskonnas.

Üks maksukohustuslaste õiguste kaitse element on maksuhalduri siduvad eelotsused<sup>45</sup>. Maksuhalduri eelotsused annavad teatud tehingute maksustamise osas kindluse ja nende tehingute puhul saab arvestada tegelike (maksu)kuludega toetudes eelotsusele. Paljudele tehingutele on antud riigi seaduste poolt spetsiaalne käsitus, et vältida nõndanimetatud õigustamata maksustamise juhtumeid.

OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*<sup>46</sup>) on 1990 praktilises juhendmaterjalis välja toonud maksumaksja õigused ja kohustused. Üks kuuest maksumaksja põhiõigusest on õigus (õigus)kindlusele. Nimetatud printsiiibi kohaselt on maksumaksjal õigus saada kõrge kindlustunne oma tegevusega seotud maksutagajärgedest. Üheks õiguslikuks instrumendiks selle õiguse tagamiseks on eelotsuse süsteem.<sup>47</sup>

Eelotsuse vajadus tulenes ka senisest praktikast, mis on näidanud, et nõustamise osas on tekkinud mitmeid probleeme. Eestis ei ole harvad juhtumid, milles maksumaksja väidab, et ta käitus maksuametniku juhtnõõride alusel, kuid hiljem selgus maksuametniku seisukoha ebaõigsus ning maksuhaldur asub maksmata jäänud maksusummat sisse nõudma<sup>48</sup>. Seega lähtudes tõsiasiast, et Eesti suuruses väikeriigis annavad erinevare regioonide keskused erinevaid hinnanguid maksustamise seisukohtadele<sup>49</sup>, tekib küsimus, kas ja kui palju saavad maksumaksjad usaldada seda teavet, mida neile MTA-st väljastatakse.

Oluline on eristada maksuhalduri juhiseid, mis on spetsiaalselt väljastatud teatud kindlate faktiliste asjaolude põhjal teatud maksukohustuslasele, s.t eelotsuseid, ning teisi õiguslikke

---

<sup>45</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Õigusteaduste õpik. Kirjastus Juura, 2004, lk 90.

<sup>46</sup> Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon, millega Eesti peab hetkel liitumisläbirääkimisi.

<sup>47</sup> OECD Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, Available at:

<http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>, 01.07.2009.

<sup>48</sup> L. Lehis. Viidatud teos, lk 91.

<sup>49</sup> Näiteks L. Lehis. Annetuste maksusoodustus. MaksuMaksja, 2006, nr 12, lk 8. Annetuste tulumaksusoodustuse küsimusele laekus MTA piirkondlikest maksukeskustest samale küsimusele neli üsma erinevat vastust.

instrumente, juhendmaterjale, mida maksuhaldur väljastab. Eestis oli enne 01.01.2008 kehtima hakanud eelotsuse institutsiooni nii Rahandusministeeriumil kui ka kui riiklike maksude maksuhaldur vastavalt MKS §-le 15 õigus anda MKS-i ja maksuseaduste selgitamiseks ja tutvustamiseks selgitusi ja juhendeid, mille eesmärk on tagada maksuseaduste ühetaoline kohaldamine riiklike maksude maksuhaldurite poolt. Säte puudutab just juhendite andmist st mitte nõu andmist konkreetse maksuasja kohta, vaid seadusesätete tõlgendamist, ka tüüpjuhtumite tutvustamist, näidete toomist jne. Juhendeid antakse praktika ühtlustamiseks ja seaduste ühetaoliseks kohaldamiseks maksuhalduri poolt. Juhendite andmise viisi (kas paberkandjal või internetis) on võimalik valida. MTA-s on juba praegu olemas erinevaid makse puudutavad brošüürid, samuti jagatakse teavet koduleheküljel. Kuid nimetatud selgitused ja juhendid ei ole maksukohustuslasele siduvad.

Kuid kehtiv regulatsioon näeb ette võimaluse, et juhul kui maksuhaldur on andnud eksitavat informatsiooni seoses konkreetse maksumaksja kohustusega, siis on võimalik, et maksumaksja põhjendatud kirjalikul taotlusel ei arvestata – olukorras, kus maksukohustus tuleb ikkagi täita – intresse (MKS § 119 lg 5). See tähendab seda, et kui maksumaksja on saanud kirjalikud juhised maksuhalduri käest ja on selle järgi talitanud ning siis maksuhalduri seisukoht muutub, ei saa maksumaksja sellele apelleerida. Ta vabaneb ainult taotluse esitamisel intressi maksmise kohustusest. See on MKS-is sedastatud järeelm selle kohta, kui maksuhaldurilt pärinev info on konkreetse maksukohustuslase pannud tegema oma otsustusi ja sooritama toiminguid ekslikus usalduses.

Seega maksukohustuslase õiguskindluse tagamiseks on toodud MKS sisse eelotsuse mõiste, mis peaks eelnevalt kirjeldatud situatsioonid elimineerima. Siduvate eelotsuste puhul ongi erinevus selles, et maksuhaldur annab siduva hinnangu tulevikus sooritatava toimingu või toimingute kogumi maksustamise ohta – seega, kui hiljem maksustamise küsimuses uus seisukoht isegi kujundatakse, siis siduva eelotsuse saanud maksukohustuslase suhtes seda ei rakendata<sup>50</sup>.

Eeldades, et meie õigusruum tunneb ja austab õiguskindluse, õiguspärase ootuse ja hea usu põhimõtteid, siis sisuliselt taandub vaidlusküsimus sellele, kas seisukohta andes olid maksuhaldur ja küsija asjaoludest üheselt aru saanud ning kas küsitu ka realiseerus.

---

<sup>50</sup> **H. Huberg.** Maksukorralduse seaduse muudatused. Maksumaksja nr 3, 2007, lk 46.

Seega peab käeoleva töö autor eelotsuse regulatsiooni sisseviimisel Eestis kõige olulisemaks just kindlustunnet tehingute tegemisel maksustamisaspektide osas ja sealt tulenevat õiguskindlust tulevikus toimuvate tehingute maksustamisel.

Järgnevalt analüüsib töö autor õiguskindluse põhimõtet maksuhalduri seisukohtade siduvuse osas enne siduva eelotsuse regulatsiooni. Eelkõige oli see väga aktuaalne seoses AS Sylvesteri kohtuvaidlusega. Seega oleks otstarbekas peatuda ka enne 01.01.2008 kehtinud regulatsioonil, et saada vastus küsimusele, kas seni kehtinud selgitused on maksuhaldurile siduvad. Praktikast olid arvamused diametraalselt erinevad: maksuhaldur asus eitavale seisukohale<sup>51</sup> ja tunnustatud maksu- ja tolliõiguse vandeadvokaat Helmut Pikmets vastupidisele seisukohale<sup>52</sup>.

Kuni 01.01.2008 kehtinud seadus ei anna otsest vastust küsimusele, kas maksuhalduri poolt antud juhised on viimasele siduvad. Et antud asjale vastust anda tuleb täpsemalt analüüsida vastavaid MKS sätteid.

Eesti maksuõiguses on sätestatud MKS §-idega 14 ja 15 teabe andmine ning maksuseaduste selgituste ja juhendite andmine. Kehtiva MKS § 14 sätestab maksukohustuslasele üldise teabe andmise põhimõtte maksude tasumise kohta. Nimetatud põhimõtte oli ka enne 01.07.2002 kehtinud MKS §-s 9 sätestatud. MKS § 14 lg 1 kohaselt annab maksuhaldur maksukohustuslase taotlusel teavet tema poolt tasumisele kuuluvate maksude, maksusumma arvutamise korra ja määramise aluste kohta ning selgitusi maksudeklaratsiooni täitmise ja vaide või taotluse esitamise kohta. MKS seletuskirja kohaselt selgitab maksuhaldur, kuidas maks arvutatakse või määratakse ja annab maksudeklaratsiooni täitmiseks või vaide esitamiseks juhiseid.

Seega annab seadus ühest küljest maksuhaldurile õiguse selgitada seadusi, kuid paneb ka kohustuse anda konkreetset teavet maksustamise kohta. Lisaks seaduses sätestatud kohustusele, omavad selles küsimuses tähendust ka maksuõiguse üldised põhimõtted. Tähendust omab eelkõige õiguskindluse põhimõtte. Õiguskindluse põhimõttest tulenevad omakorda õiguspärase ootuse ja usalduse kaitse põhimõtted, mis käesoleval juhul väljenduvad haldusorganite poolt

---

<sup>51</sup> Vt. **R. Roopõld**. Makduhalduri eelotsus aitab maandada maksumaksja maksuriske. – Maksu- ja Tolliameti kliendileht, talv 2007. Avaldatud MTA kodulehel [www.emta.ee/?id=22436](http://www.emta.ee/?id=22436), 01.07.2009.

<sup>52</sup> **H. Pikmets**. Maksuhalduri siduv eelotsus. MaksuMaksja nr 6/7 2008.

antud teabe ja lubaduste siduvuses. See tähendab, et maksumaksja peab saama usaldada maksuhalduri poolt antud juhiseid ja eeldada, et need on õiged ning tegutseda vastavalt juhistele.

Eesti seadused (MKS, avaliku teabe seadus<sup>53</sup>, märgukirjale ja selgitustaotlusele vastamise seadus<sup>54</sup>, MTA põhimäärus<sup>55</sup>) kohustavad maksuhalduri ametnikke maksukohustuslastele informatsiooni andma ja nende kirjadele vastama, ent seadused ei reguleeri, milline peaks maksukohustuslasele antav vastus olema ja kuivõrd see seob maksuhaldurit hilisemates vaidlustes<sup>56</sup>.

Eelnevale tuginedes ja lähtudes MKS § 15 lg 2 ei saa pidada kuni 01.01.2008 maksuhalduri poolt maksumaksjale antud abstraktseid juhiseid ja selgitusi siiski maksuhaldurile siduvateks. Seega ei saa töö autor nõustuda ka vandeadvokaat H. Pikmetsaga, kes oma artiklis<sup>57</sup> „Maksuhalduri siduv eelotsus” on väitnud, et õiguskindluse põhimõttest tulenev õigusrahu põhimõtte peab tagama maksukohustuslasele ka teatud aja möödudes kindluse maksuhalduri juhistele. Juriidiliselt oli siiski kuni 01.01.2008 maksuhalduri jaoks siduvad vaid maksuotsused MKS § 102 lõikes 3 toodud juhtudel. Seda eelkõige põhjusel, et maksuhaldur peab olema kindel enne lõpliku seisukoha võtmist, et tuvastatud on kõik asjas tähtsust omavad asjaolud.

Kuigi täna kehtiv seadus on loonud selged tingimused maksuhalduri seisukohtade osas, omavad varasemad juhised siiski veel aastaid tähendust. Erilise juhtumiga Eesti maksuõiguses on tegemist AS Sylvesteri endiste aktsionäride ja MTA maksuvaidlusega<sup>58</sup>, mille üheks asjaoluks on maksuhalduri keskasutuse poolt 6.09.2002 aktsionäridele saadetud kiri<sup>59</sup>, millega antakse soodne seisukoht ja millest aastal 2005 maksuhaldur taganes ja aktsionäride aktsiate müügitehingud maksustas. Seisukoha muutust rõhutas ka Riigikohus oma 17.06.2009 kohtuotsuses<sup>60</sup>, kus kohus nõustus, et aastal 2005 on maksuhaldur asunud MKS § 84 samade asjaolude puhul tõlgendama teisiti, kui seda tehti 2002. aastal.

---

<sup>53</sup> Avaliku teabe seadus, RT I 2000, 92, 597.

<sup>54</sup> Märgukirjale ja selgitustaotlusele vastamise seadus, RT I 2004, 81, 542.

<sup>55</sup> Maksu- ja Tolliameti põhimäärus, RT 2008, 84, 1168.

<sup>56</sup> **E. Uustalu.** Maksuametniku vastutus nõuande eest on kaheldav. – Maksumaksja, 1999/7, lk 23.

<sup>57</sup> **H. Pikmets.** Viidatud teos, lk 38-41.

<sup>58</sup> Tallinna halduskohtu 2. juuni 2008.a otsus asjas nr 3-07-1257. Maksukorralduse seaduse § 84 põhiseaduslikkuse kontroll.

<sup>59</sup> **T. Palts.** Kui ma saan jälle rahandusministriks... Postimees 28.02.2008, lk 13.

<sup>60</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 17.06.2009.a. otsus nr 3-3-1-23-09. – RT III, 30.06.2009, 34, 256.

Kohus võttis järgmise seisukoha. „Kuigi kehtiv MKS võimaldab maksuhalduril seisukohta kujundada ja maksukohustuslasele edastada, kuid see ei ole siduv. Kui aga maksuhaldur hiljem leiab, et mõne tehingu tulemusel on maksukohustus siiski tekkinud, siis ei ole ta oma varasema seisukohaga seotud. Kehtiv MKS annab sellisel juhul maksukohustuslasele õiguse taotleda vabastamist maksuintresside tasumisest, kuid mitte maksukohustuse täitmisest. Ka Riigikohus on varem määratud maksusumma korrigeerimise aluste osas asunud seisukohale, et „uue asjaoluna ei saa käsitada halduspraktika või õigusaktide tõlgenduse muutumist“<sup>61</sup>.

AS Sylvesteri kohtuvaidlus eripära arvestades on Riigikohus leidnud, et kuigi maksuhalduri 06.09.2002 kiri ei ole maksukohustuse tekkimist välistavaks iseseisvaks aluseks, sest vastavalt MKS §-le 2 kuulub maksukohustus täitmisele seadusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel, võib see olla oluline maksukohustuslase tegevuse eesmärgi kindlakstegemisel<sup>62</sup>.

MKS ja riigilõivuseaduse seletuskirjas tuuakse eelotsuse regulatsiooni sisseviimise kokkuvõtliku põhjusena esile, et siduvate eelotsuste andmise praktika tagab õiguskindluse põhimõtte parema teostumise. Seda põhjusel, et eelnevalt MKS § 15 alusel antud juhised ja selgitused seda ei olnud. Ühetaolise maksustamise põhimõtte kohaselt ei saa haldusorgan loobuda seadusega sätestatud maksukohustuse sissenõudmisest. Seega maksuhalduri väärinfo ei vabasta üldjuhul maksu tasumise kohustusest, kuid nagu eelpool mainitud annab MKS § 119 lg 5 võimalusel sellisel juhul intressist vabastamise, sest maksukohustuse täitmisega viivitamine leidis aset

Antud temaatikale on ka eelnevalt tähelepanu pööratud. Eesti õiguskorras pole maksuhalduri antav arvamus, et konkreetse tehinguga maksukohustust ei kaasne, maksuhaldurile siduv. Maksumaksja saab vaidluses rõhuda ainult õiguskindlusele, et maksuhaldur ei tohi oma sõna murda ja jääda lootma, et kohus vaidluses õiguskindluse printsiipi piisavalt tähtsaks peab.<sup>63</sup> Ühetaolise maksustamise põhimõtte kohaselt ei saa maksuhaldur loobuda seadusega sätestatud maksukohustuse sissenõudmisest.<sup>64</sup> Maksukohustuse aluseks saab Eesti Vabariigi põhiseaduse<sup>65</sup> §-de 11, 113 ja 19 koosmõjust tulenevalt olla üksnes seadus<sup>66</sup>.

<sup>61</sup> Riigikogu halduskolleegiumi 15.03.2004 otsus asjas nr 3-3-1-6-04. – RT III 2004, 9, 102.

<sup>62</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 17.06.2009.a. otsus nr 3-3-1-23-09. – RT III, 30.06.2009, 34, 256.

<sup>63</sup> **I. Raudjärv.** Kas maksuameti sõna maksab? – Äripäev, 2005, 29. aprill.

<sup>64</sup> **L. Lehis.** Viidatud teos, lk 91.

<sup>65</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus RT I, 28.06. 2007, 43, 311.

<sup>66</sup> Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 23.03.1998. a. otsus 3–4–1–2–98. - RT I 1998,31/32, 432.

Kui eelnev lühidalt kokku võtta siis, nüüd on maksukohustuslase õiguskindluse tagamiseks toodud MKS sisse eelotsuse mõiste. Siduvate eelotsuste puhul annab maksuhaldur siduva hinnangu tulevikus sooritatava toimingu või toimingute kogumi maksustamise kohta – seega, kui hiljem maksustamise küsimuses uus seisukoht isegi kujundatakse, siis siduva eelotsuse saanud maksukohustuslase suhtes seda ei rakendata. Oluline on maksumaksja õiguskindlus tulevikus aset leidva sündmuse osas.

## 2. SIDUVA EELOTSUSE MENETLUSE OSALISED JA SISULISED NÕUDED

### 2.1. Siduva eelotsuse taotleja

Fundamentaalne aspekt maksustamise eellahendi menetluse puhul on maksukohustuslase poolne protsessi algatamine ja ka selles osalemine. Eelotsuse taotlemise otsustab maksukohustuslane<sup>67</sup>.

Enamikus riikides on asjasse puutuv maksukohustuslane ja tema volitatud esindaja ainsad isikud, kes on õigustatud taotlema eelotsust. Sellist lähenemist võib juriidilisest aspektist õigustada asjaoluga, et ainult kodanikud, kel on otsene või kaudne huvi, saavad taotleda haldusakti või menetluste läbiviimist (samas tulenevalt HMS § 14 lg 1 algab haldusmenetlus taotluse esitamisega). Kuigi on tegemist eelotsuse süsteemi kitsendusega, on see vajalik, et vältida taotlusi isikutelt, kel ei ole otsest huvi taotletud otsuse kohta. Seega on oluline, et eelotsuse taotlejal on tõeline ja tegelik huvi.

Üksikud eelotsuse süsteemid lubavad ka mitteresidendist maksukohustuslasel taotleda eelotsust<sup>68</sup>. Enamiku riikide süsteemides on ainult residendist maksukohustuslane õigustatud taotlema eelotsust. Viimati nimetatud süsteemi on võimalik õigustada mitteresidendi kohta informatsiooni puudumisega, kuid kui mitteresident muutub maksukohustuslaseks oma tegevuse tõttu, siis ei saa sellist lähenemist enam õigustada. Näiteks isikuid, kes ei ole maksukohustuslased s.o mitteresidendid, kes ei ole riigis veel toiminguid teinud või arendaja seoses potentsiaalsete investorite investeeringute teemaga. Seetõttu peaks eelotsuse menetlus olema kättesaadav mitte ainult tegelikele maksukohustuslastele, vaid ka potentsiaalsetele maksukohustuslastele<sup>69</sup>.

---

<sup>67</sup> **D. Sandler.** General Introduction. – The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publications BV. The Netherlands, 1999–2002.

<sup>68</sup> Nt Holland, kellel on spetsiaalne välismaa investorite konsulteerimise osakond.

<sup>69</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, pp 212–214.

Saksamaa AO § 89 lg 2 punkt 3 võimaldab siduva teabe avalduse esitajal, kes ei ole veel ennast registreerinud maksukohustuslaseks pöörduda siduva teabe saamiseks liidumaa maksuhalduri poole. Sellega on välismaistel investoritel võimalus oma plaanidele saada maksuameti kindel lubadus tulevaste tehingute maksustamise kohta<sup>70</sup>.

Eesti võib lähtuvalt MKS § 91<sup>1</sup> siduva eelotsuse taotluse esitada maksukohustuslane. Seega võib taotluse esitada mistahes Eesti või välisriigi resident, kellel tekib taotluses kirjeldatud toimingute osas Eestis maksukohustus.

Samas on lähtuvalt MKS § 48 lg 1 menetlusosalisel õigus kasutada maksumenetluses esindajat. Juriidiliste isikute puhul pole mõeldav teistmoodi menetluses osalemine, kui esindaja kaudu.

Seega algab siduva eelotsuse andmise menetlus maksukohustuslase taotluse esitamisega. Maksuhaldur ise menetlust algatada ei saa. Taotluse esitajaks Eestis saab olla nii Eesti resident, kui ka mitteresident, kellel tekib maksukohustus Eestis.

## ***2.2. Siduva eelotsuse taotlejale esitatavad nõuded taotluse esitamisel***

Tulenevalt teemade ringist, mille kohta saab eelotsuse saamiseks taotlust esitada, eristatakse avatud ja suletud eelotsuste süsteeme<sup>71</sup>. Esimesel juhul ei ole piiranguid, mille kohta saab eelotsust taotleda, teisel juhul võivad olla piiritletud eelotsuse saamiseks teemade valdkonnad. Eelotsus on õiguslik instrument, mille eesmärk on anda õiguskindlus maksukohustuslasele, mistõttu eelotsuste süsteemi on arendatud maksusüsteemi nn hallidel alades. Seega saab suletud süsteemi korral taotleda eelotsust vaid teatud teemade kohta, mis on nimetatud (nn positiivne nimekiri). Kuid enamikes riikides ei ole nn positiivset teemade nimekirja, vaid teemade nimekiri, mille kohta eelotsust ei saa taotleda, ehk nn negatiivne nimekiri. Kui on võimalik taotleda eelotsust kõigi maksude ja kõigi maksustamisega seonduvate aspektide kohta, siis on tegemist avatud eelotsuse süsteemiga. Kuid nendel juhtudel võib olla kehtestatud tingimusi, et vähendada

---

<sup>70</sup> Abgabenordnung § 89 Abs. 2 Satz 3.

<sup>71</sup> C. Romano. Viidatud teos, p 225.

eelotsuste massilist taotlemist iga maksukohustuslase poolt, kellel on õigus seda menetlust kasutada. Muuhulgas võib eristada järgmisi tingimusi:

- eelotsuse taotlemine on tasuline;
- keelatud on küsida eelotsust teema kohta, mis on reguleeritud seaduse või muu regulatsiooniga;
- reguleeritud on, millisel hetkel saab eelotsust küsida<sup>72</sup>.

Eesti õigus vastab seega avatud süsteemile, ehk puudub nimekiri, mille kohta saab eelotsust taotleda. Ühe erandina saab vaid tuua MKS-i § 91<sup>2</sup> lg 2, kus ei ole MTA-l kohustust anda eelotsust siirdehindade kindlaksmääramise küsimuses, kuna selle jaoks on ette nähtud eraldi menetlus ja eraldi vorm – kokkulepe.

MKS reguleerib eelotsuse taotlemist § 91<sup>5</sup>, mis esitab nõuded eelotsuse taotluse vormile ja sisule. Vastavalt MKS §-le 91<sup>5</sup> tuleb eelotsuse saamiseks esitada MTA-le kirjalik taotlus.

MKS § 91<sup>5</sup> lg 1 kohaselt peab siduva eelotsuse taotlus muuhulgas sisaldama kavandatava toimingu ammendavat kirjeldust ja toimingu maksustamise seisukohast oluliste asjaolude analüüsi, samuti taotleja hinnangut toimingu maksustamise õiguslike aluste kohta<sup>73</sup>. Samuti tuleb esitada loetelu juba olemasolevatest dokumentidest (lepingud, äriplaanid jne) ja dokumentide kavanditest, kuid MTA-le tuleb need esitada vaid viimase nõudmisel. Kogu dokumentatsiooni loetelu lisamine toimingu selgitustele annab võimalikult selge ülevaate toimingu sisust, et MTA-l oleks hõlpsam üheselt hinnata maksuseaduse sätete kohaldamist ning võimaldab MTA-l selgitada välja toimingu sooritamise tegelik tahe.

Kõikide asjakohaste andmete ja dokumentide loetelu esitamine on mõlema poole huvides – maksuhaldur saab niiviisi teha otsuse võimalikult selges teadmises tehingu asjaolude kohta ning taotluse esitaja võib loota sellele, et antud eelotsus on ka siduv. Kindlasti ei saa mõistlikuks pidada planeeritavaid toiminguid kajastavate asjaolude või dokumentide varjamist maksuhalduri eest, sest sellistest tingimustest antud eelotsus ei pruugi maksuhalduri jaoks siduv olla. Nimelt peab sooritatud toiming vastama eelotsuses kirjeldatule kõigis maksustamise seisukohast olulistes

---

<sup>72</sup> C. Romano. Viidatud teos, pp 224–226.

<sup>73</sup> Kehtib sama põhimõte, mis maksuhalduri poolisel maksukohustuse tuvastamiselgi ehk välja on vaja selgitada (taotleja poolt esitada) nii maksukohustust suurendavad kui ka vähendavad asjaolud.

asjaoludes. Kui eelotsuse tegemise järgselt saavad teatavaks uued, varem maksuhalduri eest varjatud ning maksustamist mõjutavad asjaolud, siis antud eelotsus maksuhaldurile siduv ei ole<sup>74</sup>.

Peamine probleem senises praktikas on, et mitmel juhul on esitatud maksuhaldurit sisulise poole pealt mitterahuldavaid taotlusi – kavandatava toimingu maksustamist otseselt mõjutavaid asjaolusid on kirjeldatud ühesõnaliselt ja fragmentaarselt või ei selgu taotlusest muul viisil faktiline ja õiguslik olukord, milles toiminguid on planeeritud teha. Taotluses tuleb planeeritavad tegevused detailselt lahti kirjutada, selgitada asjaolusid ning anda neile omapoolne maksuõiguslikke tagajärgi puudutav hinnang. Selleks, et viia maksuhalduri siduvast eelotsusest taganemise oht miinimumini, tuleks võimalikult põhjalikult kirjeldada planeeritavate tehingute konteksti ja tausta, samuti seda, miks üks või teine käitumine on majanduslikult põhjendatud. Vastasel juhul säilib oht, et maksuhaldur taganeb eelotsusest, öeldes, et toimingu realiseerumisel esinevad kõrvalekalded toimingu olulistest asjaoludes tähendavad eelotsuse kehtetust ehk mittediduvust selle toimingu osas<sup>75</sup>.

Maksukohustuslane poolt esitatud eelotsuse taotluses peab olema reeglina kirjeldatud ka alljärgnev:

- taotluses peab olema üldjuhul viide ja kirjeldus, millistele asjaoludele, seadusele või äritehingutele eelotsust taotletakse. Taotleja peab avalikustama kõik vajaliku ja asjassepuutuva info, et vältida menetluse venimist. Eelotsuse menetluses tuleb arvestada, et maksukohustuslane peab peab avalikustama täieliku ja täpse tegelike asjaolude kirjelduse, mille kohta eelotsust taotletakse;
- üldjuhul saab taotleda eelotsust tulevikus toimuvatele tehingutele. Enamikus riikidest ei anta eelotsust, kui otsust taotletakse juba asetleidnud faktilistele asjaoludele. Näiteks Hispaania süsteemis on eristatud: kui taotletakse siduvat eelotsust, siis taotlus peab olema esitatud enne tegevuse toimumist, sama taotluse mittediduvaks eelotsuseks saab teha ka pärast tehingu toimumist<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> **T. Molok.** Siduvate eelotsuste regulatsiooni rakendamisest. Eesti Majanduse Teataja nr 1/2008. lk 34.

<sup>75</sup> **T. Molok.** Siduvate eelotsuste andmine on käivitunud ootuspäraselt. Eesti Majanduse Teataja nr 10/2008, lk 27.

<sup>76</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, p 227.

Eestis on esitatavale taotlusele kehtestatud nõuded järgmised<sup>77</sup>:

- selle haldusorgani nimetus, kellele taotlus esitatakse;
- taotleja nimi, isiku- või registrikood, postiaadress ja muud kontaktandmed;
- loetelu taotluses kirjeldatud toimingute sooritamiseks olulistest ja taotluse esitamise ajal olemasolevatest dokumentidest ning dokumentide kavanditest;
- toimingute sooritamise planeeritav aeg.

Sealhulgas tuleb taotlejal kinnitada, et temale teadaolevalt ei esine taotlusega seonduvaid MKS § 91<sup>9</sup> lõikes 1 menetluse peatamise aluseid. Nendeks alusteks on taotlusega seonduva või sarnase toimingute osas vaide- või kohtumenetluse kestmine, kui oodatav lahend on toimingute maksustamise seisukohast määrava tähendusega ja taotlusega seotud asjas maksumenetluse või vaide- või kohtumenetluse kestmine. Esimese aluse puudumise kinnitamine maksumaksja poolt on selgelt viimasele koormav, kuna maksumaksja peaks omama teavet kõikide maksuvaidluste kohta. Eelnimetatu võib olla aluseks menetluse peatamiseks, kuid maksumaksjale teiste maksumaksjate osas käimasolevate kohtuasjade analüüsi panemine on ebamõistlik. Samas ei juhtu ka midagi, kui maksumaksja kinnitus osutub ekslikuks. Menetluse peatamise aluse esinemisel on maksuhalduril õigus menetlus maksumaksja tahtest sõltumata peatada. Küsitav on aga sellise õiguse järjepidev kohaldamine, kuna praktikas on kohtu- ja vaidemenetlustes palju maksuvaidlusi, mis ühel või teisel määral võiksid eelotsust mõjutada. Samuti ei ole põhjendatud isiku mitmeks aastaks otsuse saamise ootele panna<sup>78</sup>.

Saksamaa õiguses on samuti toodud täpsed siduva teabe taotlusele esitatavad nõuded<sup>79</sup>:

- täpne vahekord ettepaneku esitajaga (nimi, elukoht, maksukohustuslase number);
- selgitus erakordse maksuhuvi osas (maksuliselt oluline);
- laialdane selgitus tõsiselt planeeritud asjaolude osas (ei pea olema täielik, alternatiivne oletus ja põhiviited peavad äratoodud olema);
- põhjalik selgitus õigusprobleemidest koos põhjaliku põhjendusega omaenda õiguslikest seisukohtadest;

---

<sup>77</sup> Maksukorralduse seaduse § 91<sup>5</sup>.

<sup>78</sup> **H. Pikmets.** Viidatud teos, lk 41.

<sup>79</sup> **Wünnemann, M.** Verbindliche Auskünfte vom Finanzamt – mehr Sicherheit bei Steuergestaltungen. Online Vorhandl: [www.bggq-personalentwicklung.de/newsletter/download46/verbinliauskunft2005.pdf](http://www.bggq-personalentwicklung.de/newsletter/download46/verbinliauskunft2005.pdf), 01.07.2009

- konkreetsed õiguslikud küsimused plaanitavatest olukordadest (sealjuures küsimused globaalsetest saabuvatest õigustagajärgedest ei ole piisavad);
- kinnitust, et samadel asjaoludel ei ole teisele maksuhaldurile esitatud siduva info taotlust või samadel asjaoludel ei käi muud menetlust;
- kinnitust, et taotluses esitatud andmed on tõesed;
- ametlikku ja selgelt esitatud taotlust siduva eelotsuse küsimiseks.

Kui võrrelda kahe riigi siduva eelotsuse taotlusele esitatavaid nõudeid, siis need on sisuliselt kattuvad. Kuid rõhutatult kõige olulisemad tingimused on, et problemaatiline toiming ei ole veel aset leidnud ja asjaolud peavad olema täpselt kirjeldatud.

Mõlema riigi eelotsuse taotluse eeldustena on toodud ka see, et eelotsus antakse ainult sellisel juhul, kui toimingu maksustamisega seonduv on sedavõrd keerukas, et vajab tavapärasest põhjalikumat maksuseaduste analüüsi, samuti vastava kohtupraktika põhjalikumat tundmist.

### ***2.3. Siduvat eelotsust väljastavad institutsioonid***

Erinevate riikide praktika näitab, et eelotsust võib koostada ja väljastada maksuhaldur või eraldiseisev sõltumatu institutsioon. Leidub ka riike, kes on jaganud otsustamise olenevalt maksuliikidest erineva tasemega finantsasutuste vahel.

Eestis esitatakse eelotsuse taotlus MTA-le. Seaduse seletuskirja kohaselt on teadlikult välditud mõistet maksuhaldur, sest MKS § 5 lg 2 järgi on kohalike maksude haldur valla- või linnavalitsus või muu maksumääruuses sätestatud valla või linna ametisasutus. Eelotsuse regulatsioon laieneb aga ainult MTA hallatavatele riiklikele maksudele.

Ka erialakirjanduses on välja toodud soovitusi eelotsuse menetluse tsentraliseerimiseks kui kõige funktsionaalsem viis. See tähendab, et otsuse tegemine tsentraliseeritakse olenemata maksu liigist. Paljud tehingud võivad hõlmata erinevaid makse ning “eelotsuste süsteemi eesmärk võib kaduda, kui maksukohustuslane peab pöörduma iga maksu osas erinevatesse asutustesse”<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> C. Romano. Viidatud teos, p 241.

Seega on mõistlik kaasaegse maksuadministratsiooni jaoks, et eelotsuste menetlus oleks tsentraliseeritud. Kuigi otsuse tegemise protsess erinevate maksude osas võib kuuluda erinevatele üksustele, peavad maksustamise eelotsuste tegevused olema koordineeritud, sealhulgas peab arvestama, sellega et:

- kui taotleda eelotsust ühe või teise maksu kohta, siis reeglid peavad olema samad, s.o arvestades iga maksu eripära, reeglid peavad olema harmoneeritud;
- kui eelotsuste taotlused on esitatud asjaomasele maksuhalduri isikule (kohalikule või kesktasandile), siis peab taotluse edastama eelotsusepoliitika koordineerimise eesmärgil keskasutusele. Keskassutuse vastaval üksusel on menetluseprotsessis pigem nõustav roll. See tähendab, ta ei võta üldjuhul osa otsuse tegemise protsessist. Keskassutuse üksus võtab osa vaid komplitseeritud tehingute korral või kui maksukäsitus on ebamäärane või kui tegemist on tehingutega, millel on oluline mõju riigi majandusele või tegemist on mitteresidentide taotlusega. Näiteks Hollandis esitatakse taotlus pädevale maksuhalduri isikule, kes peab alati esitama taotluse keskasutusele siduva eellahendi saamiseks. Samuti on Hollandis spetsiaalsed üksused (nn teabegrupid), kes vajadusel väljastavad kui nõuandev üksus arvamuse, mis tagab ühetaolise eelotsuste poliitika.

Seega peab eelotsuseid väljastav asutus funktsioneerima kui eelotsuse taotluste koguja, otsuste jaotaja kompetentsete isikute vahel ning eelotsuste poliitika ja otsuse tegemise protsessi järelevalveasutus<sup>81</sup>.

Ka Soome kuulub riikide hulka, kus eelotsuse menetlus ei ole koondatud ühele pädevale ametkonnale. Soomes kuulub loterii- ja kinnisvaramaksu puudutavate taotlustele vastamine ainult piirkondliku maksukeskuse pädevusse, samal ajal kui käibe- ja tulumaksu küsimustega võib pöörduda nii piirkondliku maksuhalduri kui ka maksuameti keskasutuse (soome k *keskusverolautakunta*) poole. Keskassutusest eellahendi küsimuse puhul on aga eelduseks erilise tähtsusega küsimus kogu riigile või peavad vastava juhtumiga olema seotud väga suured intressid<sup>82</sup>.

Üksikutes maailma riikides ei väljasta maksustamise eelotsuseid maksuhaldur või Rahandusministeerium, vaid seda teevad maksuhaldurist iseseisvad institutsioonid. Sellised riigid

<sup>81</sup> C. Romano. Viidatud teos, pp 241–244.

<sup>82</sup> K. Hiltunen., J. Nisonen. International Guide to Advance Rulings. Binder. Finland. Helsinki, 1999, p. 17.

on näiteks India, Taani, Rootsi. Tuginedes mõnede allikatele on Rootsi süsteem ideaalne mudel teistele riikidele, kuna väljendab võimalust pakkudes kõigile maksukohustuslastele selge ja tasakaalustatud seaduse tõlgenduse. Rootsis kehtivate regulatsioonide kohaselt võib juhul, kui juhtum on erakordselt tähtis või omab olulisi tagajärgi seaduse tõlgendamisele, iga isik pöörduda spetsiaalse institutsiooni poole (rootsi k *Skatterättsnämnd*)<sup>83</sup>.

Samas peab arvestama sellega, et Eesti on eelnimetatud riikidega võrreldes rahvaarvult väiksem ja seega eelotsuse menetluse pädevuse andmine MTA-le ainuõige.

Eestis esitatakse eelotsuse taotlus kirjalikult MTA keskasutusele. Eelotsuse taotluse võib esitada MTA keskasutusele ka piirkondliku struktuurüksuse kaudu, kes edastab taotluse MTA keskasutusele<sup>84</sup>.

Kui näiteks Saksamaal vastutab eelotsuse väljastamise eest maakondlik maksukeskus (saksa k *Finanzamt*), siis taotluses peab maksumaksja kinnitama, et ta ei ole samadel ajaoludel teisele maksuhaldurile esitanud eelotsuse taotlust<sup>85</sup>. Seega, kui on võimalus küsida eelotsust erinevatelt kohalikelt asutustelt, siis võib tekkida oht, et püütakse saada kõige soodsam otsus. Samuti jääb tagamata töö autori arvates ühetaolise tõlgendamise ja rakendamise.

Seega võib öelda, et peamine eelis iseseisva maksustamise eelotsuseid väljastava institutsiooni korral on tema menetlusprotsessi kõrge usaldusväärsus maksukohustuslaste poolt. Sest üldjuhul arvatakse, et maksuhaldurid võtavad fiskaalseid huve arvestava hoiaku, kuid eraldiseisev institutsioon on suurema tõenäosusega objektiivne<sup>86</sup>.

Töö autori arvates on käitunud otstarbekalt koondades otsustusõiguse Eesti eelotsuse süsteemis maksuhalduri ühele üksusele. Eesti ei ole nii suur, et lähtuda eelotsuse menetluses neljast kohalikust maksukeskusest.

---

<sup>83</sup> **D.A.van den Dool.** Tax auditing in Sweden. – Tax auditing: an international perspective. Version 2/2003.

<sup>84</sup> Maksu- ja Tolliameti siduvad eelotsused., internetis kättesaadav: <http://www.emta.ee/?id=22574>, 01.07.2009.

<sup>85</sup> **J. Anders.** Verbindliche Auskunft der Finanzämter. - Die Information über Steuer und Wirtschaft, 1988/ 3, S 58.

<sup>86</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, p 247.

## 2.4. Eelotsuse taotlusele esitatavad nõuded

Käsitledes eelotsust väljastava institutsioonile pandud vorminõudeid on oluline selgitada eelotsuse eripära avalik-õigusliku haldustoiminguna.

C. Romano seisukohalt võib maksuhalduri eelotsus õigusliku olemuse poolest olla: eraõiguslik leping, haldusleping või avaliku halduse ühepoolne haldusakt. Eellahendit ei saa käsitleda loetelus toodud kahe esimesena, vaid tegemist on haldusorgani haldusaktiga<sup>87</sup>.

MKS seletuskirjas on rõhutatud, et haldusakti teooria kohaselt ei ole eelotsus haldusakt, vaid pigem haldusorgani toiming. Et eelnevat mõista tuleb selgitada haldustoimingu ja haldusakti vahekorda.

Eelkõige ei saa eelotsust käsitleda haldusaktina seetõttu, et lähtuvalt haldusmenetluse seadustiku<sup>88</sup> (edaspidi tekstis HMS) § 51 lg 1 on haldusakt haldusorgani poolt haldusülesannete täitmisel avalik-õiguslikus suhtes üksikjuhtumi reguleerimiseks antud, isiku õiguste või kohustuste tekitamisele, muutmisele või lõpetamisele suunatud korraldus, otsus, ettekirjutus, käskiri või muu õigusakt. Õigusaktiga on tegemist, kui õiguslik tagajärg saabub haldusorgani käitumises sisalduva tahteavalduse tõttu. Õigusakt on dokument, mis loob kellelegi õigusi või paneb kellelegi kohustusi. Samuti puudub tal haldusakti kohustuslik element – vaidlustamisviide, kuna eelotsustei ole võimalik vaidlustada. Kuna eelotsusega ei saabu eelotsuse taotlejale mingeid õiguslikke tagajärgi, siis ei saa pidada ka eelotsust haldusaktiks.

Oma sisult võib haldustoimingud liigitada kahte suurde, põhiliselt erinevasse kategooriasse. Üks osa toiminguid toob kaasa muutusi õiguslikku olustikku, teine osa toimingutest sellist toimet ei oma. A.-T. Kliimann on neid liigitanud vastavalt normatiivseteks ja normivabadeks toiminguteks<sup>89</sup>. Jättes kõrvale teoreetilised kaalutlused ning lähtudes üksnes terminoloogilisest otstarbekusest, võiks neid toiminguid nimetada reaaltoiminguteks ja õigustoiminguteks. Haldusõiguse seisukohalt on olulisemad viimased. Sellesse kategooriasse kuuluvad

<sup>87</sup> C. Romano. Viidatud teos, p 124.

<sup>88</sup> Haldusmenetluse seadustik RT I 2001, 58, 354; 2003, 78, 527.

<sup>89</sup> A.-T. Kliimann. Õiguskord. Tartu 1939, lk 207.

administratsiooni toimingud, mille tulemusena kehtestatakse uusi norme, muudetakse ja tühistatakse vanu, luuakse uusi õigussuhteid, muudetakse ja lõpetatakse eksisteerivaid. Nende toimingute alusel tekkinud suhetele on iseloomulik see, et siin on üheks pooleks avalik administratsioon, teise poolena võivad esineda kodanikud, juriidilised isikud jt. subjektid. Nimetatud toimingutele on omane õiguslik iseloom, nad on õigusliku tähendusega, nende sihiks on õigusliku tagajärje tekitamine<sup>90</sup>. Seega võiks järeldada, et eelotsus on üks õigustoimingu liik, mille avaldusvorm on haldusakt. Aga kuna tegemist ei ole maksukohustuslasele kohustusi paneva või õigusi piirava aktiga, siis ei saa olle tegemist ka haldusaktiga, vaid pigem haldusorgani toiminguga.

Samas on MKS § 91<sup>3</sup> lõikes 1 sätestatud, et eelotsusele kohaldatakse haldusakti suhtes ning MKS §-s 46 kehtestatud nõudeid arvestades eelotsuse kohta käivaid erisusi. See tähendab ühtlasi ka seda, et sarnaselt haldusaktidele allkirjastab ka eelotsuse MTA juht, tema asetäitja või juhi poolt volitatud isik<sup>91</sup>.

Eelotsus vormistatakse MKS § 91<sup>3</sup> lõikest 2 tulenevalt kirjalikult. Ka Saksa õiguses jagatakse nii siduvat lubadust (AO § 205, lõik 1 punkt 1), kui ka siduvat teavet (AO § 89 lõige 2) kirjalikult. Kirjalik vorm pakub suuremat kindlust nii maksukohuslastele kui ka maksuhaldurile<sup>92</sup>.

Samuti peab väljaantav eelotsus sisaldama MKS § 91<sup>3</sup> lg 2 alusel alljärgnevat andmeid:

- selle maksukohustuslase andmed, kes võib eelotsusele tugineda;
- eelotsuse aluseks olevate dokumentide loetelu;
- viited õigusnormidele, mille kohaldamise kohta eelotsus tehakse;
- hinnang taotluses kirjeldatud toimingu maksustamise kohta;
- kinnitus eelotsuse siduvuse kohta ning siduvuse tähtaeg.

Antud sättes on ära toodud eelotsuse kohustuslikud elemendid, mis piiritlevad eelotsuse siduvuse. Eelotsus saab olla siduv eelkõige taotluse esitaja jaoks, kuid välistada ei saa ka nõ ühendatud taotluseid, kus MTA annab hinnangu tehingu kõiki osapooli puudutavas osas. Võimalike

---

<sup>90</sup> **K. Merusk., I. Koolmeister.** Haldusõigus. Õigusteabe AS Juura, 1995, lk 85-86.

<sup>91</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

<sup>92</sup> **H. Mösbauer.** Verbindliche Zusagen im Anschluß an eine Außenprüfung, Die Steuerliche Betriebsprüfung, 2000, S. 289.

vaidluste ennetamiseks on oluline täpsustada ka milliste maksuliikide või ka kitsamalt maksuõiguse normide osas MTA siduva hinnangu annab – lähtudes taotluses püstitatud küsimusest. Taotluses võib olla kirjeldatud tehinguid, millest tuleneb maksukohustus erinevates maksuliikides, kuid maksukohustuslase taotlus on piiritletud näiteks vaid käibemaksu arvestamisega seonduvaga. Taolisel juhul on põhjendatud ka eelotsuse andmine vaid käibemaksu arvestamist puudutavas osas. See aga ei tähenda, et MTA ei võiks analüüsida tehingu maksustamist laiemalt. Siduv on eelotsus aga vaid maksukohustuslase poolt taotletud ulatuses<sup>93</sup>.

Sarnaselt Eestiga on ka Saksamaal maksukorralduse seaduses reguleeritud kohustuslikud elemendid, mille alusel maksuhaldur saab eelotsuse väljastamisel lähtuda.

Nii siduva lubadusel<sup>94</sup>, kui ka tabel<sup>95</sup> peab olema järgnev sisu<sup>96</sup>:

- aluseks olevate asjaolude selgitus, sealjuures revisjoni käigus koostatud kontrollaruandes esitatud asjaolud,
- kuidas ja miks esitatud ettepaneku üle otsus langetati,
- põhjendus selle kohta, milliste maksuliikide osas ja milliseks ajaperioodiks eelotsus siduvat mõju omab.

Eelotsuses peab olema kajastatud, milliste maksude kohta eelotsus küsitakse ja millisel ajaperioodil siduv eelotsus kehtib. Reeglipäraselt on siduv eelotsus tähtajaliselt mitte piirav. Selle kaudu tagab maksuhaldur kestva õigusliku kindluse. Tähtajaliselt piiratud eelotsused on erandjuhud, näiteks siis, kui maksukohuslane on vastava ettepaneku esitanud ja eelotsuse huvi on ainult teatud kindla ajaperioodiga piiritletud ning see on võrreldes tähtajaliselt piiratud siduva eelotsuse mittejagamisega soodsam maksukohuslaste jaoks<sup>97</sup>.

Eelmise aasta eelotsuste praktikale tuginedes<sup>98</sup> on MTA andnud kõik eelotsused siduvuse tähtaega määrates kuupäevaliselt. Tähtpäeva määramisel on lähtutud maksukohustuslase

---

<sup>93</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

<sup>94</sup> Abgabenordnung § 205 Abs. 2.

<sup>95</sup> Anwendererlass zur Abgabenordnung (AEAO) in der Fassung vom 11.12.2007, BStBl I S. 894. zu § 89, Nr. 3.5.

<sup>96</sup> Abgabenordnung § 205 Abs. 2

<sup>97</sup> **H. Mösbauer., T. Mösbauer.** Steuerliche Außenprüfung. 2. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, München-Wien, 2005, S 269.

<sup>98</sup> MTA kiri 07.04.2009 nr 6-5/6254-1.

taotlusest märgitud kuupäevast. MTAs puudub käesoleval hetkel praktika juhuks, kui maksukohustuslane taotleb siduvuse tähtaja pikendamist. Töö autori arvates on see võimalik MTA poolt koostatud haldusakti vormistamisega MKS § 50 lg 5 alusel. Antud sätte alusel võib maksuhaldur menetlusosalise põhjendatud taotluse korral pikendada enda poolt määratud menetlustähtaega, mille tähtpäev ei ole veel saabunud. Seega peab maksukohustuslane esitama taotluse siduvuse pikendamiseks enne siduvuse tähtaja saabumist.

Kuna AO ei reguleeri lõplikult eelotsuse nõutavat sisu ja samuti ei anna ka edasisi sisulisi juhendeid, lähtutakse üldisest haldusõigusest. Eelotsuse puhul peab lähtuma materiaaõigusest. Vormiliselt ei ole maksuhaldur seotud eelotsuse väljastamisel. Kuid kõrvaltingimusi vormistuse mõttes ei ole lubatud kasutada<sup>99</sup>.

Taotlejapoolse hinnangu andmine toimingu maksustamise õiguslike aluste kohta ei eelda tingimata mahuka erialase analüüsi tellimist advokaadibüroolt või maksukonsultatsioonidega tegelevalt äriühingult. Piisab sellest, kui taotluse esitaja annab maksuhaldurile oma nägemuse sellest, kas ja milline maksukohustus tehingutega kaasneda võib ning põhjendab oma seisukohti viidetega asjakohastele õigusaktidele. Siduva eelotsuse regulatsiooni eesmärk ei ole dubleerida maksukonsultatsioonidega tegeleva firma või advokaadibüroo tööd ega ka panna riiki nendega konkureerima, vaid eelkõige anda positiivne impulss maksuhalduri ja maksukohustuslaste koostööks, mis aitaks vähendada maksualaseid erimeelsusi ja maksuvaidlusi ning motiveerida maksukohustuslasi põhjalikumale eneseanalüüsile<sup>100</sup>.

On huvitav asjaolu, et eri riikides on erinev lähenemine sellele, kas taotluses peavad olema välja toodud taotleja seisukoha kohta juriidilised argumendid nii poolt kui vastu.<sup>101</sup> Enamikus riikides on maksukohustuslased kohustatud taotlusele lisama omapoolse asjaolude juriidilise tõlgenduse, ettepaneku maksustamise aspektide tõlgendamiseks ning seega ära määratlema oma tehingute maksustamise aspektid. Üksikutes riikides on maksukohustuslasel lubatud esitada taotluses alternatiivsed lahendeid. Kuigi selline praktika on eelotsuse menetlusprotsessile kasulik, kuna ei

---

<sup>99</sup> **H. Mösbauer., T. Mösbauer.** Viidatud teos, S 269.

<sup>100</sup> **Molok T.** Viidatud teos, lk 35.

<sup>101</sup> **D. Sandler.** General Introduction. – The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publications BV. The Netherlands, 1999–2002.

esitata rohkem taotlusi, ei ole see hea praktikas. Sest säilib ka risk, et seda kasutatakse (maksukohustuslase või tema maksukonsultandi poolt) kui professionaalset nõustamist.<sup>102</sup>

Mõnes riigis on taotlejale ette nähtud nõue avalduses viidata varem tehtud otsustele (mis saab võimalik olla ainult riikides, kus eelotsused on avalikud) ning kohaldatavatele seaduse paragrahvidele. Seega pannakse eelotsuse saamise koorem taotlejale. Karistuseks maksuhaldurile ebapiisava ja nõuetele mitte vastava informatsiooni eest võib jääda maksumaksja ilma otsuseta. Selline regulatsioon sunnib eelotsustuse taotlejat eelnevalt ise analüüsima oma õiguslikku probleemi ning vähendab ühtlasi otsustuse kirjutajate koormat kaasata lahendi leidmisse erinevate probleemidega tegelevaid isikuid.

Eesti eelotsuse taotluses on toimingu maksustamise seisukohast oluliste faktiliste asjaolude analüüsi kõrval tähtis ka toimingu maksustamise kohta omapoolse lahendusvariandi esitamine. Nimetatud nõude eesmärk on motiveerida taotluse esitajat ennast analüüsima toiminguga kaasneda võivaid maksuõiguslikke tagajärgi. Taotluse ettevalmistamisel võib taotleja näiteks leida, et ta ei vajagi eelotsust, sest põhjaliku analüüsi käigus on ta oma küsimustele juba piisavalt selge vastuse leidnud. Taotlusest peab kindlasti nähtuma, et taotleja on analüüsinud toimingu faktilisi asjaolusid ning võimalikke maksunduslikke tagajärgi ega esita taotlust vaid sellepärast, et ta ei ole toimingut korralikult läbi mõelnud ega tutvunud toimingu maksustamist reguleerivate õigusaktidega. Kui seda tehtud ei ole, võib maksuhaldur nõuda vastava puuduse kõrvaldamist ning selle nõude täitmata jätmise korral tagastada eelotsuse taotluse seda läbi vaatamata<sup>103</sup>.

Mõnes riigis on võimalik maksuhaldurilt taotleda selgitusi selle kohta, kuidas tõlgendada kindlat seadusesätet, kirjeldades murettekitava olukorra illustreerimiseks hüpoteetilist näidet, et mitte avalikustada konkreetset äritehingut ja sellega seonduvaid faktilisi asjaolusid. Kui vastus antakse olukorras, siis üldjuhul ei loeta seda siduvaks maksuhaldurile konkreetse maksukohustuslase suhtes<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, pp 230–231.

<sup>103</sup> **T. Molok.** Viidatud teos, lk 35.

<sup>104</sup> **D. Sandler.** General Introduction.- The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publication BV. The Netherlands. 1999-2002.

Eesti õiguses on eelotsuse süsteemi olemasolu eesmärk siiski koostada ja teatavaks teha maksuhalduri seisukoht seoses teatavate faktidega ja mitte pakkuda konsultatsiooni teenust abstraktsetele hüpoteesidele.

Kavandatava toimingu faktiliste asjaolude ja sisu üksikasjalik kirjeldamine on ka üheks võimaluseks eristada tõenäoliselt peagi realiseeruvaid toiminguid oletuslikest toimingutest. Samas on see ka oluline mõistmaks toimingute tegelikku majanduslikku sisu, mis võimaldab anda toimingule õige maksundusliku hinnangu.

Eelotsuse taotlemisel on tähtsal kohal ajalised aspektid, s.o taotluse esitamise ajastatus, ehk millisel ajahetkel maksukohustuslane esitab taotluse eelotsuse saamiseks. Näiteks kui konkreetne peab olema kavandatud äritehing eelotsuse taotlemise ajahetkel. Eelotsuse süsteemi funktsioneerimise aspektist lähtuvalt on samuti oluline ajaperiood, mis möödub eelotsuse taotluse esitamisest ja eelotsuse väljastamisest. Viimati nimetatud ajaperiood võib olla aga peletav tingimus maksukohustuslasele ning võib mõjutada teda eelotsuse taotlemisest loobuma. Tehingutele, millele soovitakse eelotsust saada, on eelotsus tavaliselt viimane samm enne tehingu sooritamist. Samuti võib pikk periood eelotsuse saamisest tehingu tegemiseni viia olukorrani, et tehingu faktilised asjaolud muutuvad, maksuhaldur muudab oma seisukohta või et isegi seadus muutub.<sup>105</sup>

See, kui kiiresti võib maksuseaduste põhimõtteid muuta näitas selgelt 2008-2009 tulumaksuseaduse muudatused. Juba pikemat aega oli teada, et tulumaksuseadus 2009. aastal pidi oluliselt muutuma<sup>106</sup>. Arvestades liitumislepingus võetud siduvat kohustust, võttis riigikogu 26. märtsil 2008 vastu tulumaksuseaduse muutmise seaduse<sup>107</sup>, millega tunnistati kehtetuks senine juriidiliste isikute maksustamist puudutav regulatsioon. Seadus oleks pidanud jõustuma 1. jaanuaril 2009. 2008. aasta suveks oli selge, et 2009. aasta riigieelarve tuleb pingeline ja valitsus otsustas 2008. aasta augustis lükata nimetatud seaduse jõustumise aasta võrra edasi. Lõpuks tunnistati märtsis vastuvõetud tulumaksuseaduse muudatused kehtetuks Euroopa Kohtu

---

<sup>105</sup> C. Romano. Viidatud teos, p 248.

<sup>106</sup> 1. mail 2004. aastal Euroopa Liidu liikmeks saades kohustus Eesti hiljemalt 2008. aasta lõpuks viima juriidiliste isikute tulumaksustamist puudutava regulatsiooni kooskõlla Euroopa Liidu reeglitega, täpsemalt muutma tulumaksu arvestamise põhimõtteid dividendide maksustamisel tütarühingu tasemel ema- ja tütarühingute direktiivi mõistes

<sup>107</sup> RT I 2008, 17, 119.

lahendi<sup>108</sup> valguses ning asendati need omakapitali vähendavate muudatustega. Seega võib eelnev olukord tuua kaasa nii eelotsuse taotlejale kehtetu eelotsuse, kui ka maksuhaldurile asjatu töö. Ehk 2008 aastal eelotsust taotledes ja tehingut planeerides 2009 aastasse oleks tekkinud reaalne olukord, kus maksuhaldur oleks siduvusest loobunud seaduse muutmise klausli alusel.

Samas ei ole alati selge ja ilmne, millal on taotlus seoses tuleviku tehingutega esitatud. See ei ole problemaatiline seoses tehingutega, mida tehakse teatud kindlal ajamomendil. Kui aga on tegemist perioodiliste asjaoludega (näiteks tehingud toimuvad aastast aastasse) või maksukohustuslase komplitseeritud tehinguga (näiteks tehing on seotud mitmete asjaoludega, ent loetakse üheks tehinguks), siis sel juhul tekib küsimus: kuni millise hetkeni on võimalik esitada taotlust?

Praktikas on keeruline kindlaks teha, kas maksukohustuslase tehingud on juba toimunud, toimuvad pärast taotluse esitamist selle menetlemise ajal või tulevikus, s.t pärast seda, kui taotlus on esitatud või eelotsus on väljastatud. Üldjuhul, kui taotlus esitatakse pärast tehingute tegemist või pärast vastava maksudeklaratsiooni esitamist, siis maksuhaldur keeldub taotluse vastuvõtmisest<sup>109</sup>.

Eelotsuste alla ei mahu minevikus tehtud toimingutega seotud küsimused ega selgitused ja juhendid maksuõiguse sätete tõlgendamise ja rakenduspraktika kohta. Taolistes asjades jääb küsimuse all olevate õigusaktide lõpliku rakendamise risk maksukohustuslase enda kanda. MTA-l lasub teabe andmise kohustus.

Eesti eelotsuse regulatsioonist on välja jäetud minevikus toimunud tehingutega seotud kompromissid, mille kohta ei ole varem sõlmitud kokkuleppeid tulevikus kehtimiseks, ning maksualased selgitused ja juhendid, mis kujutavad endast maksuhaldurite tõlgendusi teatud kindlate sätete kohta. Enne 1. jaanuarit 2008 võis lugeda Eestis antud valdkonda reguleerivaks sätteks MKS §-s 15, mis reguleerib nimetatud juhendite andmise. Selliste selgituste puhul ei ole tegemist konkreetse maksumaksja individuaalsele probleemile arvamuse andmisega, vaid halduri poolse tõlgendusega teatud kindla seadusesätte kohta kogu avalikkusele, mida maksumaksja ei

---

<sup>108</sup> Vaata lähemalt: E. Uustalu. Euroopa Kohtult kannapööre Eesti tulumaksusüsteemi hüvanguks, internetis kättesaadav: <http://www.pwc.com/ee/et/insights/euroopa-kohtult-kannapoore-estis-tulumaksusysteemi-hyvanguks.jhtml> 01.07.2009.

<sup>109</sup> C. Romano. Viidatud teos, pp 228–229.

ole kohustatud järgima (MKS § 15 lg 2) ning mis maksuseaduste ühetaolise kohaldamise eesmärgiga avaldatakse kas nende andja veebilehel või perioodilise trükiväljaandena (MKS § 15 lg 3).

Nagu eelpool viidatud, siis mõnes riigis on võimalik saada nõusolekut (kompromiss) juba minevikus toimunud tehingute kohta. Mõnel juhul on võimalik eelotsust küsida kuni maksudeklaratsiooni esitamiseni. Nii on see näiteks Ameerika Ühendriikide õigussüsteemis. Enamikus riikides, kui taotlus eelotsuse saamiseks esitatakse pärast tehingu toimumist, keeldub maksuhaldur üldjuhul otsuse andmisest. Üks olulisi fundamentaalseid aspekte maksustamise eelotsuse puhul on selle ette küsimine tulevikus toimuvate tehingute suhtes kindlate faktide kohta<sup>110</sup>.

Piiritõmbamine mineviku ja tuleviku tehingute vahel ei ole alati lihtne ning võib nii mõnigi kord tekitada probleeme. Keeruliseks teevad situatsiooni eelkõige pikaajalised toimingud, millega on juba algust tehtud enne infopäringu esitamist, või olukorrad, kus tehing tehakse perioodil, mil maksuhaldur alles püüab lahendit leida. Küllap just segaduste vältimiseks on enamikes riikides jäetud eelotsuste hulgast välja küsimused, mis puudutavad juba toimunud või alustatud tehinguid<sup>111</sup>.

Eelotsuse taotlemise praktikas võib ette tulla, et taotleja esitatud andmed või dokumendid on puudulikud või ei ole piisavad eelotsuse andmiseks – rikutud on vorminõudeid, kõiki toimingute maksustamise seisukohast olulisi asjaolusid ei ole piisava selgusega esile toodud vms. Sellisel juhul annab maksuhaldur MKS § 91<sup>7</sup> kohaselt taotlejale puuduste kõrvaldamiseks aega kuni 15 päeva koos omapoolse selgitusega selle kohta, milles puudused seisnevad. Kui antud tähtaja jooksul puudusi ei kõrvaldata, jätab maksuhaldur taotluse läbi vaatamata ning tagastab selle taotluse esitajale<sup>112</sup>.

Eesti haldusmenetluses kehtib uurimisprintsip, mille kohaselt on maksuhaldur kohustatud menetluse käigus välja selgitama kõik maksustamise jaoks tähtsust omavad asjaolud (sealhulgas ka maksukoormust vähendavad asjaolud). Maksuhaldur määrab ise kõik vajalikud toimingud

---

<sup>110</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, p 227.

<sup>111</sup> **M.J. Ellis, M. Desax.** Viidatud teos, pp 22-23.

<sup>112</sup> **T. Molok.** Viidatud teos, lk 34.

ning otsustab, milliseid tõendeid koguda ja arvestada. Seda kõike teeb ta omal initsiatiivil, ilma maksumaksja või kolmanda isiku nõudeta<sup>113</sup>. Seega peab MTA omal algatusel otsima ja võtma arvesse kõiki asjas tähtsust omavaid maksukohustust suurendavaid ja vähendavaid asjaolusid. Ebapiisava teabe edastamise korral tuleb üldjuhul anda võimalus esitada täiendavaid andmeid. Eelotsuste taotluse läbivaatamise menetluses lasub oluline tõendamiskoormus siiski ka maksukohustuslasel, kuna piisava teabe edastamine MTA-le on eelotsuse siduvuse oluliseks eelduseks.

Kui aga taotluse puuduseks on vaid see, et toimingu sisu ei ole piisava selgusega kirjeldatud, võib maksuhaldur kutsuda taotleja täiendava suulise teabe saamiseks oma ametiruumidesse. Niiviisi käitub maksuhaldur juhtudel, kui taotlus on võimalik lahendada ka täiendavate tõendite esitamiseta ning piisab vaid toimingu asjaolude kohta täiendava suulise selgituse andmisest<sup>114</sup>. Vastavalt MKS § 56 on maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust. Maksuhaldur protokollib suuliselt antud ütlused ja need lisatakse asja materjalide juurde. Ehk formaalselt suuline suulised ütlused fikseeritakse ja sellele saab tugineda otsuse tegemisel.

## ***2.5. Siduva eelotsuse kohustuslikkusest menetluse pooltele***

Siduva eelotsuse kõige olulisemaks väärtuseks on tema siduvus välja andva asutuse jaoks, mis tähendab, et maksuhaldur ei tohiks pärast eelotsuse väljastamist oma seisukohta muuta. Kuni eelotsuse institutsiooni kehtimiseni olid juriidiliselt siduvad maksuhaldurile vaid maksuotsused MKS § 102 lõikes 3 toodud juhul. Maksuhaldurile siduv ei ole igasugune eelotsus. MKS sätestab väga täpsed tingimused, millal maksuhaldur enda väljastatud infot siduvaks peab, sest on selge, et taotleja poolne faktide osaline vahelejätmine, tingimuste varjamine ning uute asjaolude ilmumine pärast lahendi andmist mõjutab eelotsuse kehtivust. Seepärast on siduvuse täpne regulatsioon üks olulisemaid teemasid eelotsuse juures.

---

<sup>113</sup> L. Lehis. Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. Juridica nr3/1997, lk 128.

<sup>114</sup> T. Molok. Viidatud teos, lk 34.

Eestis on eelotsuse siduvuse eeldusteks<sup>115</sup>:

- maksukohustuslane on esitanud üksikasjaliku ja õigeid andmeid sisaldava taotluse;
- eelotsus peab olema tehtud enne taotluses kirjeldatud toimingu(te) tegemist;
- taotluses kirjeldatud asjaolud langevad kokku tegelikult realiseerunud toimingu(te)ga;
- eelotsuse andmisel ei ole ületatud pädevuse piire;
- eelotsus on vormistatud kirjalikus vormis;
- maksuseaduseid ei ole vahepeal muudetud.

Siduva lubaduse eeldused Saksa maksuõiguses on<sup>116</sup>:

- siduv eelotsus peab olema ettevõtlusega seotud;
- asjaolud peavad kestma aastaid või siis tulevikus sageli korduma (asjaolud kestva mõjuga või reeglipärane kestev kordumine);
- minevikus toimunud asjaolud tuleb revisjoni käigus üle kontrollida.

Eelotsuste süsteem, mille puhul puudub selle siduvus maksuhaldurile, kaotab palju oma olulisusest. Sel juhul ei erine eelotsused informatiivsetest juhenditest. Eelotsus on instrument, mille eesmärk on anda maksukohustuslasele kindlustunne teatud tehingute osas. Kindlustunnet ei teki, kui maksuhalduril on vabadus muuta oma arvamust ning seejärel tagasi võtta, muuta või tühistada juba väljastatud eelotsust. Üldjuhul on eelotsused maksuhaldurile siduvad nendes aspektides, mille kohta on otsus väljastatud. Eelotsuse siduvus maksuhaldurile on aga üldjuhul määratletud ajaliselt. Tavaliselt on eelotsus maksuhaldurile siduv teatud kehtivusperioodi jooksul.<sup>117</sup>

Üldjuhul kaotab eelotsus kehtivuse, kui tehingu tegelikud asjaolud erinevad eelotsuse taotluses esitatud faktidest või kui olulised asjaolud on valesti esitatud. Kui taotluses esitatud faktilised asjaolud sisuliselt erinevad tehingu tegelikest asjaoludest, siis muutub väljastatud eelotsus automaatselt tühiseks<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

<sup>116</sup> **H. Mösbauer., T. Mösbauer.** Viidatud teos, S 266-267.

<sup>117</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, p 258.

<sup>118</sup> Samas, pp 262–263.

Reeglina kaotab eelotsus kehtivuse, kui muutub seadus, mille alusel on eelotsus väljastatud. See on ilmne ja loogiline, kuna eelotsuse eesmärk on anda maksuseaduste ametlik tõlgendus. Kui aga oluliselt muutub eelotsuses käsitletud seadusesäte, siis on tõenäoline, et eelotsust ei oleks väljastatud või selle sisu oleks olnud teistsugune. Seega, kui on toimunud muudatused seadustes, millel põhineb eelotsus, siis peaks eelotsust hindama tühiseks, et vältida ka diskrimineerimist maksukohustuslaste vahel, kes on hankinud otsuse ja võivad lähtuda selles antud maksustamise kohtlemisest ning kes peavad lähtuma uue regulatsiooni sätetest.<sup>119</sup>

Maksustamise eelotsuste juriidilised tagajärjed on kindlasti üks olulisemaid aspekte. Eelotsuse siduvuse olemasolu maksuhaldurile on oluline element ning peamine, mille abil saab eristada eelotsust teistest maksuhalduri juhenditest. Sest nagu on viidatud eelotsuste definitsioonis, eelotsusel on teatud siduvus. Kui eelotsused ei ole maksuhaldurile siduvad, siis ei saa maksukohustuslane teingu tegemisel eelotsusele olla kindel. Paljudes riikides omavad eelotsused siduvat tagajärge maksuhaldurile ning mõningates riikides on eelotsused siduvad ka maksukohustuslasele. Eelotsused võivad luua õiguslikud tagajärjed mitte ainult menetluses osalevatele osapooltele, eelotsuseid väljastavale institutsioonile ja taotluse esitanud maksukohustuslasele, vaid kogu maksuadministratsioonile ning kolmandatele isikutele, nagu näiteks kohus või teised maksumaksjad.<sup>120</sup>

Milline on eelotsuse siduvuse määr ja pretsedendi väärtus? Peamine põhjus eelotsuse taotlemiseks on maksukohustuslasele kindlustunde tagamine. Seda saab tagada, kui maksuhalduri poolt väljastatud eelotsus on siduv maksuhaldurile. Kuid võib esineda olukordi, kus selline siduvus võib olla küsitav. Näiteks, kui väljastatud eelotsus on ilmselgelt vastupidine seaduse sätetele, kas sel juhul on eelotsus maksuhaldurile siduv? Samuti, milline on eelotsuse mõju, kui on toimunud muudatused seadustes, juriidilistes volitustes või halduspraktikas pärast eelotsuse väljastamist, ent enne äritehingu sooritamist. Vaatluse all on ka, kas eelotsusel peab olema suurem pretsedendi väärtus. Näiteks, kas eelotsus on maksuhaldurile siduv sarnaste või jätkuvate äritehingute sooritamisel sama maksukohustuslase poolt või sarnaste äritehingute sooritamisel teiste maksukohustuslaste poolt?<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, p 263.

<sup>120</sup> **Samas,** pp 255–256.

<sup>121</sup> **D. Sandler.** General Introduction. – The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publications BV. The Netherlands, 1999–2002.

Erinevate riikide praktikale tuginedes saab üldjuhul maksuhaldurite poolt antava informatsiooni jagada kaheks olenevalt sellest, kas omapoolne lahendus antakse ainult konkreetset seaduse sätet puudutavale küsimusele või tehinguga seotud maksude tasumise kohta. Esimesel juhul on tegemist nn tehnilise tõlgendusega, mille korral tõlgendatakse seaduse sätet ning selgitatakse rakendamise praktikat, teised on aga eelotsused, mille eesmärgiks on anda maksumaksjale siduv lahenduskäik teatud kindla tehingu läbiviimisega seonduva maksude arvestamise kohta. Vahe nimetatud liigituses seisneb selles, et tehnilised tõlgendused ei ole maksuhaldurile siduvad ning on tavaliselt tasuta. Nende puhul ei esitata maksuhaldurile juhtumi detailset kirjeldust, nad puudutavad ainult õigusnormide sättele tõlgendust ning võivad tegelikult päevapealt muutuda<sup>122</sup>.

MKS § 91<sup>4</sup> sätestab eelotsuse siduvuse tingimused. Eelotsus on otsuses kirjeldatud toimingu maksustamise suhtes siduv eelkõige siis, kui toiming viiakse lõpuni eelotsuses märgitud aja jooksul (st toimingu maksustamise seisukohast on kõik olulised toimingud enne tähtaja saabumist tehtud). Taotleja märgib taotluses, millise aja jooksul toiming eeldatavalt lõpuni viiakse. Sellest juhindudes määrab MTA eelotsuses aja, mis on mõistlikult vajalik toimingu sooritamiseks. Tähtaja pikkust peab MTA põhjendama<sup>123</sup>.

Eelotsuse siduvuse käsitlemisel tuleb rõhutada, et otsus on MTA-le siduv ainult selle toimingu osas, mille maksustamise kohta on taotluses küsitud ning mille osas eelotsuses on hinnang antud. Toimingu realiseerumisel esinevad kõrvalekalded toimingu olulistes asjaoludes tähendavad eelotsuse kehtetust ehk mittesiduvust selle toimingu osas. Sest siduv eelotsus antakse maksukohustuslase taotlusel tema enda tulevikus sooritatava toimingu maksustamise kohta ning siduv on eelotsus just taotluses väljatoodud isikule ja toimingule<sup>124</sup>.

Teiseks oluliseks siduvuse tingimuseks on eelotsuse andmise ajal kehtinud õigusaktide jõusolek. Kui õigusakte muudetakse pärast eelotsuse tegemist, kuid enne toimingu sooritamist, siis tuleb toimingu maksustamise osas kohaldada toimingu sooritamise hetkel kehtivat õigusnormi ning varasemate õigusnormide alusel antud hinnang ei saa olla MTA-le siduv<sup>125</sup>.

---

<sup>122</sup> **E. Uustalu.** Maksuhalduri eelotsustest. – Maksumaksja, 5/1999, lk 4.

<sup>123</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

<sup>124</sup> **T. Molok.** Viidatud teos, lk 35

<sup>125</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

Probleemsed on olukorrad, kus seadus muutub pärast otsuse tegemist. On küsitav, kas muudatus peaks ja tohiks mõjutada ka varem antud, kuid veel kehtivat eelotsustust. Siinkohal tasub märkida, et sageli on üheks eelotsustusest keeldumise aluseks kavatsetav seadusemuudatus. Sellisel juhul keeldub maksuametnik avaldust üldse vastu võtmast, põhjendades tagasilükkamist kõrgema astme kohtu lahendi ootamise või seadusmuudatuse jõustumisega. Siiski, kui maksuhaldur teeb eelotsuse ja maksukohustuslasel on seaduse muutmise ajal olemas kehtiv eellahend, kaalub viimane muudatuse üles ning otsustus jääb paika. Sama kehtib ka juhtumitele, kui kõrgema astme kohus leiab samase kaasuse puhul, et maksuhaldur on valesti tõlgendanud teatud sätet. Erandiks on aga alati olukorrad, kui maksumaksja teadis või pidid teadma, et otsustus on vastuolus seadusega<sup>126</sup>.

MTA käest saadud eelotsus ei kohusta maksukohustuslast tehingut tegema. Seda enam, et MTA-le on eelnevalt esitatud ammendav teave toimingu asjaolude kohta ning isik peaks MTA seisukoha ümberlükkamiseks esitama täiendavat teavet. MTA lähtub isiku maksukohustuse tuvastamisel siiski eelotsuses antud hinnangust, st maksustab tehingu viisil ja määras, mis on sätestatud eelotsuses (seda eeldusel, et toiming on tehtud taotluses märgitud tingimustel). MTA on oma seisukohta konkreetse toimingu maksustamise osas endale siduvalt juba väljendanud ning kui ei ole ilmnenu täiendavaid asjaolusid, siis on ta kohustatud käsitlema eelotsust endale siduvana. Eraldi sanktsiooni maksukohustuslasele selle eest, et ta ei järgi oma maksukohustuse deklareerimisel eelotsuses sätestatud hinnangut, ette ei nähta. See ei oleks ka põhjendatud ja küsimus on üldjuhul lahendatav tavapärase maksumenetluse raames. Vaidluste korral on maksukohustuslasel õigus pöörduda kohtusse<sup>127</sup>.

Saksamaa õigus käsitleb maksuhalduri teavet siduvana Rahandusministeeriumi maksuteabe määruse<sup>128</sup> § 2 alusel. Antud määru on täpselt sätestatud, mis tingimusel on teabe andmine maksuhaldurile siduv. Eelkõige peavad tehingu asjaolud olema samad, mis avalduses esitatud. Samuti peab toimuma tehing avalduses märgitud ajal. Vastasel juhul siduvus kaob.

Lubaduse siduvust, mida antakse vaid revisjoni käigus, käsitleb AO § 205 lg 1 punkt 2. Antud sättele ei tohi seada piiravaid lisatingimusi ega klausleid. Lisatavad klauslid lõpetavad siduva

<sup>126</sup> M. J. Ellis., M. Desax. Viidatud teos, pp 42-43.

<sup>127</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

<sup>128</sup> Steuer-Auskunftsverordnung vom 30.11.2007. BStBl 2007 I S. 820.

mõju. Neid võib lisada siduva eelotsuse juurde mittesiduva infona. Siduvuse kehtimiseks ei ole oluline, kas mõiste „siduv” sisaldub pealkirjas või lubaduses endas. Ka muud samatähenduslikud formuleeringud on piisavad, kui nende siduv mõju on selgelt äratuntav<sup>129</sup>. Oluline on seega, et maksukohustuslane mõistaks eelotsusest tulenevalt selle siduvust ühegi kahtluseta. Kahtlus siduvuse ja selle ulatuse suhtes on täielikult maksuhalduri vastutusalas. Siduvuse aluseks võetakse revisjoni käigus koostatud kontrollaruanne<sup>130</sup> (*Prüfungsbericht*) ja seejärel tehakse maksukohustuslasele teatavaks, millised asjaolud on siduvuse aluseks võetud (AO § 205 lõige 2 punkt 2). Siduv lubadus on maksuhaldurile siduv vaid siis, kui asjaolud vastavad sellele, mis eelotsuse aluseks võeti<sup>131</sup>. AO § 206, lõik 1 järgi on siduv eelotsus vaid siis siduv, kui see on antud pädeva ameti ja pädeva ametniku poolt siduva eelotsuse aluseks olevate andmete põhjal<sup>132</sup>.

Samuti on Saksamaal nii siduv lubadus, kui ka teave siduv vaid maksuhaldurile, kuid ei ole kohustuslik adressaatidele. Mõlemad on siduvad ainult selgelt väljendatud asjaolude olemasolul ja küsitud maksude osas<sup>133</sup>.

Saksamaa õiguses on täpselt reguleeritud ka mõlema eelotsuse õigusjärglus. Siduv mõju võib olla ka horisontaalne (näiteks kaasettevõtluse raamides) või vertikaalne (õigusjärgluse raames). Õigusjärgluses on universaalõigusjärgluse ja osaõigusjärglusest või eriõigusjärglusest eelotsuse adressaadid eristatavad. Universaalõigusjärglusele rakendatakse ka tema õigusliku eelkäijale koostatud siduvat mõju omav eelotsus. Osaõigusjärgluse puhul on eristatav, kas jagatakse isikuga seotud või objektiga seotud siduvat eelotsust. Õigusjärgluse juures on siduva mõju ülekanne võimalik. Hea usu põhimõtte keelab igal juhul maksuhalduril ainuüksi isikute vahetusel muuta maksuõiguslikke tõlgendusi<sup>134</sup>.

<sup>129</sup> **H. Mösbauer., T. Mösbauer.** Viidatud teos, S 268.

<sup>130</sup> Siduva lubaduse eripära Saksamaa maksuõiguses ongi juts see, et teda antakse vaid peale revisjoni.

<sup>131</sup> **F. Klein., G. Orlopp., H.-B. Brockmeyer., B.g. Haan., E.-M. Gersch., R. Rüsen., M. Wisser.** AO Abgabenordnung. 9. Auflage, München, 2006, S 1266.

<sup>132</sup> Kinnitatud ka maksukorralduse seaduse rakendussättega AEAO § 206 AO lõike 1 juures.

<sup>133</sup> **W. Dann.** Die verbindliche Auskunft in Deutschland im Vergleich zu Rechtsauskünften von Finanzbehörden in anderen europäischen Ländern. Festschrift für Wolfgan Ritter zum 70. Geburtstag, 1995, lk 63.

<sup>134</sup> **H. Mösbauer., T. Mösbauer.** Viidatud teos, S 270.

Eesti seadusandluses ei ole reguleeritud õigusjärgluse probleemi. Samuti on eelotsuse vähese praktika tõttu õigusjärgluse regulatsioon puutumata ka MTA veebilehel rubriigis „Siduvad eelotsused”<sup>135</sup>.

Saksamaa AO kohaselt annab maksuamet kinnituse, milles loobub õigusest, hiljem oma seisukohta muuta ning maksuteadet korrigeerida. AO-is on siduv lubadus sätestatud seonduvalt maksurevisjoniga. Maksumaksjal on pärast revisjoni lõppakti koostamist õigus nõuda maksuhaldurilt kinnitust selle kohta, millised juriidilised tagajärjed tulenevad lõppaktis fikseeritud asjaoludest, millised maksuliigid, millises ulatuses ja millises ajavahemikus võivad muutuda. AO §-st 202 tulenevalt võib maksuhaldur ka siduvalt kinnitada, et revisjon käigus ei avastatud asjaolusid, mis põhjustaks maksuteadete korrigeerimist<sup>136</sup>.

Eelotsuse siduvuse maksukohustuslasele saab tuletada eelotsuse olemusest, mistõttu üldjuhul ei ole eelotsuse saamiseks taotluse esitanud maksukohustuslane seotud taotluses kirjeldatud faktilise olukorraga ega saadud maksuhalduri tõlgendusega. Maksukohustuslased, kellele on eelotsus väljastatud, võivad teha oma tehinguid nii nagu nad seda soovivad ja seega võib toimuda kõrvalekaldumine olukorrast, mida kirjeldati eelotsuse taotluses. Kui eelotsus oleks siduv maksukohustuslasele tema taotluses toodud asjaolude suhtes, siis oleks tegemist äritegevuse piiramisega.

Riikides, kus seadused siiski kohustavad maksumaksjat toimima eelotsuses nimetatud viisil, lähtutakse põhimõttest, et otsuse aluseks on maksukohustuslase ja maksuameti vahel sõlmitav kokkulepe, milles mõlemad pooled võtavad endale kohustuse olla vastava eelotsusega seotud<sup>137</sup>. Ka Saksamaal on sellised kokkulepped tuntud: maksumaksja ja maksuhaldur võivad sõlmida kokkuleppe faktilistes küsimustes (*tatsächliche Verständigung*), mida mõlemad pooled edaspidi kohustuslikult täitma peavad<sup>138</sup>. Seepärast ei ole ka faktilised asjaolud tingitava iseloomuga<sup>139</sup>.

---

<sup>135</sup> Esimesel aastal ei avalikustanud MTA ühtegi eelotsuse kokkuvõtet lähtuvalt MKS §-s 26 sätestatud maksusaladuse hoidmise põhimõttest.

<sup>136</sup> **H. Mösbauer., T. Mösbauer.** Viidatud teos, S271.

<sup>137</sup> **M. J. Ellis, M. Desax.** Advance rulings. Rotterdam, 1999, lk 43-44.

<sup>138</sup> Faktilised kokkuleppeid on võimalik sõlmida maksuametiga selle üle, kuidas kindlaid asjaolusid käsitleda. Haldusakt vormistatakse kirjalikult ja allkirjastatakse mõlemapoolselt. Oberfinanzdirektion Stuttgart vom 11.10.1996.- S 0223 A-7-St. 44

<sup>139</sup> **H. Mösbauer., T. Mösbauer.** Viidatud teos, S 271.

Nii siduva lubaduse, kui ka teabe puhul kaotab see oma siduvuse, kui saabub ajaperiood, millal siduv eelotsus kehtis<sup>140</sup>. Antud sätet saab mõista, et siduva eelotsuse mõju on piiritletud eelotsuses käsitletud tehingu saabumisega, millele maksuamet on oma hinnangu andnud. AO on *lex specialis*<sup>141</sup>.

Maksuhaldur võib muuta siduva eelotsuse kehtetuks või seda muuta, kui muutub seaduse tõlgendus või kohtute seisukohad. Igal juhul peab aga maksukohustuslane enne eelotsuse siduvuse lõppemist või muutmist sellest teada saama (AO § 91 lõik 1). Kui siduvat eelotsust lõpetatakse või muudetakse on maksuhalduril kohustuslik teha motiveeritud otsus, kusjuures võetakse arvesse aga, millest alates maksukohustuslane siduva eelotsuse järgi on käitunud. Vastavalt usalduse püsimajäämisele on siduva eelotsuse suhtes kohus leidnud, et kui maksukohustuslane on juba alustanud vastavalt eelotsuses etteantud korralduste täitmist või lepinguliste kokkulepete täitmist võib üksikutel juhtudel olla õigustav siduva eelotsuse püsima jäämine. Selline õigustus peaks reeglina siiski keelatud olema, välja arvatud kui maksukohustuslane on teinud märkimisväärsed kulutusi erinevate korralduste täitmiseks<sup>142</sup>.

Lähtuvalt AO §-st 347 lõikest 1 võib siduva eelotsuse lõpetamise või muutmise otsusele esitada ka protesti.

Eesti maksuhaldurile ei ole MKS-i § 91<sup>4</sup> lg 2 alusel ja tulenevalt haldusmenetluse üldpõhimõtete järgi eelotsus siduv, kui see on antud pettuse või ähvarduse või muul viisil õigusvastase mõjutamise teel antud eelotsus. Samamoodi on ka saksamaa maksuametil õigus otsus tagasiulatuvalt tühistada, kui selgub, et see on antud ebapädeva ametniku poolt või kui info saamiseks on kasutatud salakavalust, ähvardust või makstud altkäemaksu<sup>143</sup>

Kokkuvõtvalt võib eelotsuse siduvuse kohta väita, et MKS sätestab väga täpsed tingimused, millal maksuhaldur enda väljastatud infot siduvaks peab. On selge, et taotleja poolne faktide osaline vahelejätmine, tingimuste varjamine ning uute asjaolude ilmnemine pärast lahendi

<sup>140</sup> **H. Mösbauer., T. Mösbauer.** Viidatud teos, S 271.

<sup>141</sup> Eriõigus. jur. vastand üldkorrale, üldõigusele resp. Üldnormile (*lex generalise`ele*). Kui küsimus on lahendatud üheaegselt üldnormiga ja eriõiguse normiga, antakse vastavate normide rakendamisel prioriteet eriõiguse normides sisalduvaile sätetele. Eesti põhiseadus nimetab eriõiguseks ka vabariigi presidendi õigust kehtima panna teatavaid põhiseaduses loendatud akte ja otsuseid ilma Vabariigi Valitsuse liikmete kaasallkirjadeta.

<sup>142</sup> **H. Mösbauer., T. Mösbauer.** Viidatud teos, S 271.

<sup>143</sup> **H. Lohmeyer.** Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht. Sozialversicherung und Arbeitsrecht, 1966 Heft 18, S 274,.

andmist mõjutab eelotsuse kehtivust. Samuti tuleb arvestada, et kui maksuhaldur teeb eelotsuse ja maksukohustuslasel on seaduse muutmise ajal olemas kehtiv eellotsus, kaalub viimane seaduse muudatuse üles ning otsustus jääb paika ka peale seaduse muutmist. Sama kehtib ka juhtumitele, kui kõrgema astme kohus leiab samase kaasuse puhul, et maksuhaldur on valesti tõlgendanud teatud sätet. Erandiks on aga alati olukorrad, kui maksumaksja teadis või pidid teadma, et otsustus on vastuolus seadusega. Oluline on ka see, et haldusmenetluse üldpõhimõtete järgi ei ole MTA-le siduv pettuse või ähvarduse või muul viisil MTA õigusvastase mõjutamise teel antud eelotsus.

### 3. SIDUVA EELOSTSUE ANDMISE MENETLUS

#### 3.1. Siduva eelotsuse andmise ajaline aspekt

MKS § 91<sup>10</sup> sätestab eelotsuse andmise tähtaja, milleks on 60 kalendripäeva taotluse saamise või taotluses esinevate puuduste kõrvaldamise päevast arvates. 60 päeva on valitud Euroopa õigusruumis üldjuhul mõistlikuna käsitletava tähtajana. Võrdluseks, Hollandis on eelotsuse tegemiseks antud maksuhaldurile aega 8 nädalat. Ameerika Ühendriikides (edaspidi USA) ei ole eelotsuse väljastamise aeg õigusaktidega piiritletud ning praktikas on tähtajad väga erinevad. Eelotsus väljastatakse 3-6 kuu jooksul ning keerulisematel juhtudel 12-24 kuu jooksul. Samas on USA maksuhaldur kohustatud 21 päeva jooksul taotluse saamisest teavitama, kas ta tõenäoliselt teeb sellise otsuse nagu maksumaksja taotles või teeb “ebasoodsa” otsuse või keeldub otsuse tegemisest<sup>144</sup>.

Eesti seadusandja on siiski sätestanud võrreldes USA-ga lühema tähtaja eelotsuse väljastamiseks ja seega ei pidanud seaduse koostajad vajalikuks USA-ga sarnaselt eelteate väljastamise regulatsiooni sisseviimist<sup>145</sup>.

Eelotsuse intstitutsiooni sisseviimisel Eestis sarnane praktika puudus, mistõttu ei olnud täpselt teada kui palju ühe taotluse läbivaatamise ning eelotsuse tegemise peale tegelikult aega võiks kuluda. MTA hinnanguks oli, et 60 kalendripäeva on piisav keskmise keerukuse astmega taotluse läbivaatamiseks.

Kui taotluses esitatud õiguslikud või ka faktilised asjaolud osutuvad tavapärasest keerukamaks (näiteks rahvusvahelise maksustamisega seonduvas küsimuses), võib MTA vajada täiendavat aega nende asjaolude analüüsimiseks. Taotluse läbivaatamine võimalikult suure põhjalikkusega

---

<sup>144</sup> C. Romano. Viidatud teos, p 249

<sup>145</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

on oluline, kuna eelotsus on MTA-le siduv<sup>146</sup>. Eeltoodud põhjendustel on seaduses sätestatud, et mõjuvatel asjaoludel võib maksuhaldur eelotsuse andmise tähtaega mõjuvatel põhjustel kirjaliku otsusega pikendada 30 kalendripäeva võrra.

Seega on maksuhalduril eelotsuse taotluse menetlemiseks aega kaks kuni kolm kuud. Kindlasti näitab praktika, kas see kaks kuud on liiga pikk aeg või mitte. Kui võrrelda eelotsuse andmise tähtaega näiteks vaide lahendamise tähtajaga või teabenõudele vastamise tähtajaga, siis ei ole tähtajad proportsioonis. Sest ka vaided ja teatud teabenõuded võivad olla väga mahukad ning keerulised, aga nendega saab maksuhaldur palju vähema ajaga hakkama. Liiga pikkade tähtaegade puhul võib eelotsuse taotlemise mõte kaotada oma tähtsuse, sest majanduslik olukord muutub kiiresti ja suure tõenäosusega võivad muutuda ka eelotsuse taotluses toodud asjaolud. See omakorda tähendab, et maksumaksja on maksnud riigilõivu ja ka eelotsuse lõpuks kätte saanud, aga tehingu aluseks olevad asjaolud on selleks ajaks jõudnud muutuda ja ta ei saa seda eelotsust kasutada<sup>147</sup>. Loomulikult saab maksukohustuslane kaasa aidata, tagades menetluse kiiruse, koostades hästi kirjutatud ja põhjendatud taotluse, sest maksuhalduri eelotsuse menetlusprotsess võib sõltuda maksukohustuslase taotlusest.

Näiteks Soomes tegeleb Maksuameti keskasutus (keskusverolautakunta/ centralskattenämnden) eelotsusega 2 kuu jooksul, piirkondliku maksukeskuse keskmine ajaline käsitus jääb 3-9 nädalani. Positiivsena on Soomes võimalik eelotsust saada ka varem, kui põhjendada eelotsuse taotluses kiirmenetluse vajalikkust<sup>148</sup>.

Eesti eelotsuse süsteemi praktikas on 33 siduva eelotsuse taotluse juures vastatud 60 kalendripäeva jooksul 29 korral ja 4 korral on taotluse vastamise tähtaega pikendatud 30 kalendripäeva võrra<sup>149</sup>. Töö autori arvates on antud tulemus väga hea arvestades maksuasjade raskusastet üldises õiguspraktikas.

---

<sup>146</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

<sup>147</sup> **T. Elling**. Eelotsuse võimalused ja probleemid Eesti maksusüsteemis. Eesti Majanduse Teataja. 2008 nr 1, lk 31-32.

<sup>148</sup> **D. Sandler**. Viidatud teos.

<sup>149</sup> Maksu- ja Tolliameti kiri 07.04.2009 nr 6-5/6254-1.

### 3.2. Siduva eelotsuse taotlemisel tasutav riigilõiv

Eelotsuste väljastamise eest riigilõivu tasumise kohustus on enamus riikidel<sup>150</sup>. Eelkõige saab seda põhjendada asjaoluga, et riigilõiv on konkreetse vastuhüvega tasu, mille eesmärk on hüvitada haldusorganile (riigile) toiminguga kaasnevad kulud. Lõivustatud toimingust saab üldjuhul hüve vaid seda taotlenud isik. Maksude kehtestamise peamine eesmärk on võrdlusena just kogu ühiskonna huvidega seonduvate riiklike ülesannete rahastamine.

Eellahendite eest riigilõivu nõudmise variandid võib jagada kaheks:

- tasu suurus sõltub kaasuse lahendamiseks kulutatud ajast. Nt Taani süsteem. Sellisel juhul on tavaliselt kehtestatud teatud miinimumsumma, mille avalduse kirjutaja peab kohe tasuma (Taanis 1700 DKK) ning kui otsustamiseks kulub rohkem aega (rohkem, kui 50 tundi), kui tasutud summa katab, tuleb otsuse saamiseks maksta lisatasu. Sellisel juhul on maksumaksjal õigus loobuda taotlusest, kui ta ei soovi rohkem maksta<sup>151</sup>;
- tasusummad on kehtestatud kindla summana sõltumata kulutatud ajast. Selline regulatsioon kehtib nt Soomes. Sõltuvalt avalduse tegijast ja maksustatavast objektist tuleb taotlejal riigilõivu tasuda 55-st kuni 2200 euron<sup>152</sup>.

IFA 1999 aasta kongressil avaldasid maksuspetsialistid arvamust, et kuna eelotsuse eesmärgiks on anda maksukohustuslasele kindlustunne ning maksukohustuslasel on õigus kindlusele, siis ei tohiks sellega kaasneda kulusid. Eelotsuse väljastamine peaks olema käsitletav kui tavaline riigiteenus, et tagada maksukohustuslase juhendamine oma kohustuste täitmisel. Teiselt poolt viidati, et eelotsuse tasulisus on vajalik, kuna eelotsuse väljastamine on spetsiaalne teenus, millega kaasnevad täiendavad kulud ning need kulud peab kandma eelotsuse taotleja. Eelotsuse tasulisuse küsimusele võib läheneda niiviisi, et kui eelotsused on avalikud, siis kõik maksukohustuslased ja mitte ainult eelotsuse saaja, saavad kasu maksuhalduri seisukohast. Kui eelotsused sätestada tasulisena, siis tekib küsimus, mis on tasu aluseks (näiteks fikseeritud tasu).<sup>153</sup>

<sup>150</sup> Vaata: **D. Sandler**. Viidatud teos.

<sup>151</sup> **B. Møll Pedersen**. Denmark, in The International Guide to Advance Rulings, IBFD loose-leaf, 2001, at 19.

<sup>152</sup> **D. Sandler**. Viidatud teos.

<sup>153</sup> **C. Romani**. Viidatud teos, pp 277-278.

Kirjanduses esitatakse mitmeid põhjendusi eelotsustuste tasulisuse õigustamiseks. Leitakse, et:

- kuna kaalul on kellegi edaspidine kasusaamise võimalus, on loomulik, kui isik, kelle suhtes otsustus antakse, on valmis selle eest ka tasu maksma;
- ei ole põhjendatud, et otsustamise eest kannavad maksukoormust teised maksumaksjad, kuigi tegelikult on tegemist riigi poolt taotlejale pakutava eriteenusega, millest ei saa kasu muud isikud;
- riigilõiv on kui abivahend, mis ainult ei hoia ära ega vähenda teoreetiliste avalduste esitamist, vaid kinnitab ka, et maksumaksjal on kindel ja põhjendatud huvi lahendi saamise suhtes;
- nii on võimalik palgata rohkem ja kvalifitseeritumaid töötajaid, kelle töö tulemuseks on korralikumad otsused ning parema kvaliteediga teenuste osutamine, mis pikemas perspektiivis tagab maksumaksjate soosingu maksuhaldurite tegevuse suhtes<sup>154</sup>.

Üldjuhul on tasu maksmine eelotsuse väljastamise eest vaid üldise õiguse maades (näiteks nagu Ameerika Ühendriigid, Kanada) ja mõnedes teistes riikides nõutav. Euroopa Liidu riikides nt Taanis, Soomes ja Rootsis on sätestatud tasu eelotsuse väljastamise eest<sup>155</sup>.

Ka Eesti MKS § 91<sup>6</sup> sätestab eelotsuse läbivaatamise eest riigilõivu tasumise kohustuse. Vastavalt riigilõivuseaduse § 222<sup>156</sup> tuleb juriidilisel isiku taotluse läbivaatamise eest tasuda 12 000 krooni. Füüsilistele isikutele on sätestatud vähendatud riigilõivumäär 3000 krooni.

Maksumaksjal võib tekkida küsimus, miks nad peavad maksma riigilõivu eelotsuse taotluse eest, kui juhiste ja maksuseaduste tõlgenduste selgitamine on niikuinii maksuhalduri töö. Ilmselt on seadusandja riigilõivu sisseseadmisel seadnud eesmärgiks vähendada „teoreetiliste” taotluste esitamise arvu. Eelotsuse saamiseks riigilõivu tasudes näitaks maksumaksja, et tal on lahendi saamiseks kindel ja põhjendatud huvi<sup>157</sup>.

Eelotsuse taotluse läbivaatamine lõivustamise põhilisteks argumentideks Eestis said:

- taotleja eesmärgiks on saada eelotsusega võimalikku kasu;

<sup>154</sup> M. J. Ellis, M. Desaw. Viidatud teos, p 33.

<sup>155</sup> C. Romano. Viidatud teos, pp 276; 278.

<sup>156</sup> Riigilõivuseadus

<sup>157</sup> K. Jõgi. Maksuhalduri eelotsuseid võiks viljeleda ja Eestis. Maksumaksja. 2004, nr 7/8, lk 79.

- tegemist on erahuvidest lähtuva „teenusega”, mistõttu ei ole põhjendatud eelotsuse tegemisega kaasnenud kulude katmine täies mahus riigieelarve vahenditest;
- tasu seadmine aitab ära hoida läbimõtleмата taotluseid.

Viimasest punktist lähtuvalt muutis ka Saksamaa alates 01.01.2007.a. oma siduva teabe taotlused tasuliseks, kuna massilisest saabus läbimõtlematuid taotlusi, mis koormasid liigselt maksuhaldurit.<sup>158</sup>

Seega riigilõivu arvutamine on jagatud kaheks süsteemiks, millest esimesel on võimalik maksuobjekti tagajärje väärtuse kindlaksmääramine<sup>159</sup> ja lõiv arvutatakse järkudeks jaotatud summade alusel 124 eurost kuni 91 456 euroni. Kui maksuobjekti väärtust ei ole võimalik kindlaks määrata arvestatakse kulunud aega. Iga alustatud pooltund maksab 50 eurot, kuid mitte vähem, kui 100 eurot<sup>160</sup>.

Rahandusministeeriumi ametnike poolt koostatud MKS seletuskirja kohaselt oli eesmärgiks kehtestada riigilõiv võimalikult õiglase suuruses ning mille arvestamise või sissenõudmisega kaasneks võimalikult madal halduskoormus – seda nii maksuhaldurile (riigilõivu võtjale) kui ka riigilõivu tasujale. Eelotsuse taotlused on eelduslikult väga erineva mahuga, mistõttu kõikide isikute ja taotluse liikide suhtes ühtse riigilõivumäära kehtestamine ei ole põhjendatud. Riigilõivumäärade arvestamisel võeti aluseks eeskätt ekvivalendipõhimõtte, kuid seda läbi kulupõhimõtte. Füüsiliste isikute puhul arvestati ka maksevõimelisuse põhimõtet.

Teiseks praktiliseks probleemiks riigilõivu puhul on see, et riigilõivuseadus ei reguleeri riigilõivu maksmist maksumaksjate ühise taotluse esitamisel. Õige oleks asuda seisukohale, et riigilõivu tuleb tasuda taotluselt, mitte lähtuvalt taotlejate arvust, kuna osundatud säte räägib taotluse maksustamisest riigilõivuga. Eeltoodud seisukohta riigilõivu puhul sarnastes kaasustest toetab ka kohtupraktika<sup>161</sup>.

Problemaatiliseks riigilõivu juures võib osutada ka taotluse tagastamine ja tagasivõtmise problemaatika. Vastavalt MKS § 91<sup>8</sup> võib taotluse esitaja enne eelotsuse tegemist taotluse tagasi

<sup>158</sup> Samas on esitatud ka 2008.a. veebruaris esimene hagi kohtule lõivukohustuse õiguspärasuse suhtes.

<sup>159</sup> Võrreldav nt meie riigilõivuseaduse summa arvutamisega avalduste esitamise eest tsiviilkohtusse.

<sup>160</sup> **J. B. Birle.** Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtlexikon. Verlag C. H. Beck München 2009, S 35.

<sup>161</sup> Riigikohtu tsiviilkolleegium 10.04.2007 määrus kohtuasjas nr 3-2-1-37-07. – RT III 2007, 16, 133.

võtta. Kusjuures taotluse tagasivõtmine ei takista uue taotluse esitamist sama toimingu maksustamise kohta. On arusaadav, et maksumaksja võib taotlusest loobuda, aga kuidas reguleerib antud olukorras maksuhaldur riigilõivu tagastamist? Maksuhaldur kirjutab oma kodulehel maksumaksjale mõeldud juhendis, et kui MTA keeldub eelotsuse andmisest või kui eelotsuse taotluse esitaja võtab taotluse tagasi, kuulub tasutud riigilõiv selle tasunud isiku taotluse alusel samuti tagastamisele. Tegelikult ütleb riigilõivu seaduse § 14 lg 1 p 4, et riigilõiv tagastatakse, kui isik võtab toimingu tegemise taotluse tagasi enne taotluse läbivaatamist<sup>162</sup>. Seega juhul, kui maksumaksja on asunud juba taotlus läbi vaatama ja maksukohustuslane esitab taotluse eelotsuse tagasivõtmiseks on tal lõivustamise põhimõtetest lähtuvalt õigus ka osalisele riigilõivu tagastusele. Kuna maksumaksja on asunud taotlust läbi vaatama ja seoses sellega teinud kulutusi avalduse menetlemisega, võib tagastatavast summast arvata maha taotluse läbivaatamisega kaasnenud menetluskulu. Kui menetluskulu täpset suurust ei ole võimalik kindlaks määrata, arvatakse riigilõivu tagastamisel menetluskuluna maha 25 protsenti toimingust eest ettenähtud riigilõivust<sup>163</sup>. Seega, kui näiteks esitatakse eelotsuse taotlus, maksumaksja asub seda menetlema, kuid maksumaksja ei täida kaasaitamiskohustust ja taotlus jäetakse seetõttu läbi vaatamata, siis võib põhimõtteliselt tagastatavat lõivu vähendada menetluskulude võrra<sup>164</sup>.

Seega eelotsuste väljastamise eest riigilõivu tasumise kohustus on enamus riikidel. Nii on see ka Eestis. Eelkõige saab seda põhjendada asjaoluga, et riigilõiv on konkreetse vastuhüvega tasu, mille eesmärk on hüvitada haldusorganile (riigile) toiminguga kaasnevad kulud. Lõivustatud toimingust saab üldjuhul hüve vaid seda taotlenud isik. Eestis on eelotsuse taotlemise riigilõivu määr juriidilisele ja füüsilisele isikule erinev.

### **3.3. Siduva eelotsuse kehtivuse tingimused**

Kuna eelotsustused on seotud teatud kindlate tulevikutehingutega, on loogiline, et enamikel juhtudel sõltub otsustuse kehtivus tehingute toimumise ajast. Seega on küsimus selles, kui pikaks ajaks ette saab maksumaksja otsustuse määrata.

---

<sup>162</sup> T. Elling. Viidatud teos, lk 29.

<sup>163</sup> Riigilõivuseadus (RT I, 22.12.2006, 58, 439) § 15 lg 2.

<sup>164</sup> Riigilõivu tasumise ja tagastamise täpsem kord on kehtestatud rahandusministri 29.12.2006 määrusega nr 68 „Riigilõivu sularahas vastuvõtmise, tasumise kontrollimise ja tagastamise kord“. – RTL 2007, 1, 7.

Aspekt, millega tuleb mõnedes eelotsuste süsteemides arvestada, on maksukohustuslase kohustus teha tehingud teatud perioodi jooksul alates eelotsuse väljastamist. Seda saab käsitleda ka kui taotletud eelotsuse kehtivusaega. Kui maksukohustuslane ei saa ettenähtud perioodi jooksul tehinguid teha, siis eelotsus aegub. Sel juhul on maksukohustuslasel võimalus taotleda pikendust. Samas on kirjanduses välja toodud, et igas väljastatud eelotsuses peaks olema üksikasjalikult esitatud ka otsuse kehtivusaeg, kuna eelotsused võivad sisaldada komplitseeritud tehinguid, mille osas on otstarbekas omada suhteliselt pikka kehtivusaega, kuid samas võivad eelotsused olla väljastatud väga lihtsate faktiliste asjaolude kohta, mille puhul ei ole otstarbekas omada pikka kehtivusaega.<sup>165</sup>

Eestis on eelotsuse kehtivus seotud selle siduvusega. Ehk eelotsuse kehtivust ennast ei ole reguleeritud, vaid on reguleeritud selle siduvust maksuhaldurile. Üheks siduvuse nõudeks ja seega ka kehtivuse aluseks on, et toiming tuleb teha eelotsuses määratud aja jooksul, st maksustamise seisukohast peavad kõik olulised toimingud olema eelotsuses määratud tähtajaga tehtud. Toimingute tegemise tähtaja määrab maksuhaldur. Ettepaneku teeb selleks maksumaksja, kuid maksuhaldur ei pea sellega arvestama. Tähtaja määramisel tuleb arvestada eelkõige seda, et toimingud saaks selleks ajaks tehtud, st tähtaja määramisel peab maksuhaldur lähtuma mõistlikkuse põhimõttest. Samas ei ole mõistlik nõuda ettepanekuga anda mitme aasta pikkune tähtaeg, kuna selle jooksul võib seadustes ja kohtupraktikas toimuda eelotsust mõjutavaid muutusi. Keerulisemate tehingute puhul ja olukorras, kus tehingu teostumine nõuab kolmanda isiku nõusolekut (nt Konkurentsiameti luba koondamiseks) on maksumaksjal soovitatav avaldada ka tehingu ajaplaan, et maksuhaldur mõistaks pikema tähtaja määramise vajadust. Võimalik on ka pärast eelotsuse andmist esitada maksuhaldurile põhjendatud taotlus tähtaja pikendamiseks<sup>166</sup> (näiteks toimub tehingu lõpetamise vaidlus Konkurentsiametiga)<sup>167</sup>.

Ühtne regulatsioon küll puudub ja enamikes riikides puudub üldse seaduses selle kohta kindel säte, kuid näiteks Soome seaduste kohaselt ei ole lubatud arutada kaasust, mille probleemküsimus võib esile kerkida alles kaugemas tulevikus. Leitakse, et kuna seadused võivad muutuda ja maksumaksjal on alati võimalik hiljem otsustust taotleda, ei ole mõttekas anda lahendile pikka

<sup>165</sup> C. Romano. Viidatud teos, pp 253–254.

<sup>166</sup> Maksukorralduse seaduse § 50 lg 5 kohaselt võib maksuhaldur menetlusosalise põhjendatud taotluse korral või oma algatusel pikendada enda poolt määratud menetlustähtaega, mille tähtpäev ei ole veel saabunud.

<sup>167</sup> H. Pikmets. Viidatud teos, lk 40.

kehtivusaega. Nii kehtibki otsustus mitte kauem kui selle andmisele järgneva kalendriaasta lõpuni<sup>168</sup>.

Siiski on nt Hollandis ette nähtud standardtähtaeg neli aastat<sup>169</sup>. Sellised tähtajad on eriti olulised juhul, kui maksuhalduril puudub õigus otsustuse kehtivusajal see tühistada või tagasi võtta. Riikides, kus maksuhaldur võib oma positsiooni pärast otsustuse väljastamist muuta, kehtib reegel, mille kohaselt muudatus on kehtiv ainult juhul, kui sellest teavitatakse otsustuse taotlejat ette ning ta on muudatustega nõus. Sellistel juhtudel annab kehtivusaeg maksumaksjale kindluse toetuda eelotsusele ning kui maksuhaldur ise teeb muudatusettepaneku, milleks saab olla maksumaksjale ainult soodsama olukorra loomine, võib viimane sellest veel kasu saada<sup>170</sup>.

Sarnaselt Eestiga on Saksamaal kehtestatud eelotsuse siduvuse kehtivus eelotsuse jõustumisega ja lõppeb kindla sündmuse saabudes (nt tehingu lõpetamiseni)<sup>171</sup>. Nagu juba eelnevalt märgitud, on Eestis eelotsuse kehtivus seotud selle siduvusega. Ehk eelotsuse kehtivust ennast ei ole reguleeritud, vaid on reguleeritud selle siduvust maksuhaldurile. Üheks siduvuse nõudeks ja seega ka kehtivuse aluseks on, et toiming tuleb teha eelotsuses määratud aja jooksul, st maksustamise seisukohast peavad kõik olulised toimingud olema eelotsuses määratud tähtajaga tehtud.

### ***3.4. Siduva eelotsuse andmisest keeldumise alused ja kaebeõiguse rakendamine siduva eelotsuse andmise menetluses***

Igas riigis esineb avaldusi, mille kirjutamise eesmärgiks jäävad väljapoole lubatud taotluste piire ning mille suhtes eelotsustuse andmist üldse arutama ei hakata. Enamasti kuulub maksuhaldurile diskretsiooniõigus otsustamiseks, kas hakata vastavat negatiivseid parameetreid sisaldavaid taotlust menetlema või mitte. Üheltpoolt tundub, et sellise loetelu kehtestamine on riigile kasulik, teiselt poolt aga, kui moodustada kindel nimekiri kaebustest, mille maksuhaldur võib tagasi

---

<sup>168</sup> **D. Sandler.** Viidatud teos.

<sup>169</sup> **E. J. Kok.** International Guide to Advance Rulings. Binder. Netherlands. Utrecht, 1999, pp 22-24.

<sup>170</sup> **M. J. Ellis, M. Desaw.** Viidatud teos, p 40.

<sup>171</sup> **S. Eilers., M. Schiessl.** The International Guide to Advance Ruling. Binder. Germany. Köln, 1997, p. 22.

lükata, tagab see maksukohustuslasele õiguse kõikidele loetelust välja poole jäävatele probleemidele eellahendit nõuda<sup>172</sup>.

Keeldumise alused on sätestatud ka MKS, mil maksuhalduril on õigus (mitte kohustus) keelduda eelotsuse tegemisest. Osaliselt on töö autori arvates tegemist ebamõistlike alustega.

Kui maksuhaldur leiab, et taotluses väljatoodud toiming on oletuslik või kui toimingu eesmärgiks on maksudest kõrvalehoidumine, siis on ametil õigus keelduda eelotsuse andmisest. Oletuslik tähendab seda, et isikud on konkretiseerimata ja on näha, et puudub poolte tegelik tahe tehingut sooritada. MTA teavitab sellisel juhul taotlejat eelotsuse andmisest keeldumisest ja tagastab taotluse<sup>173</sup>.

Samalaadsed alused on toodud ka Saksa õiguses. Tulenevalt Saksamaa Liitvabariigi Rahandusministeeriumi 29. detsembri 2003.a. määrusest võib maksuhaldur keelduda eelotsuse väljastamisest, kui taotleja peaesmärgiks on maksude vältimine. Samuti võib maksuhaldur teatud tingimuste esinemisel keelduda taotluse rahuldamisest. Maksuhaldur ei pea otsust andma, kui:

- kirjeldatud asjaoludest ei piisa õigusliku garantii andmiseks;
- liidu maksukohtus on arutamisel samasisuline kaebus ning oodatav otsus määrab ka vastava taotuse lahendi.

Olukord, mida Eesti seaduses ei ole reguleeritud, kuid mis leiab käsitlemist Saksa õiguses on keeldumine alusel, et kohtus on arutamisel samasisuline kaebus. Reaalselt võib osutuda probleemseks olukord, kus eelotsuse taotlus ei saa lahendada kavatsitava seadusemuudatuse tõttu. Eesti MKS ei anna võimalust avalduse vastuvõtmisest keeldumiseks põhjusel, et näiteks oodatakse kõrgema astme kohtu lahendit või seadusemuudatuse jõustumist. Reaalne olukord antud olukorra reguleerimiseks oleks olnud näiteks AS Sylvesteri kohtuvaidluse raames, kus Tallinna Halduskohtus pidas vajalikuks jätta MKS § 84 kohaldamata selle vastuolu tõttu

---

<sup>172</sup> K. Jõigi. Viidatud teos, lk 25.

<sup>173</sup> Maksu- ja Tolliameti siduvad eelotsused, internetis kättesaadav: <http://www.emta.ee/?id=22574>, 01.07.2009.

põhiseaduse § 13 sätestatud õiguselguse põhimõttega ja edastas materjalid Riigikohtule põhiseaduslikkuse järelevalve menetluseks<sup>174</sup>.

Teise alusena võib MTA keelduda eelotsuse andmisest, kui toimingu maksustamist reguleerivate õigusnormide kohaldamine on (eeskätt taotleja jaoks) objektiivsetel asjaoludel selge, ehk teisisõnu kui tegemist on küsimusega, mis peaks niiõelda iga keskmise isiku jaoks olema arusaadav, kui ta on tutvunud vastavate õigusaktidega.

Objektiivset selgust on käsitlenud ka Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium, milles leiti, et õigusnormide kohaldamine on selge, kui maksunormi adresaadiks olev kujuteldav keskmiste võimetega isik saab mõistlikul määral ette näha tagajärgi, mida teatud tegevus võib kaasa tuua<sup>175</sup>.

Seega peab taotlusest nähtuma, et taotleja on analüüsinud kõiki toimingu maksustamise faktilisi ja õiguslikke asjaolusid ning, et küsimus ei ole isikul tekkinud pelgalt sellest, et ta ei ole mõelnud läbi toimingu kõiki faktilisi asjaolusid ega tutvunud tema küsimust reguleerivate õigusaktidega. Eelotsus antakse seega ainult sellisel juhul, kui toimingu maksustamisega seonduv on sedavõrd keerukas, et vajab tavapärasest põhjalikumat maksuseaduste analüüsi, samuti vastava kohtupraktika põhjalikumat tundmist. Objektiivne ebaselgus esineb näiteks juhul, kui toimingu maksustamist puudutav õiguslik regulatsioon on keskmisest keerukam ning õigusnormide senine kohaldamine kas MTA või ka kohtute poolt ei ole olnud piisavalt ühtne ning puuduvad ka MTA (või ka Rahandusministeeriumi) varasemad (avaldatud) selgitused. Sellisel juhul on võimalik pöörduda MTA poole, kes annab toimingute maksustamise kohta siduva hinnangu. MTA hinnangule tuginedes võib taotleja olla kindel, et ei lähe vastuollu MTA tõlgendusega eelotsuses käsitletud toimingute maksustamisel<sup>176</sup>.

Siit tulenevalt peab eelotsuse taotlus olema väga põhjalik ja hästi motiveeritud, et maksuhaldur seda tõsiselt võtaks. Eelotsus antakse ainult sellisel juhul, kui toimingu maksustamisega seonduv on sedavõrd keerukas, et vajab tavapärasest põhjalikumat maksuseaduste analüüsi, samuti

---

<sup>174</sup> Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 03.07. 2008.a. kohtumäärus nr 3-4-1-9-08 maksukorralduse seaduse § 84 põhiseaduslikkuse kontrolli kohta. – RT III 2008, 33, 224.

<sup>175</sup> Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 15.12.2005 kohtuotsus nr 3-4-1-16-05. – RT III 2006, 1, 2. Punktid 22 ja 23.

<sup>176</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi koduleheküljel, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

vastava kohtupraktika põhjalikumat tundmist. MTA ei konkureeri eelotsuse regulatsiooni sisseviimise kaudu maksukonsultatsiooni pakkuvate äriühingutega.

Samas tekib ka probleem, et mida targem maksumaksja, seda väiksem lootus on eelotsus üldse saada. Arusaadavalt ei peaks maksuhaldurilt eelotsuse tegemise kaudu küsima, milline on täna kehtiv maksumäär või millal tuleb esitada deklaratsioon. Siiski võib osundatud säte takistada maksumaksjal oluliste tehingute tegemisel kindlust saada. Kui keeruliste toimingute tegemisega seondvalt kirjeldab maksumaksja kõiki asjaolusid ja analüüsib neid ning jõuab teda rahuldavale ja õigele järeldusele, millega maksuhaldur samuti võiks nõustuda, annaks selline olukord õiguse maksuhalduril keelduda eelotsuse tegemisest, kuna maksumaksja saab seaduse kohaldamisest õigesti aru. See kahjustaks aga maksumaksja huve ja õigusi, kuna ei ole välistatud, et hiljem maksumaksja tõlgendus, millega maksuhaldur nõustus, osutub mingil põhjusel vääraks (näiteks kohtupraktika asub teistsugusele seisukohale või loobub maksuhaldur ise enda varasemast tõlgendusest)<sup>177</sup>.

Kuigi objektiivse selguse esinemise tuvastamine on maksuhalduri õigus, loodavad maksueksperdid, et maksuhaldur ei hakka nimetatud keeldumise alust praktikas kohaldama, kuna see oleks vastuolus eelotsuse andmise peamise eesmärgiga – anda võimalusel positiivne hinnang maksumaksja poolt pakutud lahendusele tehingu maksustamise osas<sup>178</sup>. Esimese aasta praktikale<sup>179</sup> tuginedes on maksuhaldur keeldunud siduva eelotsuse andmisest, kuna taotlusest nähtuvalt oli tehingutega seotud õiguslik olukord objektiivsetel asjaoludel selge ega vajanud täiendavat maksuhalduri selgitamist.

Samas, kui taotluse sisu viitab pigem teabenõudele, vastab MTA isiku taotlusele tuginedes MKS § 14 lõikele 1 ning tema vastust ei käsitleta siduva eelotsusena vaid vastusena teabenõudele. MTA vastust teabenõudele saab käsitleda siduvana õiguspärase ootuse põhimõttele tuginedes. Siduva eelotsuse eest tuleb teatavasti tasuda riigilõivu, kuna tegemist on märkimisväärselt keerukama ja ajamahukama küsimusega. Ei oleks põhjendatud võtta isikult riigilõivu lihtsale teabenõudele vastamise eest<sup>180</sup>.

---

<sup>177</sup> H. Pikmets. Viidatud teos, lk 39-40.

<sup>178</sup> Samas, lk 40.

<sup>179</sup> Maksu- ja Tolliameti kiri 07.04.2009 nr 6-5/6254-1

<sup>180</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekülg., internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

Esimese aasta eelotsuste praktikale tuginedes on maksuhaldur kolme taotluse<sup>181</sup> puhul leidnud, et esitatud taotlus ei vasta MKS-si sätestatud siduva eelotsuse taotluse tunnustele ning vastanud taotlusele kui selgitustaotlusele MKS § 14 lõike 1 alusel. Viidatud säte näeb ette, et maksuhaldur annab maksukohustuslase taotlusel teavet tema poolt tasumisele kuuluvate maksude, maksusumma arvutamise korra ja määramise aluste kohta ning selgitusi maksudeklaratsiooni täitmise kohta.

Taotluste ümberkvalifitseerimise aluseks oli ühel juhul asjaolu, et taotluses kirjeldatud toimingut maksustamist reguleerivate õigusnormide kohaldamine oli objektiivsetel asjaoludel selge – õigusaktide lihtsa analüüsi läbi oli võimalik anda vastus kõikidele taotlustes püstitatud küsimustele. Teisel juhul küsiti eelotsust mitte endale, vaid kolmandale isikule. Kolmandal juhul oli ümberhindamise põhjuseks asjaolu, et taotluses kirjeldatud tehingud olid juba toimunud ning sellisel juhul maksuhaldur eelotsust ei anna. Asjaolude selgitamiseks antud vastuses kirjeldati siiski maksuhalduri hinnangut toimunud tehingutele. Juhtumite puhul, kus maksuhaldur kvalifitseerib siduva eelotsuse taotluse ümber selgitustaotluseks, rõhutab aga maksuhaldur, et kuigi selgitustaotlusele antav vastus ei ole rangelt õiguslikult siduv, on taotluse esitajal võimalik sellega arvestada kui maksuhalduri selgesõnalist väljendatud seisukohaga ning vajaduse korral ka sellele tugineda<sup>182</sup>.

Nagu juba eespool märgitud on maksuhalduril õigus otsuse andmisest keelduda tehingute korral, mille puhul on tegemist maksumaksmise vältimisega. Esmapilgul tundub selle üle mitteotsustamine mõistlik - ei ole õige küsida riigiasutuselt juhendit riiklike maksude vältimise kohta, eesmärgiga suurendada oma tulusid. Teiselt poolt on aga maksude tasumisest hoidumine väga subjektiivne - ühe silmis maksmise vältimine võib teise arvates olla maksuseadustest soodsaima rakendamisevõimaluse leidmine.

Eriti keeruliseks osutub antud aluse esinemise kindlakstegemine maksuhaldurile. Eelduslikult paneb maksumaksjat maksuhalduri poole pöörduma eelkõige soov maksta võimalikult mõistlikult (või vähe) makse. Tehingute tegemisel on maksukoormus kindlasti üks oluline osa tehingu kasumlikkuse hindamisel. Kui seoses maksude tasumise muutub tehingu kasum olematuks, on

---

<sup>181</sup> Maksu- ja Tolliameti kiri 07.04. 2009 nr 6-5/6254-1.

<sup>182</sup> **T. Molok.** Viidatud teos, lk 26-27.

tavapärane ja mõistlik, et tehingut ei sooritada. Kuigi seletuskiri aktsepteerib maksumaksja eesmärgina kasu saamist eelotsuse kasu<sup>183</sup>, võib arvata, et maksude tasumisest kõrvalehoidumise alusest saab seaduse kohaldamise murelaps. Tuleb üksnes loota, et maksuhaldur ei näe igas eelotsuse taotlejas potentsiaalset maksupetturit, kuna tõenäoliselt arvevabrikandid ja teised tegelikud maksupetturid eelotsuseid ei vaja<sup>184</sup>.

Maksude tasumisest kõrvalehoidumise ebaõnnestunud sõnastust saab järeldada ka MKS § 84 ümber tekkinud vaidluste osas. Maksude tasumisest kõrvalehoidmine on oma olemuselt lai mõiste ja ei ole selge, mida see kõik endast hõlmab. Töö autori arvates oleks selgesõnalisem olnud sätestada maksude kuritarvitamine, nagu see on sätestatud Saksamaa AO § 42. Eelmainitud paragrahvis on õigus mitte arvestada tehingutega, mis on sooritatud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil seadusega lubatud kujundamisvõimalusi kuritarvitades.

Seega sõltub eellahendi saamine sellest, kas maksuametniku meelest palub taotleja otsustust maksumaksmise vältimise või liigsest maksumaksmisest hoidumise kohta. Leitakse, et võimalik peaks olema vähemalt sellise otsuse saamine, kus ametnik avaldab oma arvamuse, kas kirjeldatava tehingu korral on tegemist lubamatu maksupettusega või saab plaanitavat skeemi vaadelda ka kui seaduslikku maksuarvestust<sup>185</sup>.

Samuti on MTA-l lähtuvalt HMS § 4 järgi kaalutusõigus. See tähendab, et MTA-l on õigus kaaluda otsuste tegemist ning valida erinevate otsustuste vahel. Arvestades Riigikohtu halduskolleegiumi seisukohta pole kaalutusõiguse kohaldamine juhtudel, kui seadus selle ette näeb, mitte üksnes administratsiooni õigus, vaid ka kohustus. Kuid diskretsiooni korras isiku jaoks negatiivse otsuse tegemine peab olema põhjalikult motiveeritud<sup>186</sup>. Põhjendus peab olema kohtule piisavalt veenev, et haldusorgan on diskretsiooni teostades arvestanud kõiki olulisi asjaolusid ja huve ning et kaalumine on toimunud ratsionaalselt<sup>187</sup>. Seega on MTA-l alati kohustus kaaluda, kas eelotsust üldse väljastada.

---

<sup>183</sup> Eelotsuse läbivaatamisel riigilõivu tasumise kohustuse panemist põhjendatakse maksumaksja sooviga saada eelotsusest kasu.

<sup>184</sup> **H. Pikmets.** Viidatud teos, 40.

<sup>185</sup> **M. J. Ellis. M. Desax.** Viidatud teos, pp 43-44.

<sup>186</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 11. novembri 2002.a otsus asjas nr 3-3-1-49-02.- RT III 2002, 32, 345.

<sup>187</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 6. novembri 2002 otsus nr 3-3-1-62-02. – RT III 2002, 30, 330.

Kaalutusõigust kasutades on MTA-l õigus eelotsust mitte väljastada juhul, kui tegemist on hüpoteetilise kaasusega. Kuna kirjeldatav tehing peab olema reaalne ning maksumaksja eellahendist tõeliselt huvitatud, kuna nii on võimalik vähendada isikute poolt esitatavaid mitteolulisi küsimusi, mis ainult suurendaksid haldurite töökoormust<sup>188</sup>. Eelotsuse taotlust saab esitada vaid realselt kavandatava toimingu kohta, mille puhul maksukohustuslasel on tekkinud kahtlusi maksuseaduste õiges rakendamises. Seega peab taotlusest nähtuma taotleja tegelik huvi toimingute sooritamiseks. Vajadusel küsib MTA taotlejalt täiendavaid selgitusi. Teoreetilises kirjanduses<sup>189</sup> nenditakse siiski, et tegelikult võib iga veel tegemata toimingut nimetada oletuslikuks ning eelotsuse saamine MTA-lt ei kohusta veel taotlejat toimingut lõpule viima. “Ebasoodsa eelotsuse” puhul võib taotleja otsustada toimingust täielikult loobuda. Eelotsuse mõtte kohaselt ei peaks aga oletusliku toiminguna määratlema toiminguid, mille lõpuleviimiseks on tehingupooled astunud kindlaid samme. Eeldatavalt sõlmitakse enne tehingu tegemist mitmeid (eel)kokkuleppeid, kuid enne tehingu lõpuleviimist võib tõusetuda küsimus selle maksustamisest<sup>190</sup>.

Praktikas võib hüpoteetiliste küsimuste pinnalt tekkivate vaidluste lahendamine muutuda väga keeruliseks, kuna tegeliku maksumaksja kavatsuse ja võimaluste kindlakstegemine võib osutuda raskeks või võimatuks ja selle tõendamine on maksuhalduri kohustus. Tõenäoliselt kujuneb praktikas keeldumise mõõdupuuks maksumaksja võimaluste puudumine (näiteks vara puudumise näol) tehingut teha, mida on võimalik kontrollida ja tõendada. Näiteks, kui maksumaksja esitab küsimuse aktsiate võõrandamise maksustamise osas olukorras, kus tal aktsiaid ei ole. Kui aga eeltoodud näite varal maksumaksja lahendab küsimuse ka aktsiate soetamise kavatsusega, on maksuhalduril üsna keeruline põhjendada tegeliku kavatsuse ja võimaluse puudumist<sup>191</sup>.

Hüpoteetiliste kaasuste ning ka kolmandate isikute nimel esitatud taotluste massilist esitamist tõkestab eeldatavasti suhteliselt suure riigilõivu tasumise nõue – arvestades riigilõivu suurust ning eelotsuse mittesiduvust kolmandatele isikutele ei ole mõistlik selliseid taotlusi maksuhaldurile esitada.

---

<sup>188</sup> **S. Sandler, C. Romano.** International Guide to Advance Rulings. Binder. Sweden. Stockholm, 1999, p 11.

<sup>189</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, p 233.

<sup>190</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

<sup>191</sup> **H. Pikmets.** Viidatud teos, lk 40.

Siit nähtub, et taotluse eesmärk ei tohi olla puhtalt maksuõiguse kuritarvitamine. Muu majanduslik eesmärk peaks prevaleerima.

Samuti ei ole MTA-l kohustust anda eelotsust tulumaksuseaduse § 50 lg 4 rakendamiseks ehk siis seotud isikute vahel tehtavate tehingute maksustamisel. Siin on põhjuseid kindlasti mitmeid. Esiteks on rahandusminister andnud TuMS § 50 lg 6 alusel määruse<sup>192</sup>, kus on viis erinevat meetodit siirdehinna määramiseks, sobiva meetodi peab seejuures maksumaksja endale ise määrama. Teoreetiliselt võiks siduva eelotsuse menetluses taotleda maksuhalduri hinnangut meetodi valikul. Kuid praktikas eeldaks see siiski maksukohustuslase poolt ühe meetodi valimist ja analüüsi. Kui aga maksuhaldur leiaks, et vastav meetod ei ole kohane, siis tähendaks õiglase meetodi leidmine ning rakendamine maksuhaldurile ebamõistlikult mahukat tööd – ilmselt jääks tal resurssi väheseks ning eelotsusel taotlemisel tasutav riigilõiv oleks samuti ebamõistlikult väike jne. Seega on mõistlikum välistada igasugune siirdehindadega seotud eelotsuse küsimine.

Rootsis lükkab maksuamet aastast keskmiselt tagasi 30-35% avaldustest. Üheks põhjuseks on siin kindlasti taotlustele esitatav nõue, et tegemist peab olema erakordse olukorraga avaldaja jaoks, kuid peamiseks keeldumise põhjuseks on just küsimuste liigne hüpoteetilisus ja faktide ebatäpsus<sup>193</sup>.

Eelotsuse andmata jätmine tuleb igal juhul otsustada motiveeritud haldusaktiga. Eelotsusega hinnangu andmisest keeldumine on rajatud kaalutusõigusele. MTA-l tuleb eelotsuse andmisest keeldumisel põhjendada, miks toimingu maksustamist reguleerivate õigusnormide rakendamine ei saa objektiivsetel asjaoludel olla ebaselge. Samuti tuleb põhjendada, miks MTA peab taotluses kirjeldatud toimingut oletuslikuks või mille alusel ta leiab, et kirjeldatud toiming sooritatakse maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil<sup>194</sup>.

Saksamaal võib siduva eelotsuse andmisest keelduda, kuid kohustuslik on keeldumist motiveerida. Keelduda võib ainult erilistel põhjustel. Kuna aga keeldumine ise ei ole veel siduv eelotsus, esitatakse ka keeldumise põhjuste sisu või osalise keeldumise põhjuste muud nõuded.

---

<sup>192</sup> Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53 „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid”. – RTL 2006, 81, 1506.

<sup>193</sup> **S. Sandler, C. Romano.** International Guide to Advance Rulings. Binder. Sweden. Stockholm, 1999, p 11.

<sup>194</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

Nõutav on aga nende põhjuste selge formuleerimine, et need oleksid selgelt arusaadavad. Keeldumise põhjuseks võib olla ka, kui küsitav informatsioon on iseenesest mõistetav. Iseloomulik neile juhtudele on, et keeldumise alused on ebatüüpilised ja seega tavaliselt ei ole neid seaduses sätestatud. Seega on AO § 121 järgi keeldumist vaja põhjendada kirjalikult ja motiveerida<sup>195</sup>.

Kui siduva eelotsuse taotlus rahuldatakse vaid osaliselt, siis tuleb antud osas ka vormistada haldusakt. Maksukohuslaste jaoks peab aga igal juhul selge olema, millisel juhul taotlus rahuldatakse ja millal selle täitmisest keeldutakse. Oluline on, et osaline eelotsuse ja osalise eelotsuse keeldumine käsitletakse eraldiseisvate haldusaktidena<sup>196</sup>.

Eelotsuste puhul võib eristada maksukohustuslasele soodsaid ja ebasoodsaid eelotsuseid. Maksukohustuslasele soodsate eelotsuste puhul võib kaasneda hirm, et maksuhaldur muudab oma otsust ja sel juhul peab olema võimalus maksukohustuslasel end kaitsta. Ebasoodsate otsuste puhul peab arvestama nende otsuste ignoreerimisega kaasnevate sanktsioonidega ning õigussüsteemis peaks olema võimalus väljastatud eelotsus vaidlustada.<sup>197</sup>

Eesti eelotsuse süsteem aga ei anna MKS § 91<sup>11</sup> lg 2 alusel maksuhalduri eelotsuses antud hinnanguga mittenõustumisel kaebeõigust. Seletuskirjas on leitud, et eelotsuse vaidlustamise võimaluse sätestamine ei ole otstarbekas. Eelotsuse näol on tegemist aktiga, millega ei kaasne taotleja jaoks otseseid õigusi ega kohustusi. MTA võtab endale eelotsuse andmisel kohustuse järgida seal kirjeldatud toimingut maksustamisel eelotsuses väljendatud seisukohti. Eelotsus on otseselt siduv üksnes MTA jaoks. Taotleja, jäädes eelotsuses väljendatust erinevale seisukohale, võib käsitletava toimingut maksustamisel lähtuda enda tõlgendusest. Seejuures peab ta arvestama riskiga, et MTA hilisemal kontrollimisel tõenäoliselt määrab maksuotsusega tasumisele täiendava maksumus eelotsuses antud hinnangust lähtudes. Sellisel juhul on maksuotsuse saanud maksukohustuslasel võimalik vaidlustada maksuotsus selleks ettenähtud korras. Maksuotsuse tühistamisel lükatakse kohtuotsusega ümber ka eelotsuses esitatud hinnang<sup>198</sup>.

---

<sup>195</sup> H. Mösbauer., T. Mösbauer. Viidatud teos, S 266.

<sup>196</sup> Samas, S 266

<sup>197</sup> C. Romano. Viidatud teos, pp 265–266.

<sup>198</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

Kuid see ei tähenda, et maksumaksjal ei oleks õigust menetlustoimingute vaidlustamiseks eelotsuse andmise menetluses. Eelotsuse tegemise menetluses ei ole ainsaks maksuhalduri tegevuse vaidlustamise võimaluseks kaebuse või vaide esitamine juhul, kui taotlus on jäetud läbi vaatamata. Eelotsuse tegemise näol on tegemist haldusmenetluse ühe liigiga, mille suhtes kehtivad kõik MKSis ettenähtud vaidlustamise võimalused.

Menetlusosalistel on MKS § 137 lg 2 kohaselt õigus muuhulgas vaidlustada ka viivitust, tegevusetust ja muid maksuhalduri toiminguid. Halduskohtumenetluse seadustiku<sup>199</sup> § 7 lg 1 järgi võib kaebusega halduskohtusse pöörduda isik, kes leiab, et haldusakti või toiminguga on rikutud tema õigus või piiratud tema vabadusi. Avalik-õigusliku suhte olemasolu või selle puudumise või haldusakti või toimingu õigusvastasuse kindlakstegemiseks võib kaebuse esitada isik, kellel on selleks põhjendatud huvi<sup>200</sup>.

Nii on eelotsuse taotluse esitajal õigus muuhulgas vaidlustada ka eelotsuse andmisest keeldumist, MKS §-s 91<sup>9</sup> ettenähtud menetluse peatamist ning maksuhalduri tegematajätmist menetluse ajal, kui sellega on rikutud tema õigusi või piiratud tema vabadusi. Seega ei ole eelotsuse andmise menetlus midagi erilist, ega eraldiseisvat, vaid üks haldusmenetluse liik, millele kohalduvad kõik haldusmenetluse üldised põhimõtted<sup>201</sup>.

Eraldi tähelepanu vajavad olukorrad, kui maksuametnik keeldub kaasuse arutamisest. Kuna maksuametnikel on õigus teatud juhtudel mitte otsustada, võib teatud riikides maksumaksja, kelle taotlus on tagasi lükatud, pöörduda kohtu poole saamaks kohtunike arvamust, kas maksuhaldur on põhjendatult keeldunud otsustamisest. Sellekohased kohtulahendid on nt Saksamaa praktikas juba olemas.

Saksamaal on nt kohus leidnud, et maksuamet käitus õigesti, kui lükkas tagasi avalduse, kus maksumaksja küsis ainult üldist maksunõuannet, mitte aga eelotsust konkreetsele tehingule<sup>202</sup>. Kaebuse edu korral saadab kohus tavaliselt taotluse maksuametile tagasi uueks arutamiseks kohustusega arvestada kohtu seisukohtadega<sup>203</sup>.

---

<sup>199</sup> RT I 1999, 31, 425.

<sup>200</sup> **T. Molok.** Siduvate eelotsuste andmine on käivitunud ootuspäraselt. Eesti Majanduse Teataja 10/2008, lk 35.

<sup>201</sup> **T. Molok.** Samas, lk 36.

<sup>202</sup> Finanzgericht Berlin, 5.08.1983 – EFG 1984.

<sup>203</sup> **S. Eilers, M. Schiessl.** The International Guide to Advance Rulings. Binder. Germany. Köln, 1997, p 38.

HMS ja MKS kohaselt võib isik, kes leiab, et menetluse käigus on rikutud tema õigusi või piiratud vabadusi, kohtuväliselt vaidlustada lisaks maksuhalduri haldusaktile ka maksuhalduri toiminguid. Muuhulgas saab vaide esitada ka haldusakti andmisest keeldumise peale. Seega oleks eelotsuste taotluste läbivaatamatuna tagastamine vaidlustatav nii haldusmenetluse seadusest tulenevate üldnormide kui ka MKS sätete kohaselt. Vaide läbivaatamisel on maksuhalduril õigus teha otsustamist keeldunud maksuametnikule ettekirjutus eellahendi andmiseks (MKS § 148 lg 1 p 3) või jätta vaie rahuldamata (MKS § 148 lg 1 p 5).

Isikutele, kelle vaie jäetakse vaidemenetluses rahuldamata, näevad MKS ja HMS ette veel ka õiguse pöörduda seaduses sätestatud tingimustel ja korras kaebusega kohtusse (HMS § 87 lg 1 ja MKS § 151 lg 1).

Kokkuvõtvalt võib siinkohal välja tuua need juhud, millal on maksuhalduril õigus eelotsuse andmisest keelduda. Kui maksuhaldur leiab, et taotluses väljatoodud toiming on oletuslik või kui toimingu eesmärgiks on maksudest kõrvalehoidumine, siis on ametil õigus keelduda eelotsuse andmisest. Samuti on õigus keelduda, kui maksustamist reguleerivate õigusnormide kohaldamine on objektiivsetel asjaoludel selge või tegemist on ainult hüpoteetilise kaasusega. Ühtlasi on välistatud eelotsuse küsimine ka seotud isikute vaheliste tehingute puhul.

Veel kord tuleb tähelepanu juhtida, et Eesti eelotsuse süsteem ei näe ette maksuhalduri eelotsuses antud hinnanguga mittenõustumisel kaebeõigust. Eelotsuse vaidlustamise võimaluse sätestamine ei ole seadusandja seisukohalt otstarbekas. Eelotsuse näol on tegemist aktiga, millega ei kaasne taotleja jaoks otseseid õigusi ega kohustusi.

### ***3.5. Siduva eelotsuse kokkuvõtte avalikustamine***

Eelotsus on õiguslik instrument, mis võimaldab maksukohustuslasel saada infot konkreetse tehinguga seonduvate maksustamise aspektide kohta. Eelotsuste süsteemi olemasolu riigi maksuõiguses on kasulik nii maksuhaldurile kui ka maksukohustuslasele. Efektive eelotsuse süsteemi puhul peab arvestama ühelt poolt läbipaistvusega, teiselt poolt aga konfidentsiaalsusega.

Igas maksusüsteemis peab seadusandlik võim leidma tasakaalu maksuadministratsiooni otsuse tegemise läbipaistvuse ning maksukohustuslase konfidentsiaalsuse vahel.<sup>204</sup>

Eelotsuste avalikustamine on oluline komponent kindla ja ühtse halduspraktika kujunemisel ning samuti viitab maksuhalduri otsuse tegemise protsessi läbipaistvusele. Eelotsuste avalikustamine on seotud ka maksukohustuslaste võrdse kohtlemise põhimõttega. Maksukohustuslased, lisaks nendele, kes on taotlejad, peavad olema teadlikud maksustamise käsitlestest, mis on tagatud teistele maksukohustuslastele sarnaste tehingute puhul. Eelotsuste süsteimid, kus eelotsused avalikustatakse, peavad toime tulema tasakaalu leidmisega kahe erineva huvigrupi vahel: ühelt poolt läbipaistvus ja võrdne kohtlemine ning teiselt poolt konfidentsiaalsus.<sup>205</sup> Enamikus riikides avalikustatakse eelotsused anonüümsel kujul, et tagada maksukohustuslase konfidentsiaalsust. Lisaks kohustusliku informatsiooni kustutamisele on mõnedes riikides võimalus maksukohustuslasel ise määratleda konfidentsiaalne informatsioon – maksukohustuslane saab eelotsuse taotluse esitamisel määratleda, millise informatsiooni peab otsuse avalikustamisel kustutama. Teiseks avalikustamise viisiks, alternatiiviks otsuse anonüümsel kujul avalikustamisele, on otsuse avalikustamine kokkuvõtte kujul. Näiteks pakub Hollandi eelotsuse süsteem valikuvõimaluse, kas avaldada otsus anonüümselt või kokkuvõtte kujul.<sup>206</sup>

Avalikustamise juures peab arvestama maksuõiguses kehtiva võrdse kohtlemise põhimõttega (Põhiseaduse § 12), mille kohaselt on maksumaksjatel õigus teada varem tehtud otsuseid, et nad saaks samasuguste tingimuste esinemisel nõuda võrdset kohtlemist. Üks õiguslalases kirjanduses avaldatud seisukoht on, et kui maksuhaldur annab teatud kindlatele tingimustele vastavale tehingule eelotsustuse, ei tohiks see jääda ainult üksikute isikute teada<sup>207</sup>. Seega oleks mõistlik avalikustada eelotsuste sisu – üldjoontes asjaolud, argumendid ja resolutsioon, jättes välja maksusaladusena kvalifitseeruva teabe taotleja, tehingu, äripartnerite jms kohta.

Avalikustamise vastu on maksumaksjad, kes on saanud soodsa lahendi ning ka maksuhaldurile võib avalikustamine lisada koormust. Maksukohustuslastest ei ole tavaliselt juriidilised isikud huvitatud kasuliku eelotsuse teistele teatavaks tegemisest, kuna püüavad saladuses hoitud teabega olla kavalamad konkurentidest, nähes võimalust saavutada sel viisil edu teiste ettevõtjate ees.

<sup>204</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, p 496.

<sup>205</sup> Samas, p 271.

<sup>206</sup> **C. Romano.** Viidatud teos, p 276.

<sup>207</sup> **M. J. Ellis., M. Desaw.** Viidatud teos, p 34.

Maksuameti seisukohast vaadates paneb aga otsuste avalikustamine ametnikud raskemasse olukorda, kuna vältimaks riigile kulukaid pretsedente, peavad nad olema eriti hoolikad ja täpsed iga argumendi suhtes, mis soodustab maksumaksja olukorda<sup>208</sup>.

Selline probleemilahendus peaks olema kooskõlas ka PS §-st 12 tuleneva võrdse kohtlemise põhimõttega. Nimetatud paragrahvi esimese lõike järgi peab olema kõigile tagatud võrdsus seaduse ees. Erialakirjanduses on asutud seisukohale, et võrdsus seaduse ees tähendab kõigepealt, et kõigile tuleb kohaldada kehtivaid seadusi ühtviisi.<sup>209</sup> Võrdse kohtlemise põhimõtte kohaselt käsitletakse ühetaoliselt kõiki isikuid ühtedes ja samades oludes ning samadel eeldustel. Ühetaoline kohtlemine peab olema tagatud ühesuguste asjaolude korral<sup>210</sup> ning iga ebavõrdse kohtlemise õigustamiseks peab olema vähemalt üks mõistlik põhjus. RKPK on leidnud, et „keeldu kohelda võrdseid ebavõrdselt on rikutud, kui kaht isikut, isikute gruppi või olukorda koheldakse meelevaldselt ebavõrdselt. Meelevaldseks saab ebavõrdset kohtlemist lugeda siis, kui selleks ei leidu mõistlikku põhjust.”<sup>211</sup>

Tegemist oleks siiski juhtumipõhiste otsuste avaldamisega, mitte aga MKS § 15 alusel antavate üldjuhendite ja -selgitustega. Eelotsuste kättesaadavuse tagamiseks saaks kasutada samu veebilehti ja perioodilisi väljaandeid (erinevaid makse puudutavad brožüürid), mida siiani on kasutatud selgituste avalikustamisel<sup>212</sup>.

Eelotsuste ühel või teisel kujul avalikustamine on erinevates riikides üldiseks praktikaks. Paragrahv 91<sup>12</sup> sätestab ka Eestis eelotsuste kokkuvõtte avalikustamise ning selle eripärase regulatsiooni. Eesti eelotsuse regulatsioonis on valitud üldist tähendust omavate eelotsuse kokkuvõtte sisu avalikustamine, millest nähtuks (võimalusel) toimingute faktilised asjaolud ning selle maksustamise õiguslik alus.

Siinjuures tuleb arvestada, et taotleja on avaldanud MTA-le mitmesugust teavet, mida MTA-l on kohustus maksusaldusena hoida. Eelnevast lähtuvalt avalikustatakse seaduse kohaselt üksnes

---

<sup>208</sup> **M. J. Ellis, M. Desaw.** Viidatud teos, pp 34-35.

<sup>209</sup> **E. J. Truuväli** jt (toimet). Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2002, § 12, komm 6.2.

<sup>210</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 20. detsembrist 2001.a. otsus asjas nr 3-3-1-61-01. - RT III 2002, 4, 35.

<sup>211</sup> Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelvalve kolleegiumi 3. aprilli 2002 otsus asjas nr 3-4-1-2-02.- RT III 2002, 11, 108.

<sup>212</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

eelotsuse kokkuvõte, mille avalikuks tegemisel juhindub MTA MKS §-s 26 sätestatud maksusaladuse hoidmise põhimõttest ning hoidub näitamast andmeid, mis võimaldavad tuvastada toiminguga seotud isikuid. Seega saaks kirjeldada üksnes eelotsuse üldist sisu, esitada taotleja ja MTA põhjendused ning avaldada otsuse resolutsioon<sup>213</sup>.

Arvestades Eesti väiksust, on lõikes 2 tehtud ka erand, mille kohaselt eelotsuse kokkuvõtet ei avaldata, kui selles kirjeldatud toimingu erilised tunnused ei võimalda täita lõikes 1 sätestatud tingimusi st kõigi nõutavate andmete eemaldamisel oleks tehingupooled avalikkusele teadaoleva teabe ja tehingute eripära tõttu siiski tuvastatavad.

Eelotsuse kokkuvõtte plaaniti teha teatavaks MTA veebilehel. Avalikustamise täpsemat tähtaega seaduses ei sätestatud, kuna selle väljakujunemine loodeti selgeks saada praktika käigus ja suuresti MTA-le eelotsuste tegemisega langevast koormusest. Samuti arvestades asjaolu, et taotlejale antakse alati võimalus juba eelotsuse taotluse esitamisel nimetada andmeid, mida eelotsuse kokkuvõttes tema arvates avalikustada ei tohiks.

Eelotsuse kokkuvõtte avalikustamise riskidena võiks välja tuua selle, et taotleja ei pruugi olla huvitatud soodsa eelotsuse avalikkusele teatavaks saamisest, kuna seda võiksid ära kasutada teised ettevõtjad/konkurendid. MTA riskib aga eelotsuste avalikustamisel riigile ebasoodsa lahendi avalikuks saamisega ja seeläbi ebameeldiva pretsedendi loomisega.

Kui eelotsuse taotleja ei soovi teatud tehingutega seotud teabe eelnimetatud kokkuvõttes avalikustamist, siis tuleb see koos põhjendustega eelotsuse taotluses ära märkida.

Positiivse näitena eelotsuste avalikustamisel saab tuua Soome, kus eelotsused avalikustatakse Maakonna kohtu, maksuameti keskasutuse või Ülemkohtu poolt. Kuna eelotsused on konfidentsiaalsed, siis on ka Soomes maksukohustuslase isik varjatud. Kuid kui eelotsusel on eriline tähtsus pretsedendi loomisel, siis tehakse eelotsusest anonüümne lühikokkuvõtte, enne selle kirjastamist, et kaitsta maksumaksja identiteeti. Eelotsuseid publitseeritakse FINLEX

---

<sup>213</sup> Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekül, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.

andmebaasis<sup>214</sup> või Ülemkohtu poolt välja antavas aastaraamatus. Taustainfo materjale ei kirjastata aga mitte kunagi<sup>215</sup>.

MTA on käesolevaks hetkeks avaldanud 11 siduva eelotsuse kokkuvõtet<sup>216</sup>. Taotluste küsimused on varieeruvad, alates eluaseme võõrandamisest mitme alalise ja peamise elukoha olemasolul kuni optsioonide ja likvideerimisjaotise maksustamiseni. Siduvaid eelotsuseid on küsitud veel näiteks seotud isikute vahel sõlmitud tehingute, kinnisvara võõrandamise, erisoodustuste, püsiva tegevuskoha määratlemise ning vara võõrandamisel tekkiva kasu maksustamise kohta. Taotlustes ühe kõige enam esineva tehingukirjeldusena on siiski ühise nimetaja all võimalik esile tuua erinevaid tehinguid omakapitaliga. Nende kohta on esitatud 12 taotlust (teemadeks likvideerimine, aktsiakapitali vähndamine, jagunemine, oma aktsiate omandamine)<sup>217</sup>.

Ajavahemikul 01.01.2008 kuni 31.12.2008 on esitatud 33 siduva eelotsuse taotlust, s.h. 6 füüsilist isikut ja 27 juriidilist isikut<sup>218</sup>. Esimesel aastal väljastas MTA 31 siduvat eelotsust, neist enamus juhtudel on MTA taotleja õigusliku hinnanguga nõustunud ning leidnud, et taotleja on tehingute maksuõiguslikest tagajärgedest samamoodi aru saanud kui maksuhaldur. Sellistel juhtudel on taotluse esitajale antud garantii, et maksuhaldur maksustab tehingu viisil ja määras, mis on sätestatud eelotsuses, kuid ei ilmne uusi olulisi asjaolusid, mida eelotsuse taotluses ei kajastatud. Kuuel juhul ei ole maksuhaldur eelotsuse taotleja pakutud lahenduskäiguga nõustunud ning andnud omapoolse hinnangu maksunduslike tagajärgede kohta.

Eesti on valinud seega eelotsuste kokkuvõtte avalikustamise tee. Avaldatakse üldist tähendust omavate eelotsuste kokkuvõtted, millest nähtuks (võimalusel) toimingu faktilised asjaolud ning selle maksustamise õiguslik alus.

---

<sup>214</sup> Tegemist on Riigi Teataja analoogiga.

<sup>215</sup> **K. Hiltunen., J. Nisonen.** Viidatud teos, p. 23.

<sup>216</sup> Maksu- ja Tolliameti kodulehekül. Internetis kättesaadaval: <http://www.emta.ee/22578>, 01.07.2009.

<sup>217</sup> **T. Molok.** Siduvate eelotsuste andmine on käivitunud ootuspäraselt. -Eesti Majanduse Teataja, 2008/10, lk 26.

<sup>218</sup> Maksu- ja Tolliameti kiri nr 07.04. 2009 nr 6-5/6254-1.

## KOKKUVÕTE

Siduva eelotsuse regulatsioon on ellu kutsunud abistamaks isikuid, kes soovivad enne tehingute sõlmimist kindlust selles, kas maksuhaldur näeb nende maksuõiguslikke tagajärgi maksukohustuslasega sarnaselt või erinevalt. Siduv eelotsus annab taotlejale kindluse, et maksuhaldur, oleks eelnevalt tehingu maksustamisele siduva hinnangu andnud, ei saa seda tulevikus ilma uute oluliste asjaolude ilmnemiseta ümber vaadata. Laiemas mõttes on regulatsiooni sisseviimise peamine eesmärk anda maksukohustuslasele suurem kindlus tulevikus tehtavate tehingute maksustamises, aidata kaasa maksuõiguse ühtse tõlgendamise- ja kohaldamispraktika kujunemisele ning seeläbi tagada õiguskindluse põhimõtte laiaulatuslikum teostumine maksuasjades.

Õigesti struktureeritud ja toimiv eelotsuse süsteem peaks edendama õiglust ja ausust riigi maksusüsteemis, mis on kasulik nii maksukohustuslastele kui ka maksuhalduritele. Mõned kommentaatorid viitavad, et tegelikult ei ole reaalselt tulu maksuhaldurile tehingueelse otsuse puhul. Nad väidavad, et negatiivset lahendit vaevalt väljastatakse (kuna taotlus võetakse tagasi enne kui negatiivne lahend väljastatakse), kuna aga positiivne lahend (kui on siduv maksuhaldurile) lubab maksukohustuslasel lõpetada äritehing koos “kindlustusega” et maksumääramine toimub sel viisil, nagu on kirjeldatud eelotsuses. Näiteks isegi juhul, kui eelotsus on ekslikult antud või vastuolus seadusega. Erialakirjanduses ei leidu palju kriitikat tehingu eelotsuse kohta. Tuuakse välja, et maksuhaldur saab mittemateriaalseid kasutegureid. Näiteks paranevad “kliendisuhted” ja maksuhalduril on võimalik näha milliseid maksustamist, tuleviku maksupoliitikat ja seaduste arengusuundi potentsiaalselt mõjutavaid maksuplaneeringu tehnikaid ja tehinguid hetkel kasutatakse. Oluline eelotsuse süsteemi rakendamise puhul on maksukohustuslasele kindlustunde pakkumine.<sup>219</sup>

Siduva eelotsuste regulatsiooni sisseviimisel juriidilisest vaatenurgast lähtuvalt on töö autori arvates Eesti maksuõiguses:

---

<sup>219</sup> **D. Sandler.** General Introduction. – The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publications BV. The Netherlands. 1999–2002.

- saada kõrgem kindlustunne seaduse tõlgendamise ja rakendamise kohta;
- tagada suurem järjepidevus ja ühetaolisus seaduste rakendamisel ja tõlgendamisel;
- suurendada maksuadministratsioonide otsuste tegemise läbipaistvust ning sel viisil parandada maksukohustuslase arusaama tema maksukohustusest ja maksude tasumisest;
- edendada maksude tasumist vastavalt seadustele ja halduspraktikale;
- vähendada maksuvaidlusi.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks oli analüüsida, kas siduva eelotsuse regulatsiooni ellukutsumisega on tagatud õiguskindluse põhimõtte laiaulatuslikum teostumine maksuasjades.

Esimesest peatükist selgus, et maksuhaldurilt siduva eelotsuse küsimise menetluse ajalugu ei ole pikk, kuid hetkel on maailmas 57 riiki, kus maksuseadustes on rohkemal või väiksemal määral reguleeritud siduva eelotsuse andmise menetlus. Maksuhaldurilt siduvat eelotsust on Eestis võimalik saada alates 01.01.2008. Kuna maksuseadused on tihti mitmetimõistetavad ja seadus ei kata kunagi kõiki kosseise ning vajalik on normi tõlgendamine. Õiguskindluse tagamiseks on seega ettevõtjal vaja teada maksuhalduri tõlgendust konkreetsete tehingute puhul.

Kindlasti viimastel aastatel kõige terevamalt antud valdkonda puudutav kohtuvaidlus on seotud AS Sylvesteriga, milles Riigikohus 17.06.2009 lõpliku otsuse tegi. Siduva eelotsuse institutsioon peaks välistama analoogsed ja väga kulukad vaidlused. Nimetatud vaidlus oli äärmiselt kulukas mõlemale poolele ja eelotsuse regulatsioon oleks suure tõenäosusega selle vaidluse välistanud.

Üldise õiguskindluse põhimõtte nõuab, et riigi poolt rakendatavad reeglid oleksid isikutele kasulikult selged ja täpsed. Õiguskindluse spetsiifiliseks väljenduseks on õiguspärase ootuse põhimõtte ja kaitse, millest tuleneb ka nõue, et avalik võim kasutaks oma volitusi ja pädevust teatud ajal selliselt, et õiguspäraselt loodud situatsioonid ja suhted ei saaks kahjustada viisil, mida mõistlik inimene ei saaks ette näha.

Teises peatükis keskendus töö autor siduva eelotsuse osalistele ja sisule esitavatele nõuetele. Enamikus riikidest on asjasse puutuv maksukohustuslane ja tema volitatud esindaja ainsad isikud, kes on õigustatud taotlema eelotsust. Nii on see ka Eestis.

Samuti on väga oluline eelotsuse taotlusele esitatavate nõuete täitmine. Teoreetilises kirjanduses on eelkõige rõhutatud nõuet, mille kohaselt peab siduva eelotsuse taotlus muuhulgas sisaldama kavandatava toimingu maksustamise seisukohast oluliste asjaolude analüüsi. Kui toiming ei ole ammendavalt kirjeldatud või on see üldsõnaline ja fragmentaarselt kirjeldatud võib see viia maksuhalduri siduvast eelotsuse andmise taganemiseni.

Töö teisest peatükist selgus, et nii Saksamaal kui ka Eestis on taotlusele esitavad nõuded samad ja väga täpselt reguleeritud. Samuti on mõlemas riigis pädevaks asutuseks eelotsuste väljastamisel maksuhaldur. See, et eelotsuseid annab välja üks kindel asutus, suurendab kindlasti õiguskindlust. Sellega on elimineeritud maksuhalduri erinevate struktuuriüksuste vahelised eriarvamused, mis tekitavad segadust. Seda on eelnevalt tihti maksuasjades juhtunud.

Nii samuti, kui on ette nähtud siduva eelotsuse taotluse täpne käsitus on seda ka eelotsuse enda sisu. Põhjalikkus on seotud eelkõige eelotsuse siduvusega. Võimalike vaidluste ärahoidmiseks tuleb antud teemas olla väga täpne.

Eelotsuse siduvuse olemasolu on oluline element maksuhaldurile ja peamine, mille abil saab eristada eelotsust teistest maksuhalduri juhenditest. Maksuhalduri poolt antav lubadus, et ta ei muuda tulevikus oma arvamust, kui asjaolud jäävad samaks annab tehingu tegijale õiguskindluse, et ta ei pea kartma maksuhalduri seisukoha muutust.

Kolmandas osas käsitles autor täpsemalt siduva eelotsuse andmise menetlust. Täpselt on reguleeritud, kui kaua maksuhaldur vajab aega eelotsuse väljastamiseks. Eesti on sätestatud antud tähtajaks 60 päeva. Kui arvestada, et suurte tehingute planeerimine on pikaajaline protsess, siis on see täiesti mõistlik aeg, sest maksuhaldur peab kõiki asjaolusid põhjalikult uurima, et olla oma vastuses kindel.

Enamikes riikides on eelotsuse saamine tasuline. Kuigi Saksamaa esialgu ei küsinud riigilõivu eelotsuste väljastamisel, siis muutis ta oma praktikat alates 2007, just paljude läbimõtleмата taotluste esitamise tõttu. Eelotsuse saamiseks riigilõivu tasudes näitab maksumaksja, et tal on lahendi saamiseks kindel ja põhjendatud huvi.

Eraldi alapeatükina käsitles ka töö autor eelotsuse kehtivuse tingimusi. Eestis on eelotsuse kehtivus seotud selle siduvusega. Ehk eelotsuse kehtivust ennast ei ole reguleeritud, vaid selle siduvust maksuhaldurile. Sarnaselt Eestiga on Saksamaal kehtestatud eelotsuse siduvuse kehtivus eelotsuse jõustumisega ja lõppeb kindla sündmuse saabudes (nt tehingu lõpetamiseni).

Maksuhalduri on õigus ka eelotsuse väljastamisest keelduda. Keeldumise alused on sätestatud MKS, mil maksuhalduril on õigus keelduda eelotsuse tegemisest. Osaliselt on töö autori arvates tegemist ebamõistlike alustega. Näiteks, kui taotlus ei ole objektiivselt selge. Loodetavasti ei hakka maksuhaldur nimetatud keeldumise alust praktikas kohaldama, kuna see oleks vastuolus eelotsuse andmise peamise eesmärgiga – anda võimalusel positiivne hinnang maksumaksja poolt pakutud lahendusele tehingu maksustamise osas.

Teise alusena on maksuhaldur õigustatud otsuse andmisest keeldumiseks tehingute korral, mille puhul on tegemist maksumaksmise vältimisega. Esmapilgul tundub selle üle mitteotsustamine mõistlik - ei ole õige küsida riigiasutuselt juhendit riiklike maksude vältimise kohta, eesmärgiga suurendada oma tulusid. Teiselt poolt on aga maksude tasumisest hoidumine väga subjektiivne - ühe silmis maksmise vältimine võib teise arvates olla maksuseadustest soodsaima rakendamise võimaluse leidmine.

Viimase alapeatükina käsitles autor eelotsuse kokkuvõtte avalikustamist. Eelotsuste avalikustamine on oluline komponent kindla ja ühtse halduspraktika kujunemisel ning samuti viitab maksuhalduri otsuse tegemise protsessi läbipaistvusele. Eelotsuste avalikustamine on seotud ka maksukohustuslaste võrdse kohtlemise põhimõttega.

Eesti eelotsuse regulatsioonis on valitud üldist tähendust omavate eelotsuse kokkuvõtte sisu avalikustamine, millest nähtuks (võimalusel) toimingute faktilised asjaolud ning selle maksustamise õiguslik alus. Kui eelotsuse taotleja ei soovi teatud tehingutega seotud teabe eelnimetatud kokkuvõttes avalikustamist, siis tuleb see koos põhjendustega eelotsuse taotluses ära märkida.

Ajavahemikul 01.01.2008 kuni 31.12.2008 on esitatud maksuhalduril 33 siduva eelotsuse taotlust, s.h. 6 füüsilist isikut ja 27 juriidilist isikut. Mis omakorda näitab, et maksumaksjad on

eelotsuse regulatsiooni omaks võtnud ja kasutavad seda võimalust. Seega oli seda võimalust vaja, et õiguskindlust maksuasjades suurendada.

Lähtuvalt eelnevast sai magistritöös püstitatud eesmärk täidetud. Siduva eelotsuse regulatsiooni ellukutsumisega on tagatud õiguskindluse põhimõtte laiaulatuslikum teostumine maksuasjades. Käesolevat tööd kokku võttes saab teha järgnevad ettepanekud:

- MKS-is muuta maksudest kõrvalehoidmise ebaõnnestunud sõnastust. Maksude tasumisest kõrvalehoidmine on oma olemuselt lai mõiste ja ei ole selge, mida see kõik endast hõlmab. Maksude kuritarvitamine see eest on õigus mitte arvestada tehingutega, mis on sooritatud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil seadusega lubatud kujundamisvõimalusi kuritarvitades;
- eelotsuse kokkuvõtete põhjalikumad selgitused maksuhalduri kodulehel. Samuti maksuhalduri suuremat julgust seaduse tõlgendamisel, et ühtlustada seaduste ühetaolist rakendamist. Põhjalikum eelotsuste sisu avalikustamine sunnib maksuhaldurit kriitilisemalt suhtuma eelotsuse sisusse ja tagab ühise ja selge praktika loomisse;
- sarnaselt mitmete teiste riikidega võiks siduvate eelotsuse süsteemi laiendada siirdehindade määratlemisele ja kaaluda ka kohtuliku vaidlustamise tagamist, mis hetkel on otseselt välistatud.

## ZUSAMMENSETZUNG

Die Fragestellung dieser Arbeit ist es zu analysieren, wie aus der Bindungswirkung, von der Information der Steuerbehörde, resultierenden gewährleistung der Rechtssicherheit im estnische Steuerrechtsgesetz im Vergleich zu der deutschen Abgabernordnung. Ist bei der in Kraft tretung der Regulierung der verbindlichen Auskunft/Zusage auch das weitverbreitete ausüben bei Steuerthemer Kernidee der Rechtssicherheit gewährleistet?

Der Autor hat sich als Ziel gesetzt die internationalen Praktiken zu untersuchen, die möglichen Risiken und Problempunkte bei den verbindliche Auskünfte/Zusage zu finden und auch Lösungen für sie. Die Wahl des Themas für diese Arbeit war aus dem Wunsch gekommen mich ausführlicher auf die Analyse der aufkommenden juristischen Problemen bei der Praxis in dem neuen System.

Die Aktualität der Thematik der verbindliche Auskünfte/Zusage ist in den letzten Jahren immer an wichtigkeit gestiegen. Das Institut der verbindliche Auskünfte wurde mit dem Steuerrechtsgesetz vom 01.01.2008 ins Leben gerufen. In einem Jahr (01.01.2008-31.12.2008) wurde dem Steuer- und Zollverwaltung 33 Anträge (unter den 6 natürliche Personen und 27 private juristische Personen) zur verbindliche Auskünfte zugeschickt. Die im Jahr 2008 in Kraft getretenen regulierenden Normen der Steuerrechtsgesetzes sind erst eine kurze Zeit in Kraft und deswegen kann die in der Praxis entstandenen Problemen noch nicht verallgemeinern.

Ziel der Arbeit ist eine gründliche und vorallem auf die bestehende Gesetzgebung leitende Analyse der Institution der verbindliche Auskünfte als ein helfender Element bei der besteuerng komplizierter Transaktionen. Daher untersucht man in dieser Arbeit die internationale Praxis der verbindliche Auskünfte, um die möglichen Risiken und Problempunkte herauszufinden. Vor allem das Finden das in der Praxis entstehenden Problemen und ihre möglichen Lösungen, sich stützend an die Regulationen der verbindlichen Zusagen in anderen Ländern der Europäischen Union. Im jeden Abschnitt konzentriert sich der Autor ausführlich auf die gleichen Themen in

Deutschland und fakultativ auch die Praxis von anderen Ländern hinzugefügt( Vor allem Schweden, Finnland, Holland).

Die Arbeit ist auf systematische Methode geschrieben, es wurde auch vergleichende, analytische Methoden benutzt. Bei der Arbeit ist sehr wenig geschichtliche Methode benutzt, das wegen des Fehlens der vergleichenden estnischen Jurapraxis.

Der Autor fängt die Magisterarbeit mit der Analyse des Instituts der verbindliche Auskünfte an. So beinhaltet die Arbeit in den ersten Abschnitten konzentriert den Überblick über die geschichtlichen Entwicklung und Begriffe von der verbindliche Auskünfte. Der Autor stellt auch die Begriffe und deren Sinn der internationalen und estnischen Steuerrecht vor. Und in einem Unterabschnitt wird von der Wichtigkeit und Notwendigkeit der verbindliche Auskünfte erzählt. Da die verbindliche Auskünfte in dem estnischen Steuerrecht bis jetzt nur eine kurze Zeit existiert, ist der Autor der Meinung, dass man einen guten Überblick über die Begriffe der verbindliche Auskünfte, über die Natur von der Auskünfte, machen soll. Es soll die Originalität der verbindliche Auskünfte beschreiben.

Zweiter Abschnitt redet vom Verfahren der verbindliche Auskünfte. Man untersucht, welche sind die Kriterien für die verbindliche Auskünfte. Und natürlich auch über die Probleme bei der Bezahlung der staatlichen Gebühren und bei der verbindliche Auskünfte die zeitlichen Fragen. Im dritten Abschnitt sind ein wichtiger Teil die Grundsteine bei der Ablehnung der verbindliche Auskünfte und die Einreichung einer Klageberechtigung beim Verfahren der Zustimmung die verbindliche Auskünfte. Und letztendlich kann man einen Überblick über die Veröffentlichung der Zusammenfassung die verbindliche Auskünfte.

Im Steuerbereich begegnen dem Unternehmer häufig komplizierte und unübersichtliche Sachverhalte, deren Auswirkung auf die Steuerfestsetzung schwer zu beurteilen sind. Es kommt zu Unsicherheiten bei der Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten und daraus resultierender steuerlicher Konsequenzen. Darüber hinaus verkompliziert die sich ständig verändernde Gesetzeslage und Rechtsprechung die steuerliche Beurteilung. Dies kann zu Problemen mit der Steuerverwaltung führen.

Um Rechtssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung zukünftig zu verwirklichender Sachverhalte zu erhalten, kann es bei einer Finanzbehörde ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gestellt werden.

Unter einer verbindlichen Auskunft versteht man im deutschen und estnischen Steuerrecht die Erklärung einer Finanzbehörde, in der sie sich für einen Einzelfall zu einem bestimmten künftigen Verhalten verpflichtet. Sie ist somit ein Leistungsversprechen auf dem Gebiet des Steuerrechts, das mit ausdrücklich bekundetem Bindungswillen der Verwaltung zustandegekommen ist. Kennzeichnend ist also die Erklärung, sich binden zu wollen oder Festlegung der Bindungswirkung in einem ausdrücklichen Rechtssatz.

Die Bezeichnung „verbindliche Auskunft“ ist ein spezifisch steuerrechtlicher Begriff. Verbindliche Auskunft und Zusage sind synonyme Begriffe und unterscheiden sich durch die hoheitliche Selbstbindung von der (allgemeinen) Auskunft. Für individuelle Anfrage des Steuerpflichtigen antwortet die Finanzbehörde, wie nach ihrer derzeitigen Auffassung in Zukunft zu entscheiden sein wird.

Verbindliche Auskünfte können auf Antrag über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilt werden, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht.

Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist bei dem Finanzamt zu stellen, das bei Verwirklichung des Sachverhalts voraussichtlich zuständig sein würde.

Weicht der später verwirklichte Sachverhalt von dem vom Antragsteller der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich ab, so ist die verbindliche Auskunft für die Besteuerung des Antragstellers bindend. Die Bindung gilt nicht, wenn die Auskunft zu Ungunsten des Antragstellers geltendem Recht widerspricht; sie entfällt ohne Weiteres ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden.

Wurde die verbindliche Auskunft von einer sachlich oder örtlich unzuständigen Behörde erlassen, entfaltet sie von vornherein keine Bindungswirkung.

# KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

## *Kasutatud kirjandus*

1. **Aarnio, A.** Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Juura, 1996.
2. **Anders, J.** Verbindliche Auskunft der Finanzämter. – Die Information über Steuer und Wirtschaft. 1988, Heft 3.
3. **Birle, J.B.** Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtlexikon. Verlag C. H. Beck München 2009.
4. **Buciek, K.** Bindende Erklärungen der Finanzverwaltung, in Deutschland. -Steuerzeitung, 1999.
5. Concept of advance rulings – a global perspective. Income Tax Department, internetis kättesaadav: [http://www.incometaxindia.gov.in/publications/6\\_Advance\\_Rulings/Chapter06.asp](http://www.incometaxindia.gov.in/publications/6_Advance_Rulings/Chapter06.asp), 01.07.2009.
6. **Dann, W.** Die verbindliche Auskunft in Deutschland im Vergleich zu Rechtsauskünften von Finanzbehörden in anderen europäischen Ländern. – Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag, 1995.
7. **van den Dool, D.A.** Tax auditing in Sweden. – Tax auditing: an international perspective. Version 2/2003.
8. **Freckmann, A., Wegericht, T.** The German legal system. London: Sweet & Maxwell, 1999.

9. **Eilers, S., Schiessl, M.** The International Guide to Advance Rulings. Binder. Germany. Köln, 1997.
10. **Elling, T.** Eelotsuse võimalused ja probleemid Eesti maksusüsteemis. - Eesti Majanduse Teataja, 2008, nr 1.
11. **Ellis, M. J., Desax, M.** Advance rulings. Rotterdam, 1999.
12. **Hiltunen, K., Nisonen, J.** Chapter on Finland in The International Guide to Advance Rulings. Amsterdam, IBFD: Finland in IGAR, 2003.
13. **Huberg, M.** Maksukorralduse seaduse muudatused. – Maksumaksja, 2007, nr 3.
14. International Tax Glossary. Revised 3rd edition. IBFD Publications BV , 1996.
15. **Jakob, W.** Abgabenordnung. Steuerverwaltungsverfahren und finanzgerichtliches Verfahren. München: C. H. Beck, 1991.
16. **Jõgi, K.** Maksuhalduri eelotsuseid võiks viljeleda ja Eestis. – Maksumaksja, 2004, nr 7/8.
17. **Kang, B. H.** Call for Formal Advance Rulings System, internetis kättesaadav: <http://www.pwc.com/Extweb/ncinthenews.dnf/docid/EC9DA6A8D6120ED3CA256D9F002E224C>, 01.07.2009.
18. **Klein, F., Orlopp, G., Brockmeyer, H.-B., Haan, B.g., Gersch, E.-M., Rüsken, R., Wisser, M.** Abgabenordnung. 9. Auflage, München: Verlag C. H. Beck München, 2006.
19. **Kliimann, A.-T.** Õiguskord. Tartu 1939.
20. **Kok, E. J.** International Guide to Advance Rulings. Binder. Netherlands. Utrecht, 1999.

21. **Koops, U., Brandt, B.** Gebührenpflicht für Erteilung einer verbindlichen Auskunft verfassungsgemäß? – Steuer.Journal.de, 2008, Heft 23.
22. **Lehis, L.** Maksumaksja õiguste kaitse maksumenetluses. -Juridica, 1997, nr 3.
23. **Lehis, L.** Maksuõigus. Õigusteaduste õpik. Kirjastus Juura, 2004.
24. **Lehis, L.** Annetuste maksusoodustus. MaksuMaksja, 2006, nr 12.
25. **Lohmeyer, H.** Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht. – Sozialversicherung und Arbeitsrecht. Berlin, 1966, Heft 18.
26. Maksu-ja Tolliameti siduvad eelotsused, internetis kättesaadav:  
<http://www.emta.ee/?id=22574>, 01.07.2009.
27. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekülg, internetis kättesaadav: [www.fin.ee](http://www.fin.ee), 01.07.2009.
28. **Maruste, R.** Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja – vabaduste kaitse. Tallinn: Juura, 2004.
29. **Merusk, K., Koolmeister, I.** Haldusõigus. Õigusteabe AS Juura, 1995.
30. **Møll Pedersen, B.** Denmark, in The International Guide to Advance Rulings, IBFD loose-leaf, 2001.
31. **Molok, T.** Siduvate eelotsuste andmine on käivitunud ootuspäraselt. - Eesti Majanduse Teataja 2008, nr 10.
32. **Molok T.** Siduvate eelotsuste regulatsiooni rakendamisest. - Eesti Majanduse Teataja, 2008, nr 1.

33. **Mösbauer, H., Mösbauer, T.** Steuerliche Außenprüfung. 2. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, München-Wien, 2005.
34. **Mösbauer, H.** Verbindliche Zusagen im Anschluß an eine Außenprüfung, Die Steuerliche Betriebsprüfung, 2000.
35. **Pahlke, A., Koenig, U.** Abgabenordnung. Kommentar. München: Verlag C. H. Beck München, 2004.
36. OECD Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, internetis kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>, 01.07.2009.
37. **Palts, T.** Kui ma saan jälle rahandusministriks... - Postimees , 2008, 28 veebruar.
38. **Pikmets, H.** Maksuhalduri siduv eelotsus. – Maksumaksja, 2008, nr 6/7.
39. **Raudjärv, I.** Kas maksuameti sõna maksab? – Äripäev, 2005, 29. aprill.
40. **Romano, C.** Advance Tax Rulings And Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System? Volume 4, Doctoral Series. IBFD Academic Council. Amsterdam, 2002.
41. **Roopõld, R.** Maksuhalduri eelotsustest. - Eesti Majanduse Teataja, 2007, nr 7/8.
42. **Roopõld, R.** Maksuhalduri eelotsus aitab maandada maksumaksja maksuriske. – Maksu- ja Tolliameti kliendileht, talv 2007, internetis kättesaadav: [www.emta.ee/?id=22436](http://www.emta.ee/?id=22436), 01.07.2009.
43. **Sandler, D.** The Availability of Tax Clearances & Rulings in Overseas Juristictions. A Report Commissioned by the Chartered Institute of Taxations's Technical Committee, 2007, internetis kättesaadav: [www.tax.org.uk.attch.pl/5972/6692/clearanceAdvanceAgreements%20finalenc130907.pdf](http://www.tax.org.uk.attch.pl/5972/6692/clearanceAdvanceAgreements%20finalenc130907.pdf), 01.07.2009

44. **Sandler, D.** General Introduction. – The International Guide to Advance Rulings. Binder. IBFD Publications BV. The Netherlands, 1999–2002.
45. **Sandler, S., Romano, C.** International Guide to Advance Rulings. Binder. Sweden. Stockholm, 1999.
46. **Stelkens, P., Bonk, H.-J., Sachs, M.** Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar. München: Verlag C. H. Beck München, 2008.
47. **Truuväli, E.-J., Oliver, K., Lehis, L., Lindpere, H., Lõhmus, U., Madise, Ü., Merusk, K., Narits, R., Olle, V., Põld, J., Schneider, H.** Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Jura Õigusteabe AS, Tallinn, 2002.
48. **Uustalu, E.** Maksuhalduri eelotsustest. – Maksumaksja, 1999 nr 5.
49. **Uustalu, E.** Euroopa Kohtult kannapööre Eesti tulumaksusüsteemi hüvanguks, internetis kättesaadav: <http://www.pwc.com/ee/et/insights/euroopa-kohtult-kannapoore-eesti-tulumaksusysteemi-hyvanguks.jhtml> 01.07.2009.
50. **Wünnemann, M.** Verbindliche Auskünfte vom Finanzamt – mehr Sicherheit bei Steuergestaltungen, internetis kättesaadav: [www.bgq-personalentwicklung.de/newsletter/download46/verbinliauskunft2005.pdf](http://www.bgq-personalentwicklung.de/newsletter/download46/verbinliauskunft2005.pdf), 01.07.2009

### ***Kasutatud normatiivmaterjalid***

51. Abgabenordnung. Ausfertigungsdatum: 16.03.1976. Neugefasst durch Bek. v. 1.10.2002 I 3866; 2003 I 61; zuletzt geändert durch Art. 2 G v. 30.7.2009 I 2474. Online Vorhanden: [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html), 01.07.2009.

52. Anwendererlass zur Abgabenordnung (AEAO) in der Fassung vom 11.12.2007, BStBl I S. 894. zu § 89, Nr. 3.5.
53. Avaliku teabe seadus, RT I 2000, 92, 597.
54. BMF-Schreiben vom 29. Dezember 2003 (BStBl 2003 I S. 742). Online. Vorhanden: <http://text.bundesfinanzministerium.de/Anlage14313/Anwendungserlass-zur.Abgabenordnung.pdf>, 27.09.2009.
55. Eesti Vabariigi põhiseadus, RT I, 28.06. 2007, 43, 311.
56. Haldusmenetluse seadus RT I 2001, 58, 354; 2003, 78, 527.
57. Maksu- ja Tolliameti põhimäärus, RT 2008, 84, 1168.
58. Maksukorralduse seadus, RT I 2002, 26, 150.
59. Maksukorralduse seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seadus. RT I 2007, 23, 121.
60. Märgekirjale ja selgitustaotlusele vastamise seadus, RT I 2004, 81, 542.
61. Rahandusministri 29.12.2006 määrusega nr 68 „Riigilõivu sularahas vastuvõtmise, tasumise kontrollimise ja tagastamise kord“. – RTL 2007, 1, 7.
62. Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53 „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid“. – RTL 2006, 81, 1506
63. Riigilõivuseadus, RT I, 22.12.2006, 58, 439.
64. Steuer-Auskunftsverordnung vom 30. November 2007 (BStBl 2007 I S. 820). Online. Vorhanden: <http://www.gesetze-im-internet.de/stauskv/BJNR278300007.html>, 01.07.2009.
65. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse. RT I 2008, 17, 119.

66. Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (Steuer-Auskunftsverordnung - StAuskV).

### ***Kasutatud kohtupraktika***

67. Tallinna halduskohtu 2. juuni 2008.a otsus asjas nr 3-07-1257. Maksukorralduse seaduse § 84 põhiseaduslikkuse kontroll.

68. Riigikohtu halduskolleegiumi 17.06.2009.a. otsus nr 3-3-1-23-09. – RT III, 30.06.2009, 34, 256.

69. Riigikogu halduskolleegiumi 15.03.2004 otsus asjas nr 3-3-1-6-04. – RT III 2004, 9, 102.

70. Riigikohtu halduskolleegiumi 11. novembri 2002 otsus asjas nr 3-3-1-49-02.- RT III 2002, 32, 345.

71. Riigikohtu halduskolleegiumi 6. novembri 2002 otsus nr 3-3-1-62-02. – RT III 2002, 30, 330.

72. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 20. detsembrist 2001 otsus asjas nr 3-3-1-61-01. - RT III 2002, 4, 35.

73. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelvalve kolleegiumi 03.07. 2008 kohtumäärus nr 3-4-1-9-08 maksukorralduse seaduse § 84 põhiseaduslikkuse kontrolli kohta. – RT III 2008, 33, 224.

74. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelvalve kolleegiumi 3. aprilli 2002 otsus asjas nr 3-4-1-2-02.- RT III 2002, 11, 108.

75. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 23.03.1998 otsus 3–4–1–2–98. - RT I 1998,31/32, 432.

76. Riigikohtu tsiviilkolleegium 10.04.2007 määrus kohtuasjas nr 3-2-1-37-07. – RT III 2007, 16, 133.

77. Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 15.12.2005 kohtuotsus nr 3-4-1-16-05. – RT III 2006, 1, 2.

78. Oberfinanzdirektion Stuttgart vom 11.10.1996.- S 0223 A-7-St. 44

### ***Avaldamata allikad***

79. Maksu- ja Tollaimeti kiri 07.04. 2009 nr 6-5/6254-1. – autori valduses.

## **KASUTATUD LÜHENDID**

AEAO - Anwendererlass zur Abgabenordnung

AO – Abgabenordnung

HMS – Halduskohtumene tluse seadustik

IBFD - Bureau of Fiscal Documentation

IFA - International Fiscal Association

MKS – Maksukorralduse seadus

MTA – Maksu- ja Tolliamet

StAuskV - Steuer-Auskunftsverordnung