

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Terje Pari

MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE PÕHIMÕTTE  
RAKENDUSLIKUD PROBLEEMID MAKSUÕIGUSES

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Lillemets, MPA

Tallinn 2008

## ANNOTATSIOON

### SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta Juuni 2008.a
Töö pealkiri Majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslikud probleemid maksuõiguses	
Töö autor: Terje Pari	allkiri:
<p>Käesolev lõputöö pealkirjaga „Majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslikud probleemid maksuõiguses” on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 41 leheküljest. Töös on kasutatud 34 viidatud allikat. Lõputöö eesmärk on selgitada majandusliku tõlgendamise põhimõtet maksuõiguses, analüüsida selle rakendamisel esinevaid probleeme ning esitada võimalikke ettepanekuid probleemide lahendamiseks. Uuritav probleem antud lõputöös on eelkõige küsimus, miks majandusliku tõlgendamise põhimõtet on sageli raske rakendada ja millised on rakendamise eeldused.</p> <p>Uurimismeetodina kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit, analüüsides maksuõigust ja eraõigust reguleerivat seadusandlust ning teemakohaseid jõustunud kohtulahendeid. Võrdleva analüüsi tulemusena jõudis autor järeldusele, et majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamise eeldus on ühetaolise maksustamise põhimõtte rikkumine ja maksude tasumisest kõrvalehoidumine. Kohtulahendite analüüsimisel ilmnis, et puudub selgus, kas maksudest kõrvalehoidumine peab olema tehingu ainus või peamine eesmärk majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavate normide rakendamiseks. Eesti Riigikohus on aga seisukohal, et maksudest kõrvalehoidumine saab olla üksnes tahtlik tegevus.</p> <p>Majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide lahendamiseks tuleks autori hinnangul maksukorralduse seadusesse lisada säte, mis reguleeriks selgelt, kas maksudest kõrvalehoidumine peab olema tehingu ainuke või peamine eesmärk ning tulumaksuseaduses seoses dividendide ümberkvalifitseerimisega palgatuluks eristada juhatuse liikme aktiivset ja passiivset tulu.</p>	
Võtmesõnad: ühetaoline maksustamine, maksudest kõrvalehoidumine, lepinguvabadus, sisu, vorm, dividendid.	
Keywords: flat taxation, tax evasion, freedom of contract, substance, form, dividends.	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud:	
Juhendaja: Kerly Lillemets	allkiri:

## SISUKORD

ANNOTATSIOON .....	2
SISSEJUHATUS .....	4
1. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE PÕHIMÕTTE TEOREETILINE KÄSITLUS .....	6
1.1. Õiguse tõlgendamine maksuõiguses .....	6
1.2. Majandusliku tõlgendamise olemus ja reegel .....	9
1.2.1. Maksukorralduse seaduse § 83 ja § 84 sisu ning erinevus .....	13
1.2.2. Majandusliku tõlgendamise põhimõttest Saksamaal ja Ameerika Ühendriikides..	14
2. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE REEGLI RAKENDAMISEGA SEOTUD	
PROBLEEME EESTI MAKSUÕIGUSES .....	17
2.1. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega kaasnevad mõisted maksuõiguses .	17
2.2. Maksuõiguslike ja tsiviilõiguslike põhimõtete ebakõla .....	20
2.3. Probleeme seoses MKS § 83 rakendamisega .....	21
2.4. Probleeme seoses MKS § 84 rakendamisega .....	23
2.4.1. Probleeme seoses dividendide ümberkvalifitseerimisega palgatuluks .....	24
3. RIIGIKOHTU LAHENDITE JA EUROOPA KOHTU LAHENDITE ANALÜÜS NING	
VÕIMALIKKE ETTEPANEKUID MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE REEGLIGA	
SEOTUD PROBLEEMIDE LAHENDAMISEKS .....	27
3.1. Euroopa Kohtu hinnang maksudest kõrvalehoidumiseks tehtavatele tehingutele .....	27
3.2. Eesti Riigikohtu seisukoht majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisest .....	30
3.3. Ettepanekuid majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide	
lahendamiseks .....	32
3.3.1. Ettepanekuid majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide	
lahendamiseks seoses dividenditulu maksustamisega .....	34
KOKKUVÕTE .....	37
SUMMARY .....	39
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	40

## SISSEJUHATUS

Maksuõiguses kehtivad mitmed erinevad põhimõtted, milleks on õiguskindluse, proportsionaalsuse, seaduslikkuse, legaliteedi, ühetaolise maksustamise põhimõte ning teiste hulgas majandusliku tõlgendamise põhimõte. Majandusliku tõlgendamise printsiibile tuleb maksustamise kontekstis järjest rohkem tähelepanu pöörata, kuna sellel on täita oluline eesmärk maksukoormuse määramisel. Maksu- ja Tolliameti andmetel määrati Põhja maksu- ja tollikeskuse kontrolliosakonnas 2006.a kontrollide tulemusena täiendav maksusumma majandusliku tõlgendamise põhimõttele viidates 9 korral, moodustades märkimisväärse 14,4% kogu juurdemääratavast maksusummast ning 2007.a vastavalt 10 juhtumil ja 10,8%, mis muudab antud töös käsitletava teema ka aktuaalseks.

Majandusliku tõlgendamise põhimõte omab rakendamisel kõrget praktilist väärtust, kuna sellega soovitakse saavutada olukord, kus kõiki sisult võrreldavaid tehinguid maksustatakse ühesugustel alustel. Uuritav probleem antud lõputöös on eelkõige küsimus, miks majandusliku tõlgendamise põhimõtet on sageli raske rakendada. Lõputöö kirjutamise käigus selgitab autor välja, kuidas saaks maksuhaldur tõendada, kas tegemist on majanduslikku sisu varjava tehinguga ning millised peaksid olema eeldused nimetatud põhimõtte rakendamiseks.

Lõputöö peamine eesmärk on selgitada majandusliku tõlgendamise põhimõtet maksuõiguses, analüüsida, milliseid probleeme selle rakendamisel esineb ning esitada võimalikke ettepanekuid nende probleemide lahendamiseks. Autor käsitleb teoreetiliselt majandusliku tõlgendamise põhimõtte olemust ja sellest tulenevaid probleeme ning toob välja järeldused ja võimalikud lahendused. Lõputöö autor on püstitanud järgmise hüpoteesi - majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide lahendamiseks tuleks täiendada seadusesätteid, et muuta maksumenetlus maksukohustuslasele selgemaks ning sätestada eeldused majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamiseks.

Käesolev lõputöö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis käsitleb autor majandusliku tõlgendamise põhimõtet teoreetiliselt, andes ülevaate õiguse tõlgendamisest maksuõiguses, majandusliku tõlgendamise printsiibi olemusest, eesmärgist, vajadusest ja jaotusest. Antakse lühiülevaade Saksa maksuõiguses kehtiva majandusliku tõlgendamise põhimõtte peamistest seisukohtadest ning võrreldakse neid Ameerika Ühendriikides kehtivate seisukohtadega.

Teises peatükis selgitatakse ja eristatakse majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisega kaasnevat mõistet, tuuakse välja maksuõiguslike ning tsiviilõiguslike põhimõtete ebakõla ja analüüsitakse, milliseid probleeme esineb majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel. Käsitletakse põhjalikumalt ka majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleeme seoses dividendide ümberhindamisega palgatuluks.

Kolmandas peatükis analüüsib autor Eesti Riigikohtu ja Euroopa Kohtu seisukohta majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel ja pakub välja võimalikke lahendusi majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide vältimiseks seoses nimetatud põhimõtet sisaldavate normide eelduste määratlemiseks ning konkreetselt ka dividenditulu ümberkvalifitseerimisega seotud probleemide lahendamiseks.

Antud töö kirjutamisel kasutatakse erinevat maksuõiguse teemat käsitlenud Eesti ja Saksamaa maksuspetsialistide poolt koostatud teavikuid, maksuõigust ja eraõigust reguleerivat seadusandlust ning teemakohaseid jõustunud kohtulahendeid. Lõputöö kirjutamisel aluseks võetud materjali valikul on autor lähtunud asjaolust, et Saksamaa on Eesti maksuõiguse, sh majandusliku tõlgendamise põhimõtte kvalifitseerimisel eeskujuriigiks.

Uurimismeetodina majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide ja nende võimalike lahenduste pakkumisel analüüsitakse Eesti Riigikohtu lahendeid ning Euroopa Kohtu lahendeid, kuna antud töö puhul peab autor nimetatud meetodit kõige sobivamaks võimaluseks objektiivse tulemuse saavutamiseks.

# 1. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE PÕHIMÕTTE TEOREETILINE KÄSITLUS

Tulenevalt Eesti Vabariigi Põhiseadusest (PS) on kõik isikud seaduse ees võrdsed<sup>1</sup>. Võrdne kohtlemine maksuõiguses viitab aga ühetaolise maksustamise põhimõttele, mille kohaselt seadus kehtib kõikide võrreldavates olukordades olevate subjektide suhtes ühesuguselt, seejuures peab võrdsus subjektide suhtes olema tagatud nii formaalses kui ka materiaalses maksuõiguses<sup>2</sup>. Seega peavad võrreldavas olukorras olevate isikute maksuobjekt, maksubaas, maksumäär ning maksu tasumise kord olema ühesugused. Maksevõimelisuse printsiip on samuti oluline õiglase maksustamise põhimõte, mis seisneb selles, et maksukoormus on sõltuvuses maksumaksja potentsiaalsest maksevõimest. Mida suurem on isiku jõukus, seda suurema osa loovutab ta riigile oma tuludest. Sisuliselt tähendab see tulemuslikkuse alusel maksustamist.<sup>3</sup> Selleks, et riigis oleks tagatud isikute maksuõiguslikult võrdne kohtlemine ja ühetaoline maksustamine ning maksevõimelisuse printsiibist kinnipidamine, lähtutakse tänapäeval maksuseaduste koostamisel ja rakendamisel majandusliku tõlgendamise põhimõttest, mille sisu selgitatakse alljärgnevalt.

## 1.1. Õiguse tõlgendamine maksuõiguses

Õigusnormis sisalduvate terminite mitmetähenduslikkuse ja kõrge abstraktsioonitaseme tõttu on oluline, et enne normi rakendamist konkreetsetele elulistele asjaoludele õiguse rakendaja tõlgendaks seda vajalikul viisil ja määral. Tõlgendamise abil väljendatakse õiguse mõtet konkreetsemalt ja selgemalt, milleks kasutatakse teisi sõnu ja lausekonstruktsioone.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> PS § 12. – RT I 2007, 33, 210.

<sup>2</sup> Lehis, L. 1999. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – *Juridica*, 5, 246.

<sup>3</sup> Samas, 249-250.

<sup>4</sup> Narits, R. 2002. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura, 145-146.

Maksuõiguses eksisteeriva õigusnormi tõlgendamise peamiseks eesmärgiks on normi ühetaoline kohaldamine. Samuti on oluline säilitada kooskõla teiste õigusaktidega ning üldiste õiguspõhimõtetega. Õigusnormi tõlgendaja peab arvesse võtma ka konkreetse normi eesmärgi ja ühiskonnas kehtivaid väärtushinnanguid.<sup>5</sup> Maksuõiguses kasutatavaid traditsioonilisi tõlgendusvõtteid on neli: grammatiline, ajalooline, süstemaatiline ja teleoloogiline.<sup>6</sup> Kuna maksuõiguse seisukohalt on oluline, et tõlgendamisel jõutaks õige tulemuseni, ei saa eelpool nimetatud võtteid vaadelda kui erinevaid tõlgendusviise – iga võtte eesmärk on jõuda samasse punkti, see on normi sisu ja selle rakendamise ulatuse ning määra välja selgitamiseni. Silmas tuleb pidada mitmeid ajaloost, õiguskeelest ja normi eesmärgist tulenevaid asjaolusid, vaadeldes neid normi rakendamisel kogumis.

**Grammatilise tõlgendamise** puhul uuritakse õigusnormi teksti, võttes arvesse grammatikareegleid. Seetõttu on oluline, et tõlgendaja tunneks väga hästi vastava keele reegleid, milles norm väljendatud on. Õiguse keeles kasutatavate spetsiifiliste väljendite tõttu välistab õiguse keel sõnade mitmetähenduslikkuse. Sõna tähendus võib aja jooksul muutuda või omandada uue tähenduse, kuid normi tõlgendamisel tuleb arvesse võtta seda, et selle looja lähtub keele tarvitamisel oma aja nõuetest.<sup>7</sup>

**Ajaloolise tõlgendamisvõttega** määratakse normi täpne sisu ja selle rakendamise ulatus konkreetse normi tekkimise tingimuste ja motiivide selgitamise teel.<sup>8</sup> Sellest tulenevalt peab tõlgendaja omama väga häid teadmisi konkreetse seadusesätte tekkimisaja kohta, missugused põhimõtted siis kehtisid ning millest peamiselt subsumeerimisel lähtuti. Õigusnormi võib uurida õiguse allikate abil, samuti tutvuda seadusesätte arutlemisel parlamendi säilitatud dokumentidega, näiteks protokollid, stenogrammid. Lisaks eelmainitule võib erinevaid arvamusi ning arutelusid leida ka juriidilistest ajakirjadest, et mõista antud perioodil valitsenud seisukohti. Ka poliitikute, erakondade ning majandusjuhtide arvamus kehtivast õigusest võib olla allikaks ajaloolisel tõlgendamisel.<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 60.

<sup>6</sup> Sama.

<sup>7</sup> Narits, R. 2002. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura, 152-153.

<sup>8</sup> Vaabel, J. 1995. Eesti riigi maksundusõiguse põhiprobleeme: Riigi-maksuõiguse normistiku ehitus ja rakendus. Tartu: Akadeemiline Kooperatiiv, 146.

<sup>9</sup> Narits, R. 2002. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura, 155-156.

**Süsteemaatilise tõlgendamise** kasutamisel tuleb tõlgendajal mõista konkreetset normi erinevate õigusnormide tekstide omavaheliste seoste kaudu. Arvesse tuleb võtta aga kogu õiguskorda oma struktuuri ja väärtusotsustustega. Oluline on, et nähtaks õigustloovate aktide tekstivahelisi seoseid, mille tulemusel selgub üldnormi mõte seoses teiste normidega või isegi reguleerimisaladega.<sup>10</sup> Siiski tuleb olulisemaks pidada üldnormi sisaldavat seadust ning teisi õigusakte vaadelda kui toetavate ning tõlgendamisel selgitavatena.

**Teleoloogilise tõlgendamise** puhul on olulised kehtiv õigus ja väärtussüsteem. Tõlgendaja peab leidma vastuse küsimusele, millist eesmärki antud norm teenib ja mis on selle mõte. Tuleb lähtuda faktilistest asjaoludest, mida seaduseandja muuta ei saa, kuid mida kindlasti arvestama peab. Samuti tuleb silmas pidada õiguseprintsiipe, mis asuvad väljaspool reguleerimist. Nimetatud kriteeriumid tulenevad õiguse eesmärkidest, mille alla kuulub eelkõige õigluse idee, mis tähendab sisuliselt võrdsete kohtlemist võrdsetel alustel.<sup>11</sup> Kuna normid luuakse selleks, et mõjutada inimesi teatud viisil käituma, siis on väga oluline, et tõlgendaja teadvustaks esmalt, missuguse eesmärgi norm antud tõlgendamisviisil saavutab.

Seaduste tõlgendamine maksuõiguses ei ole üldjuhul lubatud maksumaksja kahjuks, mis isiku jaoks tähendaks maksukoormuse suurenemist. Seda printsiipt eirates rikutakse aga õigusriigi põhimõtet, mis eeldab, et isikute õigusi ja samuti vabadusi saab avalik võim piirata vaid seaduses sätestatud juhtudel. Siinkohal lähtutakse ideest, et alati tuleb riigivõimu õigusi tõlgendada kitsendavalt ning kodaniku õigusi laiendavalt.<sup>12</sup>

Nimetatud põhimõte ei ole siiski absoluutne. Juhan Vaabel<sup>13</sup> on antud teemat käsitletud järgmiselt: „Laiendav tõlgendus võib maksuseaduste alal toimuda mitmesuunaliselt. See võib toimuda maksukohuslase kohustuste suurendamise kui ka vähendamise suunas, ning samuti ka riigi õiguste vähendamise ja suurendamise suunas. Teiste sõnadega, laiendav tõlgendus võib toimuda kas maksukohuslase kahjuks või kasuks ning samuti kas riigi kahjuks või kasuks. /.../ Kuid laiendava tõlgendamise keeld ei tähenda aga veel kitsendava tõlgendamise käsku.

---

<sup>10</sup> Samas, 153-154.

<sup>11</sup> Samas, 157-158.

<sup>12</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 61.

<sup>13</sup> Eesti majandus- ja õigusteaduste professor (1899-1971).



Laiendav ja kitsendav tõlgendus ei ole vastastikku säärases sõltumuses, et laiendava tõlgenduse keeld tingiks ühtlasi kitsendava tõlgenduse kasutamise, kuigi ümberpöörduvalt kitsendava tõlgenduse käsk tingiks otseselt laiendava tõlgenduse keelu.”<sup>14</sup>

**Analoogia** on materiaalses maksuõiguses keelatud: maksumaksjal on kohustus maksta ainult seadustega ettenähtud riiklikke ja kohalikke makse maksuseadustes ning valla- või linnavolikogu määrustes sätestatud määrades ja korras<sup>15</sup>. Maksumenetluses on aga analoogia kasutamine tihti vajalik, eelkõige maksumenetlust käsitlevate normide üldsõnalisusest tingituna. Analoogia tähendab seaduselünkade täitmist – konkreetset olukorda lahendava normi puudumisel pöörduakse sarnast olukorda reguleeriva normi poole. Vastuolu tekib aga analoogia kasutamise ja õiguskindluse põhimõtte vahel. Selle probleemi lahendab materiaalse maksuõiguse ja maksumenetluse eristamine, kus materiaalsoiguse normid sätestavad maksukohustuse sisu ning menetlusõigus sätestab menetlusreeglid, sh maksude deklareerimise ja tasumise, maksukohustuslase kontrolli ning maksuvõla sissenõudmise korra. Oluline on seejuures asjaolu, et analoogia kasutamisel ei muutuks maksukohustuse ulatus ja maksumäär.

## 1.2. Majandusliku tõlgendamise olemus ja reegel

Majanduslik tõlgendamine on seostatav kõigi nelja tõlgendusvõttega – nii grammatilise, ajaloolise, süstemaatilise kui ka teleoloogilise meetodiga. Majandusliku tõlgendamise reegli põhimõtte seisneb asjaolus, et maksustamise objektiks olevate majanduslike tehingute ja toimingute tõlgendamisel tuleb lähtuda eelkõige nimetatud tehingute ja toimingute majanduslikust sisust, mitte aga nende juriidilisest vormist. Maksukorralduse seaduse (MKS) kohaselt seaduse või heade kommetega vastuolus olev tehing maksustatakse võrdväärset õiguspärase tehinguga, kusjuures seadusvastase tegevuse tagajärjed toovad kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel<sup>16</sup>. Seega vastandatakse tehingu sisu ja vormi ning maksubaasi arvestamisel

---

<sup>14</sup> Vaabel, J. 1995. Eesti riigi maksuõiguse põhiprobleeme: Riigi-maksuõiguse normistiku ehitus ja rakendus. Tartu: Akadeemiline Kooperatiiv, 152.

<sup>15</sup> Maksukorralduse seadus § 4 lg 2. – RT I 2008, 3, 21.

<sup>16</sup> Samas, § 83 lg 1.

jäetakse arvestamata tehingu tsiviilõiguslik vorm ning lähtutakse tehingu majanduslikest tagajärgedest osapooltele.

Majandusliku tõlgendamise meetod on tingitud sellest, et ühest küljest on maksuõigus avalik õigus, kuid teisest küljest on see tihedalt seotud eraõigusega. Seetõttu ei saagi maksustamisel lähtuda lepingu vormist, sest enamike maksude objektiks on majanduslikud sooritusel, mitte aga õigussuhted.<sup>17</sup> Seega maksustatakse konkreetset tehingut, mitte lepingulist kohustust. Sellest järeldub, et oluline on maksuobjekt – selle olemasolul, olgu siis õigusliku suhtega ehk lepinguga või ilma, tekib igal juhul maksukohustus.

Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisel maksumenetluses on mitu eesmärki. Eelkõige seisneb aga nimetatud põhimõtte vajadus tagada sarnastes majanduslikes olukordades olevate maksukohustuslaste ühetaoline maksustamine. Samuti piirab majandusliku tõlgendamise põhimõtte maksukohustuslase püüet kuritarvitada eraõiguses kehtivat lepinguvabaduse põhimõtet, millega tehingupooled endale ise maksukohustuse määrata saaksid ning takistab maksude tasumisest kõrvalehoidumist või tasumise edasilükkamist.<sup>18</sup> Majandusliku sisu eelistamine juriidilisele vormile välistab seega võimaluse, et maksukohustuslased ise saaksid oma maksukohustust vähendada või täielikult elimineerida, muutes tehingute või toimingute vormi.

Majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaselt on maksuhalduril õigus määrata täiendav maksusumma, kui maksukohustuslane on maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil andnud tehingule sellise juriidilise vormi, mis ei vasta tehingu tegelikule majanduslikule sisule. Oluline täiendava maksusumma juurdemääramisel on ka asjaolu, kas maksukohustuslasel oli tehingule vale juriidilise vormi andmisel tahtlus.<sup>19</sup> Seega ei ole maksuhalduril õigust määrata täiendavat maksusummat, kui puudub tahtlus või mitte. Lähtuda tuleb aga majandusliku tõlgendamise põhimõtte eesmärgist – takistada maksukohustuslasel maksude tasumisest kõrvalehoidumist – ning kui maksukohustuslane on teinud tehingu, mille majanduslik sisu ja juriidiline vorm ei ole vastavuses, vähendamaks maksukoormust, siis selline tegevus saab olla

---

<sup>17</sup> Lehis, L. 1999. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – *Juridica*, 5, 245.

<sup>18</sup> Saag, M. 2007. Majandusliku tõlgendamise põhimõtted Eesti maksuõiguses. – *Eesti Majanduse Teataja*, 5, 31.

<sup>19</sup> Arula, K. 2005. *Maksuviidad 2006*. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 23-24.

üksnes tahtlik. Viimati mainitud seisukohta kinnitab ka Riigikohtu halduskolleegium oma otsuses, öeldes, et maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehing või toiming saab olla oma olemuselt ainult tahtlik<sup>20</sup>.

Majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamiseks on maksuhalduril oluline teada ja järgida järgmisi analüüsietappe:

- maksuhaldur selgitab välja, kuidas on maksukohustuslane ise oma tehingut või toimingut klassifitseerinud;
- maksuhaldur tuvastab, kas tehingu või toimingu poolte valitud klassifikatsioon erineb tehingu või toimingu tegelikust majanduslikust sisust;
- juhul, kui poolte valitud klassifikatsioon erineb tehingu või toimingu majanduslikust sisust, siis kas seda on tehtud eesmärgiga maksudest kõrvale hoiduda;
- kui klassifikatsioon on tehingu või toimingu poolte poolt valitud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, lähtub maksuhaldur tehingu või toimingu tegelikust majanduslikust sisust, mitte selle juriidilisest vormist.<sup>21</sup>

Esimeses etapis on oluline eristada eraõiguses kehtivat lepinguvabaduse põhimõtet ning lepinguvabaduse kuritarvitamist maksukohustuslase poolt. Maksuhalduril on õigus viidata majandusliku tõlgendamise reeglile üksnes viimasel juhul ning seetõttu on oluline esmalt välja selgitada, millisena kvalifitseerib oma tehingut või toimingut maksukohustuslane ise. Teises etapis tuleb välja selgitada maksukohustuslase poolt sooritatud tehingu või toimingu eesmärk – mida tegelikult teha sooviti. Kui ei ole võimalik tegelikku majanduslikku sisu tuvastada, puudub ka alus majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamiseks<sup>22</sup>.

Kolmandas analüüsietapis uuritakse, kas tehing või toiming on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil ehk sisuliselt uuritakse, kas maksukohustuslane on teinud taolise tehingu või toimingu tahtlikult. Kui tuvastatakse tahtlus, on maksuhalduril ka õiguslik alus majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaldamiseks ning selle alusel maksusumma juurdemääramiseks. Siinkohal tuleb rõhutada, et MKS § 84, mis sätestab maksudest

---

<sup>20</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 11. jaanuari 2007. a otsus nr 3-3-1-62-06. – RT III, 06.02.2007, 4, 34.

<sup>21</sup> Saag, M. 2007. Majandusliku tõlgendamise põhimõtted Eesti maksuõiguses. – Eesti Majanduse Teataja, 5, 32.

<sup>22</sup> Sama.

kõrvalehoidumise eesmärgiga tehtavate tehingute maksustamise, saab rakendada üksnes siis, kui tehingu või toimingu tegelik majanduslik sisu on maksukohustuse tekitanud<sup>23</sup>. Seega maksustamise aluseks on konkreetne maksuseaduse säte, mitte maksukorralduse seaduse norm, mis sisaldab endas majandusliku tõlgendamise printsiipi.

Majandusliku tõlgendamise põhimõtte maksuõiguses võib jagada kaheks: tsiviilõiguslike mõistete tõlgendamine ja eluliste asjaolude hindamine maksuõiguses. Lisaks spetsiifilistele maksuõiguslikele mõistetele kasutatakse Eesti maksuõiguses vajadusel ka eraõiguse mõisteid, seda traditsiooni, vajaduse, mugavuse ning ka otstarbekuse tõttu. Sellest tulenevalt tekivad ka tõlgendamisprobleemid sarnaste majandustehingute võrdsel maksustamisel. Majandusliku tõlgendamise printsiip tähendab tsiviilõigusest vabastatud maksuõiguslike mõistete tunnustamist.<sup>24</sup> Kuna tsiviilõiguse mõisted võivad olla erinevad maksuõiguses kasutatavatest mõistetest, tekib vajadus nende kohaldamiseks maksuõiguslikeks.

Erinevusi mõistete sisul maksuõiguses ning tsiviilõiguses esineb näiteks ettevõtluse ning palgatulu maksustamise puhul töötaja ja tööandja mõistete sisustamisel. Siiski ei välista majandusliku tõlgendamise põhimõtte olukorda, kus maksunorm võib lähtuda vaid tsiviilõiguslikust instituudist, õiguspositsioonist või õigustehingust. Majanduslikust lähenemisest vabad mõisted maksuõiguses on elu, abikaasa, eestkostja, pärand ja elatis.<sup>25</sup> Eelneva põhjal võib väita, et iga majandusliku toimingu korral tuleb tõlgendamise abil kontrollida, kuidas eraõiguse mõisted konkreetses maksuõiguse normis sisustatakse ning sellest lähtuvalt teha järeldus tehingu maksuõigusliku tagajärje kohta.

Eluliste asjaolude õiguslikkuse hindamisel tuleb välja selgitada tehingu majanduslik sisu ja veenduda, kas asjaolude tsiviilõiguslik tähistus ning poolte poolt soovitu ja majanduslikult püüeldu on vastavuses. Järelikult peab maksunormide rakendamisel andma maksukohustuslase esitatud asjaoludele uue, maksuõigusliku hinnangu.<sup>26</sup> Seega antakse

---

<sup>23</sup> Samas, 33.

<sup>24</sup> Lopman, V. 2005. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. – *Juridica*, 7, 489-490.

<sup>25</sup> Samas, 490.

<sup>26</sup> Sama.

hinnang tehingu majanduslikule sisule ja sellele, mis on tehingu eesmärk ning lõpptulemus, mitte aga ei kujundata ümber tehingu juriidilist vormi.

Majandusliku tõlgendamise meetodi puhul eristatakse ka üld- ja erikoosseise. Üldkoosseisud on kirjeldatud maksukorralduse seaduse paragrahvides 83 ning 84, milles viidatakse vastavalt teeseldud tehingute mitte arvestamist maksustamisel ning maksudest kõrvalehoidmise eesmärgil tehtavate tehingute maksustamist. Majandusliku tõlgendamise põhimõtte erikoosseise leiab erinevatest maksuseadustest. Nendes olevate sätete eesmärk on reguleerida täpsemalt konkreetsete tehingute maksustamine ning luua sellega seoses õiguskindlus.<sup>27</sup> Maksukohustuslase jaoks tähendab see eelkõige teadmist, milliste subjektide puhul ja millal teatud tehing maksustamisele kuulub ning millal mitte.

### 1.2.1. Maksukorralduse seaduse § 83 ja § 84 sisu ning erinevus

Maksukohustus tekib vastavalt maksuseaduses sätestatud tingimuste saabumisele. Kui maksuhaldur kontrollib maksukohustuslase maksuarvestust ning maksude tasumise õigsust, siis ei ole tähendust omavate asjaolude kindlakstegemisel alati õige jälgida seda, kuidas maksukohustuslased ise neid tingimusi tõlgendavad või tehinguid nimetavad, vaid lähtuda tuleb nende tegevuse majanduslikust sisust. Majandusliku tõlgendamise reegli, mille alusel tehingute ja toimingute sisu ning vormi eristatakse, sätestavad nii MKS § 83 kui ka § 84. Samas tuleb aga eristada nende kahe sätte sisu ja eesmärki.

Paragrahv 83 sätestab tühiste tehingute arvestamise maksustamisel – tehingu vastuolu seadusega toob kaasa samasuguse maksukohustuse nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase toimingu korral. Maksustamisel ei võeta arvesse teeseldud tehingut, mis on tehtud eesmärgiga varjata mõnda teist tehingut ning sellisel juhul kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Sama paragrahvi kohaselt võib tehing või toiming, mis on vastuolus seaduse või heade kommetega, kaasa tuua

---

<sup>27</sup> Lind, K. 2006. Majandusliku tõlgendamise meetod maksuõiguses. – Eesti Majanduse Teataja, 12, 15-16.

maksukohustuse suurenemise.<sup>28</sup> Seega lähtub maksuhaldur MKS §-st 83 tulenevalt maksustamisel üksnes sellest, missugust tehingut püütakse varjata ning teeseldud ja/või seadusega vastuolus tehing maksustamisel arvesse ei lähe.

MKS § 84 sätestab aga maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavate tehingute maksustamise. Kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidmiseks, võetakse MKS § 84 kohaselt arvesse sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad selle tegelikule majanduslikule sisule.<sup>29</sup> Antud juhul on tegemist üldreegliga, mida kasutatakse siis, kui puudub alus viitamiseks paragrahvile 83, vältimaks olukordi, kus isikud omavahelise kokkuleppe teel üritavad riigi poolt kehtestatud maksukohustust vähendada või sellest vabaneda. Seega saab paragrahvile 84 toetuda juhul, kui tehing on toimunud, kuid sellel on teistsugune sisu kui näidatakse lepingus ning paragrahvile 83 juhul, kui on tegemist teeseldud või tühise tehinguga.

### 1.2.2. Majandusliku tõlgendamise põhimõttest Saksamaal ja Ameerika Ühendriikides

Majandusliku tõlgendamise põhimõte (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*, saksa k), mis võimaldab maksukohustuse ulatuse kindlakstegemisel arvestamata jätta tehingute või toimingute juriidilise vormi ning lähtuda eelkõige majanduslikust sisust ja tehingu pooltele kaasnevatest tagajärgedest, sai alguse Saksamaalt, kui 1919.a võeti vastu Saksa maksuseadus *Reichsabgabenordnung*<sup>30</sup>. Ka praegu kehtivas maksuseaduses *Abgabenordnung (AO)* sisaldub eelnimetatud põhimõtte paragrahvides 39-42, kus on antud maksuõiguslik hinnang tsiviilõiguslikule käsitlusele seoses tehingute sisu ja vormi probleemiga. AO-s sätestatud normide eesmärk on jõuda selleni, et tõelise majandusliku olukorra, faktilise sisu ja aset leidva tagajärje ning tsiviilõigusliku vormi vahel ei oleks kõrvale kaldumist.<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> MKS § 83 lg 1, 2, 4. – RT I 2008, 3, 21.

<sup>29</sup> Samas, § 84.

<sup>30</sup> Lehis, L. 1999. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica, 5, 244.

<sup>31</sup> Birk, D. 2003. Steuerrecht. Schwerpunkte. 6. Aufl. Heidelberg: C. F. Müller, 94.

Majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel tuleb arvestada seda, et majanduslikud terminid ning majanduslik tõlgendus aja jooksul muutub. Terminid on eriti olulise tähtsusega seal, kus toimub majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamine: kasutades eraõiguse termineid ka maksuõiguses, tuleb neid eelvalt põhjalikult analüüsida, kas need tähendavad maksuõiguses sama, mis tsiviilõiguses või kas need ei ole tsiviilõiguses erinevad majanduslikus mõttes. Enamasti ei võeta enam norme üle muutmata kujul. Kuni ei ole kindel teistele õigusvaldkondadele viitamine, tuleb kontrollida, kas neid norme maksuõigus samuti tunnustab või kaldub see kõrvale maksuõiguse tähendusest ja eesmärgist tõlgendamise seisukohalt.<sup>32</sup> Kui võrrelda eelnevat Eesti maksuõigusega, siis kehtib sama põhimõte: tsiviilõigusest tulenevaid mõisteid tuleb maksuõiguses rakendamiseks eelvalt analüüsida ja vajadusel kohandada.

AO § 39 sätestab majandusliku tõlgendamise põhimõtte mõiste ning see säte rakendub iga kohaldatava maksu suhtes. Maksustamise seisukohalt ei ole oluline tehingu õiguslik vorm, vaid tegelik olukord – kuidas see on majandusliku tõlgendamise põhimõtte seisukohalt kirjeldatud.<sup>33</sup> Sama seaduse § 40 sätestab aga, et maksustamise seisukohalt ei ole ka oluline, kas maksukoosseisu tekkimise aluseks olev tegevus on osaliselt või täielikult vastuolus seadusega või heade kommetega või mitte<sup>34</sup>. Nimetatud säte sarnaneb MKS § 83 lg 1-ga, mille kohaselt seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärselt õiguspärase tehinguga.

AO § 41 reguleerib lahknevust majandusliku käitumise ja juriidilise vormi vahel: maksuõigus ei seo juriidilist vormi seadusega; määravad on pigem majandusliku tõlgendamise asjaolud, see, kuidas asjaosalised fakte on sõnastanud.<sup>35</sup> Sellest lähtuvalt analüüsib maksuhaldur, kas tehingu poolte kirjeldus tehingu kohta on maksuõiguslikult korrektne või tuleks selle tagajärgi maksuõiguslikust seisukohast teisti kajastada. AO § 42 sätestab aga maksuseaduste realiseerimise eesmärgi. Juriidilise vormi kujundamise võib maksunduslikus mõttes

---

<sup>32</sup> Ax, R., Grosse, T., Melchior, J. 2001. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung. 17. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 25, 116.

<sup>33</sup> Lammerding, J. 2002. Abgabenordnung und FGO. 14. Aufl. Achim: Erich Fleischer Verlag, 107.

<sup>34</sup> Ax, R., Grosse, T., Melchior, J. 2001. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung. 17. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 123.

<sup>35</sup> Tipke, K., Lang, J. 2002. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt, 146-147.

tähelepanuta jätta, kui selle eesmärk on maksudest kõrvalehiilimine või maksusumma vähendamine, kasutades ära seadust kujunduslikult maksusumma vähendamiseks.<sup>36</sup> Järelikult lähtutakse Eesti maksuõiguses kehtiva majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel sarnastest seisukohtadest nii tühiste tehingute maksustamisel kui ka maksudest kõrvalehoidumise eesmärgiga tehtavate tehingute maksustamisel.

Majandusliku tõlgendamise põhimõtet maksusumma kindlaksmääramisel ei rakendata üksnes Euroopas. Ameerika Ühendriikide vandeadvokaat Theodore L. Craft on öelnud, et maksuteooria põhimõte, mis eelistab sisu vormile (*substance over form*, inglise k), on kohtu loome. Seda kasutavad kohtud tihti kui „appihüüet” juhtudel, kui maksumaksja on konstrueerinud dokumentaalselt tehingu skeemi, mille põhjal on tal õigus saada teatud maksusoodustusi või omab teatud eeliseid, mida teised maksukohustuslased sarnases olukorras ei oma. Kuid maksuõigus nõuab seotust soovitud maksusoodustuse saamise (näiteks maksuvabastus, tulude edasilükkamine) ja eesmärgi vahel, mis on ühenduses tulu saamise eesmärgiga.<sup>37</sup>

Kui tõendite hindamisel nähtub, et maksustamise põhjendus on kaalukam kui äriline või tulu saamise eesmärk (analüüsidokumentide ning seda, mis tegevusi pooled peaksid dokumentide põhjal tegema), otsustab kohus tihti pigem selliselt, et maksumaksja püüe näidata tehingu vormi ei vasta selle sisule majanduslikus mõttes. Terminid ”teesklus” ja ”fiktsioon” ning muud sellesarnased väljendid on kohtute poolt kasutatavad, et kirjeldada erinevaid keerukaid tehinguid, mida tehakse, et saavutada väärtuslikke maksusoodustusi, kajastades tõelist majanduslikku eesmärki eraldi vormist.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Ax, R., Grosse, T., Melchior, J. 2001. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung. 17. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 125.

<sup>37</sup> <http://www.taxrisk.com/Doctrines.shtml>, 04.05.2008.

<sup>38</sup> Sama.



## 2. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE REEGLI RAKENDAMISEGA SEOTUD PROBLEEME EESTI MAKSUÕIGUSES

Majandusliku tõlgendamise põhimõtet käsitles juba 1934. aastal Eesti majandus- ja õigusteaduste professor Juhan Vaabel, viidates sellele kui materiaalse maksuõiguse valdkonda kuuluvale olulisele praktilist väärtust omavale printsiibile. Esimest korda sätestati see aga 01.07.2002.a. jõustunud maksukorralduse seaduses, kus paragrahvis 83 kirjeldati teeseldud tehingute maksustamist ning paragrahvis 84 maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil sooritavate tehingute ja toimingute maksustamist. Siiski lähtuti maksustamisel majanduslikust sisust enne sedagi – nimelt on Riigikohtu halduskolleegium viidanud, et maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel tuleb juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust<sup>39</sup>.

Hoolimata sellest esineb majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel probleeme, kuna ei ole üheselt määratletud, mis on MKS §-des 83 ja 84 kirjeldatud printsiibi rakendamise eeldused. Puudub selgus, millistel tingimustel on maksuhalduril õigus maksusumma juurdemääramisel viidata majandusliku tõlgendamise printsiibile kui asjaolule, et maksuõiguslikult tuleks tehingu tagajärgi kajastada erinevalt võrreldes tsiviilõigusliku käsitlusega, kuna maksunormi objektiivne koosseis on toonud kaasa maksukohustuse. Alljärgnevalt toob autor välja probleeme majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel.

### 2.1. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega kaasnevad mõisted maksuõiguses

Maksude planeerimisel võib eristada mitmeid tegevusi, nii seaduslikke kui ka ebaseaduslikke. Siinkohal on oluline aru saada, milliste tegevuste korral on tegemist seaduse rikkumisega ja

---

<sup>39</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 04. oktoobri 1999.a määrus nr 3-3-1-31-99. – RT III 1999, 25, 238.

mis hetkest peab maksuhaldur sekkuma. Alljärgnevalt selgitatakse lühidalt maksude optimeerimise, maksudest kõrvalehoidumise ning maksude vältimise sisu. Edaspidi käsitletakse aga kõige enam maksudest kõrvalehoidumisega seonduvat, kuna praktikas on see kõige rohkem seotud majandusliku tõlgendamise põhimõttega.

**Maksude vältimine** on selline maksumaksja tegevus, mis oma olemuselt on legaalne ning mille eesmärgiks on enamasti tulevikus tekkiva maksukohustuse vähendamine. Maksude vältimine on üldjuhul lubatav – ühelgi maksukohustuslasel ei ole seaduslikku kohustust planeerida oma tehinguid nii, et maksukoormus oleks maksimaalne. Samas tuleb aga eristada aktsepteeritavat ning mitteaktsepteeritavat maksude vältimist. Esimesel juhul on maksumaksja tegevus seadusega kooskõlas, teisel aga on tegemist teeseldud tehingutega, mis omavad vähest majanduslikku sisu ja mille eesmärk on vähendada maksukohustust.<sup>40</sup>

Maksude vältimise valdkonda kuuluv tegevus **maksude optimeerimine** on seaduslik majandustegevus, mille käigus tehingu sisu vastab vormile, kuid esineb võimalusi mitmesuguste maksusoodustuste ja hüvede saamiseks. Maksumaksjana on igal isikul õigus kasutada kõiki seadustes toodud võimalusi maksukoormuse vähendamiseks, näiteks kui tegutsetakse füüsilisest isikust ettevõtjana, on võimalik oma tuludest teha mahaarvamisi, vähendamaks sellega maksmisele kuuluva tulumaksu suurust.<sup>41</sup> Seega tehingute teostamisel viisil, mis tagaks maksukohustuslasele võimaluse maksude optimeerimiseks, maksukohustust ei kaasne ning samuti ei järgne ka karistust, kuna puudub alus maksuseaduse sätte rakendamiseks.

**Maksudest kõrvalehoidumine** tähendab seda, et tehingu majanduslik sisu ja juriidiline vorm ei ole omavahel vastavuses ning sellisel juhul on tegu mittelubatud tegevusega. Maksunormist kõrvalehiilimisest on võimalik rääkida aga alles juhul, kui maksuhaldur on eelnevalt kontrollinud, kas maksunormi eesmärgi kohaselt oleks üldse olemasolevate eluliste asjaolude puhul pidanud maksukohustus või maksusoodustus tekkima. Seega on maksudest

---

<sup>40</sup> Kurist, A. 2001. Maksuõigused selgeks! – Maksumaksja, 3, 25-26.

<sup>41</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 188-189.

kõrvalehoidumine kehtivate seaduste rikkumine, mille eesmärk on juba tekkinud maksukohustuse vältimine või vähendamine.<sup>42</sup>

Maksudest kõrvalehoidmise eesmärgil tehakse tehinguid erineval viisil, kusjuures selliste tehingute tingimused kalduvad tavapärastest tehingutest oluliselt kõrvale ja nende tegemisel puudub üldjuhul majanduslik põhjendus. Sõlmitud tehingud on majanduslikult ebaharilikud, vastuolulised, üleliigsed, põhjuseta keerulised ning mitmest erinevast teineteisele järgnevast tehingust koosnevad.<sup>43</sup> Maksudest kõrvalehoidumise või maksude vältimisega võib tegu olla juhul, kui tehing või toiming ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel ning selline tegevus on maksupettus ehk kuritegu<sup>44</sup>. Sellest võib järeldada, et kunstlike skeemide peamine eesmärk ei ole äritegevus vaid pigem tehakse seda selleks, et pääseda maksude maksmisest või neid oluliselt vähendada.

Maksudest kõrvalehoidumine on võimalik, kasutades ära erinevaid kontseptsioone ning kuritarvitades tsiviilõiguses kehtivat lepinguvabaduse põhimõtet. Seda saab teha näiliste tehingute sõlmimisel, tehingutele väärkvalifikatsiooni andmisel, tehingust tulenevate õiguste ja kohustuste mittetäitmisel ning maksude vältimisel, mis on maksukoormuse vähendamine seaduslike meetoditega ja millest oli eelnevalt juttu.<sup>45</sup> Saksamaal kehtiv määrustik maksude kohta (AO) sätestab, et maksude maksmisest kõrvalehoidumise täideviija saab olla igäüks, kes saab teostada maksude maksmisest kõrvalehoidumise süüteo koosseisu, hoolimata sellest, kas ta on maksukohustuslane, maksuõlgnik või muu maksukohustuse eest vastutav isik. Tingimus on vaid see, et tal peab olema võimalus esitada maksude maksmise seisukohalt oluliste faktide kohta valesid või mittetäielikke andmeid.<sup>46</sup> Oluliste faktidena maksude maksmise seisukohalt käsitletakse asjaolusid, mis oma põhjuse ja suuruse poolest kuuluvad seadusliku süüteo koosseisu juurde ja võivad omada tähtsust maksustamise nõude kaitseks selle määramisest kuni sundtäitmise teostamiseni<sup>47</sup>.

---

<sup>42</sup> Kurist, A. 2001. Maksuõigused selgeks! – Maksuajakas, 3, 25.

<sup>43</sup> Lind, K. 2006. Majandusliku tõlgendamise meetod maksuõiguses. – Eesti Majanduse Teataja, 12, 14.

<sup>44</sup> Terra, Ben J. M., Wattel, Peter, J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Europrint, 428.

<sup>45</sup> Lind, K. 2006. Majandusliku tõlgendamise meetod maksuõiguses. – Eesti Majanduse Teataja, 12, 15.

<sup>46</sup> Tipke, K., Lang, J. 2002. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt, 919.

<sup>47</sup> Mösbauer, H. 2006. Maksualane karistusõigus ja maksualane väärteoõigus. Tallinn: Europrint, 110.

## 2.2. Maksuõiguslike ja tsiviilõiguslike põhimõtete ebakõla

Majandusliku tõlgendamise reeglit sisaldab maksukorralduse seadus ning kaudselt selle rakendamist ka tsiviilseadustiku üldosa seadus. Käesolevas alapeatükis tuuakse välja autori hinnang kahe seaduse erinevale käsitlemise seoses majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise ja võrreldakse, millised on tagajärjed erinevate seaduste kohaldamisel.

Hakates analüüsima tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) ja maksukorralduse seaduse majandusliku tõlgendamise põhimõtet reguleerivaid sätteid, on otstarbekas esmalt vaadelda tühistehingute kohta käivate sätete erinevusi. TsÜS-i kohaselt ei ole tühistehingul algusest peale õiguslikke tagajärgi ning sellises olukorras peaksid pooled tehingu läbi saadu tagastama<sup>48</sup>. Kui vaid sellele sättele tugineda, võiks öelda, et nimetatud juhul ei teki tehingupooltel ka maksukohustust, kuna juriidiliselt tehingut pole toimunud.

MKS sätestab, et tehingu tühisust ei võeta maksustamisel arvesse, kui pooled ei tagasta tühistehingu läbi saadut või ei taasta muul viisil tehingu tegemisele eelnenud olukorda<sup>49</sup>. Maksukorralduse seadusele tuginedes tuleb aga ka tühistehinguid maksustada. TsÜS-i kohaselt on ka heade kommete või avaliku korraga vastuolus olev tehing tühistehing, kuid MKS ütleb, et heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärselt õiguspärase tehinguga. MKS-ist tulenevalt toovad seadusvastase tegevuse tagajärjed kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel ning heade kommetega vastuolus olev tehing võib seaduses sätestatud juhtudel kaasa tuua maksukohustuse suurenemise.<sup>50</sup>

Eraõiguses kehtib lepinguvabaduse põhimõte, mille kohaselt isikud võivad ise otsustada, kas nad soovivad lepingut sõlmida või mitte ning missugustel tingimustel nad seda teevad. Kui nimetatud põhimõtet järgitaks ka maksuõiguslikust aspektist, tekiks olukord, kus isikud saaksid ise otsustada, kas ja millises ulatuses nad makse tasuda soovivad. Maks on aga oma olemuselt maksukohustuslasele koormav ning seetõttu võib maksukohustus tekkida üksnes

<sup>48</sup> TsÜS § 84 lg 1. – RT I 2007, 24, 128.

<sup>49</sup> MKS § 83 lg 3. – RT I 2008, 3, 21.

<sup>50</sup> TsÜS § 86. – RT I 2007, 24, 128; MKS § 83 lg 1 ja 2. – RT I 2008, 3, 21.

seadust tulenevalt<sup>51</sup>. Maksuõiguslikult on oluline lähtuda tehingu tegelikust sisust ning maksustamisel mitte arvestada seda, kuidas on tehingupooled seda näidanud lepingus. Siiski ei ole maksuhalduril õigust muuta lepingu sisu – maksuhaldur võib aga tõendada, et lepingu eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine.

Kui võtta maksustamisel arvesse üksnes tsiviilõiguslikke põhimõtteid, oleks lepingupooltel võimalus omavahelise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus. Seetõttu tulebki lähtuda maksukorralduse seadusest – maksustamisel ei ole oluline, kas tsiviilõiguslikus tähenduses on tehing tühine, vastuolus heade kommetega või mitte, arvestatakse vaid tehingu sisu ja sellest tulenevaid reaalseid tagajärgi. Tsiviilõiguslikud elemendid jäetakse tähelepanuta, kui tehingu poolte eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine või maksukohustuse edasilükkamine.

### 2.3. Probleeme seoses MKS § 83 rakendamisega

MKS § 83 sätestab tühiste tehingute arvestamise maksustamisel. Sama paragrahvi esimese lõike kohaselt maksustatakse seaduse või heade kommetega vastuolus olevad tehingud võrdväärselt õiguspärase tehinguga<sup>52</sup>. Tegemist on siinkohal olukorraga, kus tehingu või toimingu tsiviilõiguslikud ning maksuõiguslikud tagajärjed ei ole samasugused. Kui tsiviilõiguslikult puuduvad tühisel tehingul algusest peale tagajärjed<sup>53</sup>, siis maksuõiguslikult tuleb seesuguste tehingute tagajärgi maksustamisel pidada samaväärseteks kehtivate tehingute või toimingute tagajärgedega. MKS § 83 lg 1 rakendamise eelduste määratlemiseks tuleb analüüsida tehingute ahelat ehk tegevusi, mida isik on teinud ning nende tehingute elulisi asjaolusid ja majanduslikke tagajärgi.

Nagu eelpool öeldud, ei ole tänapäeva ühiskonnas üheselt määratletud, mis on MKS § 83 lg 1 rakendamise eeldused. Siiski tuleb maksustamisel arvestada üksnes tegelikke majanduslikke

---

<sup>51</sup> PS § 113. – RT I 2007, 33, 210.

<sup>52</sup> MKS § 83 lg 1. – RT I 2008, 3, 21.

<sup>53</sup> TsÜS § 84 lg 1. – RT I 2007, 24, 128.

asjaolusid, mis seaduse või heade kommetega vastuolus olevate tehingutega kaasnevad. Nimetatud sätte rakendamise eelduseks on tingimus, et tuleb määratleda, kas tehingu või toimingu elulised asjaolud on seaduslikud või seadusega vastuolus, kuna antud sätet saab rakendada üksnes seaduse või heade kommetega vastuolus olevate tehingute puhul.

Maksuõiguses kehtivat põhimõtet, et ebaseaduslikust tegevusest tekkivat tulu või käivet maksustatakse üldises korras ehk sarnaselt seaduslikust tegevusest tekkiva tulu või käibega<sup>54</sup>, tuleb arvesse võtta ka normi rakendamise eelduste määratlemisel. Tulenevalt sellest, et võrdsete majanduslike tagajärgedega tehinguid maksustatakse sarnastel alustel, tuleb ka ebaseaduslike ning seaduslike tehingute maksustamisel lähtuda nende tagajärjest. Kui seaduslik tehing toob vastavalt maksuseaduse erinormile kaasa maksukohustuse tekke, siis teeb seda ka ebaseaduslik tehing. Sama kehtib ka vastupidises olukorras – kui maksuseaduse sätte ei tekita legaalse tegevuse tagajärgede suhtes maksukohustust, ei teki maksukohustus ka sama majandusliku sisuga illegaalse tegevuse tagajärgede suhtes. Seega peab maksuhaldur normi rakendamisel kontrollima, kas konkreetse maksuseaduse erinorm kehtestab seadusliku tehingu või toimingu majanduslike tagajärgede suhtes maksukohustuse tekke või mitte.

MKS § 83 lg 1 rakendamise eelduste määratlemisel omab tähtsust ka asjaolu, et tühiseid tehinguid maksustatakse samadel alustel kui kehtivaid tehinguid juhul, kui tehingu pooled ei tagasta tehingu läbi saadut või ei taasta muul viisil tehingu tegemisele eelnenud majanduslikku olukorda<sup>55</sup>. Seega peab maksuhaldur enne normi rakendamist kontrollima, kas tehingu tegemisel on tekkinud majanduslik tagajärg ning kas konkreetse maksuseaduse sätte objektiivne teokoosseis on aset leidnud ja kas sellisel tingimusel maksukohustus kaasneb või mitte. Samuti on oluline asjaolu, et aset leidnud majanduslik tagajärg kestab ehk tehingu pooled ei ole tagastanud tehingu läbi saadut ega taastanud muul viisil tehingule eelnenud majanduslikku olukorda.

MKS § 83 lg-s 4 sisalduva majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohaselt ei võeta teeseldud tehingut maksustamisel arvesse, vaid kohaldatakse selle tehingu kohta käivaid sätteid, mille

---

<sup>54</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 68.

<sup>55</sup> MKS § 83 lg 3. – RT I 2008, 3, 21.

varjamiseks teeseldud tehing tehti<sup>56</sup>. Antud sätte rakendamise eelduste määratlemiseks tuleb maksuhalduril veenduda, et tehingu tsiviilõiguslik ja maksuõiguslik kvalifikatsioon oleksid samad, kuid tehingut ei ole tegelikult realselt täidetud<sup>57</sup> ehk tehingu majanduslikke tagajärgi ei ole saanud. Näitena võib siinkohal tuua olukorra, kus äriühing näitab oma raamatupidamisdokumentides kulutusi, mida tegelikult pole tehtud. Maksunormi rakendamise eelduseks on, et nii tsiviilõiguslikult kui ka maksuõiguslikult on tehingu tagajärjed maksustatavad samadel alustel või kohaldatakse maksusoodustuse saamine sarnaselt.

Selleks, et tühiseid tehinguid mitte maksustada, peaks maksuõigus sisaldama vastavat normi, mille põhjal maksuhaldur selliselt käituda saaks. Kuna Eesti maksuõiguses sellist normi ei ole, puudub maksuhalduril ka põhjus, miks ta ei peaks teeseldud tehingut maksustama. Oluline on, et oleks olemas eeldus majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldava normi rakendamiseks. Siinkohal ongi maksuhalduril ülesanne analüüsida ja hinnata, kas väidetava tehingu majanduslik eesmärk on saanud ehk kas maksuõiguslikult on alust maksusumma juurdemääramiseks, kasutades selleks erinevaid tõendeid.

#### 2.4. Probleeme seoses MKS § 84 rakendamisega

Nagu eelpool kirjeldatud, on maksude tasumisest vabanemiseks nii seaduslikke kui ka ebaseaduslikke võimalusi. Selleks, et üldse oleks võimalik maksudest kõrvalehoidumise sätet rakendada, on oluline maksuhalduril välja selgitada, millise maksude vältimise liigiga on tegemist, kuna MKS § 84 sisalduva majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamine eeldab maksudest kõrvalehoidumisel tahtluse olemasolu.

Normi rakendamisel on oluline teada tehingute ahelat – missuguseid majanduslikke tehinguid isikud on sooritanud. Kindlasti kaasneb siinkohal normi rakendamise eelduste määratlemisel ka maksukohustuslase kirjeldus tehingu majandusliku sisu ning eesmärgi kohta, täites sellega

---

<sup>56</sup> MKS § 83 lg 4. – RT I 2008, 3, 21.

<sup>57</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 68.

MKS-is nimetatud kaasaaitamiskohustust<sup>58</sup>. Maksuhalduri ülesanne on analüüsida ja hinnata, kas maksukohustuslase kirjeldus tehingu kohta vastab selle tegelikule majanduslikule sisule ja lõppeesmärgile. Samuti tekib siinkohal tahtluse tõendamise probleem, kuna maksuhalduril on õigus viidata majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavale sättele vaid tahtluse korral.

Riigikohus on jõudnud seisukohale, et maksuseaduse sätteid tuleb tõlgendada sama seaduse teiste sätete ning selle seaduse mõtte ja eesmärgi, samuti maksuõiguse üldiste põhimõtete kohaselt. Maksuseadusega sätestatakse maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis, seega tuleb juriidiliste faktide tuvastamisel juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust, mis välistaks lepingupooltel võimaluse omavahelise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus. Selline olukord oleks vastuolus maksu kui avalik-õigusliku kohustise olemusega ning ühetaolise maksustamise põhimõttega.<sup>59</sup> Sellest tuleneb, et majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldava normi rakendamise eelduseks on ka asjaolu, et vastasel korral rikutaks võrdse kohtlemise, ühetaolise maksustamise ning maksevõimelisuse põhimõtet.

Lisaks eelnevale on majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavate normide rakendamisel problemaatiline see, kas tehing või toiming, mis on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, on sooritatud üksnes maksudest kõrvalehoidumiseks või peamiselt maksudest kõrvalehoidumiseks. Tekib küsimus, kas maksuhalduril on õigus rakendada normi ka viimati mainitud juhul, kui tegemist on olukorraga, kus tehingu peamine eesmärk on ebaseaduslik maksude vältimine, kuid on ka muid majanduslikult põhjendatud eesmärke.

#### 2.4.1. Probleeme seoses dividendide ümberkvalifitseerimisega palgatuluks

Viimasel ajal on ühiskonnas sageli tekitanud vaidlusi maksuhalduri poolt dividendide ümberkvalifitseerimine palgatuluks. Probleem antud kontekstis seisneb selles, et kuidas tuleks tõlgendada olukorda, kus isikule äriühingu ainuomanikuna makstakse kasumi tekkimisel

---

<sup>58</sup> MKS § 56 lg 1. – RT I 2008, 3, 21

<sup>59</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 04. oktoobri 1999.a määrus nr 3-3-1-31-99. – RT III 1999, 25, 238.



dividende, millelt äriühing maksab tulumaksu, samal ajal omanikul palgatulu puudub või on see ilmselgelt ebapiisav. Kui tugineda tulumaksuseadusele (TuMS), siis maksurikkumist ei esine. Kuna sellise skeemi kasutamine maksude optimeerimiseks on levinud, tekib kahtlus, kas seda tehakse maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil ning kuidas maksuhaldur peaks seda tõlgendama. Tingimusi, mis peavad olema täidetud selleks, et maksuhaldur võiks klassifitseerida väljamakstud dividendid või teatud osa sellest ümber palgatuluks, kehtestatud ei ole. Seega seisnebki siinkohal probleem: puuduvad kindlad kriteeriumid majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldava normi<sup>60</sup> rakendamiseks. Alljärgnevalt selgitatakse konkreetsemalt, milles seisneb antud kaasuse puhul probleem normi rakendamisel.

Dividend on vastavalt tulumaksuseadusele väljamakse, mida tehakse juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist ning mille aluseks on dividendi saaja osalus juriidilises isikus. Osalus siinkohal tähendab aktsiate või osade omamist, täis- või usaldusühingu osanikuks või tulundusühistu liikmeks olemist või muud osaluse vormi vastavalt äriühingu asukohamaa seadustele.<sup>61</sup>

MKS kohaselt on maksumaksjal kohustus maksta ainult seadustega ettenähtud riiklikke ja kohalikke makse, mis on sätestatud maksuseadustes ning valla- või linnavolikogu määrustes<sup>62</sup>. Seadusest tulenevalt maksab residendist äriühing tulumaksu dividendidena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis<sup>63</sup>. Siinkohal tuleks rõhutada, et maksukohustus tekib äriühingul ehk väljamakse tegijal, mitte aga dividendide saajal.

Kui äriühingu omanikule makstaks palka ehk juhatuse liikme tasu ning dividende välja ei võeta, tuleks palgalt maksta nii tulu- kui ka sotsiaalmaksu<sup>64</sup>. Dividendide väljamaksmise korral sotsiaalmaksukohustust aga ei teki. Sellest tulenevalt tekibki kahtlus, kas dividendide jagamist omanikule eelistatakse palgatulu saamisele maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Siinkohal on maksuhalduril ülesanne hinnata, kas tegemist on maksunormist kõrvalehoidumisega õigusnormi kuritarvitamise teel.

---

<sup>60</sup> MKS § 84

<sup>61</sup> TuMS § 18 lg 2. – RT I 2007, 44, 318.

<sup>62</sup> MKS § 4 lg 2. – RT I 2008, 3, 21.

<sup>63</sup> TuMS § 50 lg 1. – RT I 2007, 44, 318.

<sup>64</sup> TuMS, § 13 lg 1. – RT I 2007, 44, 318; Sotsiaalmaksuseadus § 2 lg 1 p 1. – RT I 2008, 8, 57.

Juhatuse liikme tasu kohta on seisukoha võtnud ka Riigikohus, öeldes oma määruses, et äriühingu ja juhatuse liikme suhteid analüüsid tuleb juhinduda käsunduslepingu seaduslikust regulatsioonist<sup>65</sup>. Seega kui äriühing teenib tulu ning juhatuse liige on teinud selleks tööd, on maksuhalduril mõistlik eeldada, et juhatuse liikmele makstakse selle eest ka tasu: „Kui käsunduslepinguga ei ole tasus kokku lepitud, kuulub tasu maksmisele, kui käsundi täitmist võib mõistlikult eeldada üksnes tasu eest, eelkõige kui käsundisaaja täitis käsundi oma majandus- või kutsetegevuses<sup>66</sup>.” Äriühingul on kohustus maksta juhatuse liikmele tasu, mis vastab tema ülesannetele<sup>67</sup>. Samas tuleb tõlgendamisel lähtuda ka asjaolust, et äriseadustik ei reguleeri seda, kui suur peaks juhatuse liikme tasu olema, viidates vaid, et tasu suurus peab olema mõistlikus vastavuses juhatuse liikme ülesannete ja äriühingu majandusliku seisuga<sup>68</sup>.

Probleemseks võib pidada ka seda, kuidas kindlaks teha, kas juhatuse liige tegeleb aktiivselt äriühingu juhtimisega või on tema tegevus nii öelda passiivne ehk piirdub investeringute tegemisega. Aktiivne tegevus oma olemuselt viitab sellele, et juhatuse liige tegutseb igapäevaselt äriühingu töös, oluline on tema roll ja osalemine kasumi teenimisel. Passiivne tegevus eeldab, et juhatuse liige ei osale äriühingu tegevuse korraldamises, vaid saab tulu tehtud investeringutelt. Aktiivse tulu ja passiivse ehk omanikutulu erinevus seisneb selles, et omanikutulu puhul sotsiaalmaksu kohustust ei teki, aktiivse tulu puhul aga tekib. Sellest tulenevalt tekib maksustamisel probleem – juhatuse liige küll osaleb aktiivselt äriühingu töös, kuid palgatulu on minimaalne või puudub üldse, samal ajal aga äriühingu kasumist väljamakstavate dividendide suurus ületab juhatuse liikme tasu mitmekordselt.

---

<sup>65</sup> Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 26.aprilli 2005.a määrus nr 3-2-1-39-05. – RT III, 17.05.2005, 15, 155.

<sup>66</sup> Võlaõigusseadus § 627 lg 1. – RT I 2007, 56, 375.

<sup>67</sup> Äriseadustik § 180<sup>1</sup> lg 2. – RT I 2008, 16, 116.

<sup>68</sup> Sama.

### 3. RIIGIKOHTU LAHENDITE JA EUROOPA KOHTU LAHENDITE ANALÜÜS NING VÕIMALIKKE ETTEPANEKUID MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE REEGLIGA SEOTUD PROBLEEMIDE LAHENDAMISEKS

#### 3.1. Euroopa Kohtu hinnang maksudest kõrvalehoidumiseks tehtavatele tehingutele

Majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide analüüsimisel Euroopa Kohtu lahendite põhjal on autori hinnangul mõistlik esmalt vaadelda kohtuasja number C-309/06, milles rõhutatakse antud töös eelnevalt nimetatud põhimõtet – võrdse kohtlemise ehk ühetaolise maksustamise põhimõtet. Nimetatud kohtuasja käigus väljaantud eelotsuse ettepanekus viidatakse sellele, et liikmesriigid peavad järgima üldist võrdse kohtlemise põhimõtet, mis nõuab, et võrreldavaid olukordi ei tohi kohelda erinevalt ja erinevaid olukordi ei tohi kohelda võrdväärsetena, välja arvatud juhul, kui niisugune kohtlemine on objektiivselt põhjendatud.<sup>69</sup> Eelotsuse ettepanekus väljatoodud seisukoht kinnitab asjaolu, et sarnastes olukordades olevaid isikuid tuleb kohelda sarnaselt ning majandusliku sisu poolest võrreldavate tehingute maksustamisel tuleb maksuõiguslikult lähtuda sarnastest alustest.

Kui maksuhalduril on tekkinud kahtlus, et isikute vahel on toimunud tehingud või toimingud, mille eesmärk on maksude tasumisest kõrvalehoidumine või maksukohustuse edasilükkamine ning sellega kaasneb isikute ebavõrdne kohtlemine maksustamisel, siis tulenevalt majandusliku tõlgendamise põhimõttest on maksuhalduril õigus oma kahtluste tõendamisel tehingute majanduslik sisu maksuõiguslikust aspektist ümber hinnata. Nimetatud kaasuste puhul on aga tekkinud teatud probleem, mis seisneb küsimuses, kas maksuhalduril on õigus tehingud ümber kvalifitseerida juhul, kui nende eesmärk on üksnes maksudest

---

<sup>69</sup> Euroopa Kohus. Kohtuasi C-309/06 Marks & Spencer plc versus Her Majesty's Commissioners of Customs and Excise, eelotsuse ettepanek.

kõrvalehoidumine ja puuduvad igasugused majanduslikud põhjendused või on maksuhalduril õigus seda teha ka olukorras, kus maksudest kõrvalehoidumine või maksusoodustuse saamine on tehtud tehingute peamine eesmärk. Viimati mainitud juhul võib seega tehingul olla ka muid majanduslikult põhjendatud eesmärke.

Euroopa Kohus on oma 12.09.2006.a lahendis võtnud seisukoha, et majandusliku tõlgendamise meetodit võib kohaldada üksnes siis, kui tegemist on täiesti kunstliku maksuskeemiga ja kui tehingu ainsaks eesmärgiks on maksudest kõrvalehoidumine. Lahend tunnistab maksumaksja õigust maksuplaneerimisele seni, kuni seadust ei rikuta. Samuti rõhutatakse, et tõendamiskoormus langeb maksukohustuslastele, kes peavad tõendama, et maksusumma vähendamine ei olnud nende tehingute peamine või üks peamistest eesmärkidest.<sup>70</sup>

Antud kohtuasjast tuleneb, et majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamise eelduseks on asjaolu, et maksukohustuslaste poolt tehtava tehingu skeem peab olema puhtalt kunstlik, eesmärgiga vältida riigis tavapäraselt makstava maksu kohaldamist. Sellisel juhul peab tehingu ainuke ja konkreetne eesmärk olema maksusoodustuse saamine ning tehingu majanduslikud põhjendused täiesti puuduma. Järelilikult peab tegemist olema üksnes sooviga kõrvale hoida maksuseaduse erinormist, kuritarvitades õiguse kujundamisvõimalusi.

Samas on Euroopa Kohus aga oma 21.02.2006.a otsuses võtnud majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamise asjus eelnevast erineva seisukoha, öeldes, et objektiivsetest asjaoludest peab järelduma, et maksukohustuslaste poolt sooritatud tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine<sup>71</sup>. Sellest tulenevalt võib teha järelduse, et Euroopa Kohus peab majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamise eelduseks ka asjaolu, et tehingu ümberkvalifitseerimiseks on maksuhalduril õigus ka siis, kui tehingu peamine eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine, kuid see ei pea olema ainus eesmärk – tehingul võivad olla teatud majanduslikku sisu omavad eesmärgid ja tagajärjed. Eelnimetatud seisukoht välistab

---

<sup>70</sup> Euroopa Kohus. Kohtuasi C-194/06 Staatssecretaris van Financiën versus Orange European Smallcap Fund NV.

<sup>71</sup> Euroopa Kohus. Kohtuasi C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd versus Commissioners of Customs & Excise.

seega olukorra, kus maksuhaldur saaks maksusumma juurdemääramisel toetuda majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavale sättele üksnes siis, kui sooritatud tehingul üleüldse majanduslikud eesmärgid puuduvad.

Samale seisukohale on Euroopa Kohus kindlaks jäänud veelkord, kinnitades majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamise asjus eelnimetatud seisukohta – maksuseaduse erinormi kuritarvituse võib tuvastada siis, kui maksusoodustuse saamine on tehingu või tehingute peamine eesmärk. Antud kohtuasja käigus arutletakse veelkord selle üle, kas tehing või toiming, mille peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine, vastab määratlusele „tehing, mida ei tehta majanduslikel põhjustel, vaid üksnes maksusoodustuse saamiseks” või on see laiem või kitsam nimetatud määratlusest. Jõutakse järeldusele, et kuritarvituse võib tuvastada, kui kõikidest objektiivsetest asjaoludest on võimalik järeldada, et tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine. Samuti möönab kohus, et siseriiklik kohus võib tema ülesandeks oleva kuritarvituse olemasolu hindamise raames arvesse võtta nii tehingute puhtalt kunstlikku olemust kui ka asjaomaste ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid, kuna need aspektid võivad tõendada, et maksusoodustuse saamine kujutab endast peamist eesmärki, hoolimata muude võimalike majanduslike eesmärkide olemasolust.<sup>72</sup>

Eelnevast nähtub, et Euroopa Kohus on erinevates kohtuasjades võtnud mõneti erineva seisukoha. Kui aga lähtuda Euroopa Ühenduste Komisjoni 10.12.2007.a teatisest Nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamise kohta otseste maksude valdkonnas, siis sellest tuleneb, et mõiste „maksudest kõrvalehoidumine” on piiratud „täielikult kunstlike skeemidega, mille eesmärk on hoiduda kõrvale asjaomase liikmesriigi õigusaktide kohaldamisest”. Samuti viidatakse teatises, et maksukoormuse minimeerimist võib käsitleda põhjendatud ärikaalutlusena seni, kuni selle saavutamiseks rakendatud meetmed ei hõlma kasumi kunstlikku ülekandmist.<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> Euroopa Kohus. Kohtuasi C-425/06 Ministero dell’Economia e delle Finanze, varem Ministero delle Finanze versus Part Service Srl.

<sup>73</sup> Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele - Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes, KOM/2007/0785.

### 3.2. Eesti Riigikohtu seisukoht majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisest

Esimest korda on Eesti Riigikohtu halduskolleegium võtnud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgiga tehtavate tehingute hindamisel konkreetse seisukoha 04.10.1999.a määruses, kus mõõndi, et maksukohustuslased on rikkunud tulumaksuseaduse sätteid ja sellega seoses hiilinud kõrvale maksude tasumisest. Tulenevalt nimetatust jõudis kolleegium seisukohale, et maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel tuleb lähtuda tehingu tegelikust majanduslikust sisust. Samuti rõhutab kolleegium eelnevaga seoses ka maksuõiguses kehtiva üldpõhimõtte, ühetaolise maksustamise põhimõtte vastuollu minemist maksu kui avalik-õigusliku kohustise olemusega.<sup>74</sup>

Kuigi majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavad normid<sup>75</sup> lisati maksukorralduse seadusesse 01.07.2002.a, nähtub Riigikohtu halduskolleegiumi varasemast otsusest, et juba enne lähtuti põhimõttest, et maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel tuleb juhinduda tehingu või toimingute tegelikust majanduslikust sisust. Halduskolleegium mõõnab ka, et maksustamise seisukohast on seega olulised lisaks eelnimetatule tehingu täitmisest tulenevad reaalsed tagajärjed, näiteks raha või vara üleandmine.<sup>76</sup> Järelikult peab maksuhaldur selleks, et rakendada majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavaid norme analüüsima nii tehingute ja toimingute tegelikku majanduslikku sisu ning kui ka tehingute ja toimingute reaalseid majanduslikke tulemeid ehk tagajärgi.

Märkimist väärrib ka Riigikohtu halduskolleegiumi otsus, milles Riigikohus annab seisukoha selle kohta, kas maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtav tehing saab olla üksnes tahtlik või mitte. Halduskolleegium väidab: „Maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtav tehing või toiming saab oma olemuselt olla ainult tahtlik.“ Samuti selgitab Riigikohus antud asja lahendades, et MKS § 84 rakendamiseks on vajalik välja selgitada see tehing või toiming, millega majanduslikust sisust lähtudes on tegemist.<sup>77</sup> Järelikult on majandusliku tõlgendamise

---

<sup>74</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 04. oktoobri 1999.a määrus nr 3-3-1-31-99. – RT III 1999, 25, 238.

<sup>75</sup> MKS § 83 ja 84

<sup>76</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 15.jaanuari 2001.a otsus nr 3-3-1-57-00. – RT III, 13.02.2001, 3, 22.

<sup>77</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 11. jaanuari 2007.a otsus nr 3-3-1-62-06. – RT III, 06.02.2007, 4, 34.

põhimõtet sisaldava normi MKS § 84 rakendamise eelduseks selle tehingu või toimingu välja selgitamine, millega majanduslikust sisust lähtudes tegemist on.

Eelnimetatud lahendis viitab Riigikohus küll asjaolule, et antud kaasuse puhul on tegemist tehingute sooritamisega, mille eesmärk on teadlikult ja tahtlikult hoiduda kõrvale maksude tasumisest ning see on tegevuse ainus eesmärk. Siiski ei anna Riigikohus üldist seisukohta, kas MKS § 84 rakendamise eelduseks on tehingud, mille peamine eesmärk on maksude tasumisest kõrvalehoidumine, kuid on ka teisi, majanduslikult põhjendatud eesmärke, või on eelduseks asjaolu, et tehingute ainus ja konkreetne eesmärk on vältida ebaseaduslikult maksude tasumise kohustust.

Riigikohtu halduskolleegiumi 08.12.2004.a otsusest tuleneb, et maksuhaldur peab maksumenetluses välja selgitama poolte poolt tehtud tsiviilõigusliku lepingu tegeliku majandusliku sisu ning poolte tegeliku tahte. Nimetatud viisil peab maksuhaldur käituma ka juhul, kui tehingu tegeliku majandusliku sisu väljaselgitamine on maksukohustuslasele kasulik. Samast lahendist selgub ka, et igasugune vorminõude rikkumine ei muuda raamatupidamisarvestuse algdokumenti maksuarvestuse seisukohast kõlbmatuks. Tõendiks ei saa lugeda vormiveaga raamatupidamisarvestuse algdokumenti siis, kui maksumaksja ei kõrvalda sellest veast tekkinud mõistlikku kahtlust, et tegemist on pettusega. Parandatava vormiveaga kuludokumendi puhul peab maksuhaldur tegema maksumaksjale ettepaneku esitada puuduvad andmed.<sup>78</sup>

Seega peab maksuhaldur hindama, kas vormiveaga kuludokument tõendab maksumaksja majandustehingut. Viimati mainitud kolleegiumi seisukoht omab olulist tähtsust majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel, kuna sellest tulenevalt saab seisukoha vormiveaga dokumentide suhtes võtta ka maksuhaldur, enne kui rakendab majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavaid sätteid.

---

<sup>78</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 08. detsembri 2004.a otsus nr 3-3-1-72-04. – RT III 2004, 37, 377.

### 3.3. Ettepanekuid majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide lahendamiseks

Ühetaolise maksustamise ning maksevõimelisuse põhimõttest tulenev majandusliku tõlgendamise põhimõtte sisaldab endas kahe mõiste – sisu ja vorm – võrdlemist maksuõiguslikus mõttes. Tehingu õiguslik vorm, mis viitab tsiviilõigusele ja sisu, mis viitab tehingu majanduslikule eesmärgile, peaksid ideaalolukorras olema vastavuses. Kui aga isikud sõlmivad omavahel tehinguid, mille majanduslik sisu ja juriidiline vorm on vastuolus, saabki maksuhaldur ühetaolise maksustamise põhimõtte tagamiseks rakendada majandusliku tõlgendamise põhimõtet. Siiski tuleb tõdeda, et Eesti maksuõiguses ei ole käesoleva lõputöö kirjutamise perioodil seoses majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisega määratletud kindlaid kriteeriumeid, mille alusel maksuhaldur nimetatud viisil käituda võiks.

Eesti majandus- ja õigusteaduste professor Juhan Vaabel on oma 1934.a kirjutatud doktoritöös “Eesti riigi maksundusõiguse põhiprobleeme” avaldanud seisukoha, et normide rakenduse eelduseks on igasuguste mõttesegaduste kõrvaldamine<sup>79</sup>. Nimetatud väitele tuginedes püüabki autor alljärgnevalt pakkuda välja võimalikke lahendusi majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide lahendamiseks.

Selleks, et tekiks eeldus majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavate normide rakendamiseks, tuleks lõputöö autori seisukohalt esmalt maksuhalduril tõendada, et maksukohustuslane on oma tehingule teatud juriidilise vormi andmisel tekitanud olukorra, kus rikutakse maksuõiguses kehtivaid üldpõhimõtteid – ühetaolise maksustamise ning maksevõimelisuse põhimõtet. Loomulikult tähendab see maksuhalduri jaoks maksukorralduse seaduses sätestatud uurimispõhimõtte<sup>80</sup> rakendamist, mille käigus tegelikult selgitataksegi välja, kas isikute kirjeldus tehingute kohta vastab sellele, kuidas kirjeldab tehinguid maksuhaldur. Eelneva põhjal selgub, kas on põhjust majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldava normi rakendamiseks või mitte.

---

<sup>79</sup> Vaabel, J. 1995. Eesti riigi maksundusõiguse põhiprobleeme: Riigi-maksuõiguse normistiku ehitus ja rakendus. Tartu: Akadeemiline Kooperatiiv, 145.

<sup>80</sup> MKS § 11 lg 1: „Maksuhaldur on maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid.”.



Nagu antud töös eelpool nimetatud, on majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel probleemiks ka see, kas antud põhimõttele on maksuhalduril õigus viidata üksnes siis, kui isikud on teinud tehingu, mille ainuke eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine või ka juhul, kui kirjeldatud tehingu peamine eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine, samal ajal kui tehingul on ka muid, majanduslikult põhjendatud eesmärgid. Antud olukorras oleks autori seisukohalt võimalikuks lahenduseks maksukorralduse seadusesse vastava sätte lisamine, mis konkretiseeriks antud küsimust – tuleks võtta seisukoht, kas maksudest kõrvalehoidumine peab olema tehingu ainus või peamine eesmärk. Kuigi seadusesätete konkreetsemaks muutmine võib teatud juhtudel olla maksukohustuslasele eeliseks keerukate tehingute tegemisel ja sellega seoses maksudest kõrvalehoidumisel, oleks antud juhul sellisel kujul seaduse täiendamine ilmselt parim lahendus.

Siinkohal autori isiklik arvamus on, et maksuhalduril peaks maksumenetluses olema õigus viidata majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavale sättele ka siis, kui tehingu peamine või peamised eesmärgid on maksudest kõrvalehoidumine, kuid võib olla ka majanduslikult põhjendatud muid eesmärgid. Autor põhjendab oma arvamust sellega, et vastasel korral oleks maksukohustuslasel võimalik teostada selliseid tehinguid, millel on nii majanduslikult põhjendatud kui ka põhjendamata eesmärgid ning saada seeläbi siiski eelis võrreldes teiste samas olukorras olevate maksukohustuslastega.

Eelpool välja toodud probleem majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel – asjaolu, et majandusliku tõlgendamise põhimõttele saab maksuhaldur viidata vaid juhul, kui on tõendatud maksukohustuslase tahtlus maksudest kõrvale hoida – seostub eelkõige kahe kontseptsiooniga. Tegemist on kas maksukoosseisu realiseerumise vältimisega või maksukoosseisu realiseerumise varjamisega läbi lepinguvabaduse põhimõtte kuritarvitamise. Esimesel juhul maksude tasumise kohustust ei teki, teisel juhul aga tekib ning maksuhalduril on õigus rakendada majandusliku tõlgendamise põhimõtet, kuna sellisel juhul on tegemist tahtliku maksudest kõrvalehoidumisega. Autori arvates tuleks ka siinkohal täiendada seadusesätteid – maksukorralduse seadusesse tuleks lisada majandusliku tõlgendamise põhimõtet reguleerivale sättele lõige, mis konkretiseeriks mõiste “tahtlus” olemust. Autori hinnangul peaks olema sätestatud, millisel juhul on tegemist tahtlusega ja millisel mitte.

Selline lahendus annaks maksuhaldurile kindla eelduse, mille korral ta on õigustatud majandusliku tõlgendamise põhimõtet sisaldavatele sätetele viitama. Samuti oleks nimetatud lahendus positiivne ka maksukohustuslase seisukohast, sest sellega oleks tagatud ka maksuõiguse üldpõhimõtte – õiguskindluse põhimõtte järgimine, mille eesmärk on luua kindlus kehtiva õigusliku olukorra suhtes. Õiguskindlus hõlmab nii selgust kehtivate õigusnormide sisu osas kui ka kindlust kehtestatud normide püsijäämise osas.

### 3.3.1. Ettepanekuid majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakenduslike probleemide lahendamiseks seoses dividenditulu maksustamisega

MKS-i kohaselt kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule, kui vaadeldava tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil<sup>81</sup>. Kui vaadelda antud sätet dividendide ümberkvalifitseerimise seisukohast, siis eeldab sätte rakendamine, et dividendide väljamaksmisel ei ole dividendidele omaseid tunnuseid.

Maksuhalduri kahtlus dividendidega seotud tehingute tegemisel on teatud juhul ka põhjendatud, seda näiteks juhul, kui omanik igakuiselt võtab kasumi arvelt välja dividende ning palgatulu puudub ja samal ajal täidab ka töötaja ja/või juhatuse liikme ülesandeid. Kuid arvestada tuleb ka seda, et kasumi teke eeldab omaniku igapäevast tööd ning olukorda selliselt analüüsides võib öelda, et teatud osa dividendidest on võrreldavad palgatuluga ja peaksid ka seetõttu olema maksustatud kui palgatulu. Oluline on see, kuidas maksuhaldur tehinguid ja toiminguid kirjeldab. Tuleb hinnata tehingute majanduslikku sisu, kas need on ettevõttele kasumlikud või mitte. Juhul kui kasumlik on tehingute kirjeldus, siis tähendab see tõenäoliselt maksude tasumise vältimist.

Kuigi maksukorralduse seaduses puudub säte selle kohta, kuidas maksuhaldur käituma peaks, kui on tekkinud kahtlus tehingu sisu ja vormi ühtsuses, annab Riigikohus põhimõtte, millest

---

<sup>81</sup> MKS § 84. – RT I 2008, 3, 21.

lähtuda<sup>82</sup>. Riigikohus viitab maksuõiguses kehtivale uurimisprintsibile, mida maksuhaldur maksumenetluses täitma peab. Maksuhalduri kohustus on välja selgitada esiteks lepingu poolte tahe ja teiseks millised olid lepingu täitmise majanduslikud resultaadid. Antud põhimõtet tuleb järgida ka juhul, kui see on maksukohuslasele kasulik. Kohtulahendist ilmneb ka, et vormistusviga ei tohi põhjustada maksumaksja kahjuks lisamaksu määramist.

Riigikohus on viidanud oma 13.02.2008.a otsuses, et osahinguga osanikule tehtud väljamakse puhul tuleb selgitada, kas tegemist on dividendi või muu kasumieraldisega ning sotsiaalmaksu määramiseks tuleb maksuotsuses arusaadavalt motiveerida, millistele tõenditele tuginedes on maksuhaldur jõudnud järeldusele, et väljamakse ei ole dividend vaid hoopis juhatuse liikme tasu. Samuti selgitatakse nimetatud lahendis, et väljamakse iseloomu hindamisel tuleb vajadusel selgitada, millised olid juhatuse liikme ametiüleanded ja võrrelda neid töölepingu alusel töötavate tööliste ülesannetega ning uurida, kui palju on juhatuse liige saanud muid tasusid samast äriühingust, milline on tehtava töö maht ja kas see nõuab erilist kvalifikatsiooni.<sup>83</sup>

Kui juhatuse liige ei tegele aktiivselt äriühingu tööga, ei ole ka põhjust dividendide ümbernimetamiseks. Kui aga tegeleb, siis tuleb analüüsida töökohustuste ja töötasu omavahelist suhet. Kui töötasu ilmselgelt ei vasta samas tegevusvaldkonnas oleva juhatuse liikme töötasuga, tuleks see osa dividendidest, mis vastab mõistlikule töötasule, ümber nimetada töötasuks, millega kaasneb ka sotsiaalmaksukohustus. Analüüsi ja kontrolli käigus selgitatakse välja, kas ja millises ulatuses on äriühingu omanikule makstud dividendid tegelikult tasu tehtud töö eest, mitte tulu tema investeringutelt. Palgatuluks saab ümber kvalifitseerida ainult juba väljamakstud dividende, mitte lihtsalt äriühingu teenitud kasumit.

Probleemi, mis seisneb kindlate kriteeriumite puudumisel majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamiseks seoses dividendide ümberkvalifitseerimisega saaks autori hinnangul lahendada tulumaksuseaduses sätestatud mõistete “aktiivne” ja “passiivne” tulu konkreetsemal määratlemisel. Käesoleval hetkel küll tehakse nimetatud mõistetel üsna selgelt vahet, kuid

---

<sup>82</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 08. detsembri 2004.a otsus nr 3-3-1-72-04. – RT III 2004, 37, 377.

<sup>83</sup> Riigikohtu halduskolleegiumi 13. veebruari 2008.a otsus nr 3-3-1-90-07. – RT III, 26.02.2008, 9, 66.

siiski ei ole ühiskonnas fikseeritud kriteeriumeid, millele toetudes saaks maksuhaldur tõendada, et juhatuse liikmele makstavate dividendide puhul on maksuõiguslikus mõttes tegemist hoopis palgatuluga. Nimetatud mõistete selgitamine annaks maksuhaldurile võimaluse analüüsida konkreetse kaasuse puhul juhatuse liikme kohustusi ning võrrelda neid aktiivse ja passiivse tulu selgitustega. Lisaks eelnevale pakub autor võimaliku lahendusena välja, et tuleks protsentuaalselt fikseerida kui suure osa juhatuse liikme tulust võivad moodustada aktiivne ja passiivne tulu, et seda oleks võimalik käsitleda kui dividendide jaotamist mitte palgatulu. Kuna seoses dividendide ümberkvalifitseerimisega palgatuluks on Eestis kohtupraktika hetkel veel äärmiselt vähene, ei saa siinkohal välja pakkuda ka ainuõiget lahendust, mis tagaks eeldused majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamiseks.

## KOKKUVÕTE

Majandusliku tõlgendamise põhimõtte on üks maksuõiguses kehtivatest üldpõhimõtetest, mille kohaselt võetakse maksustamisel arvesse tehingu majanduslik sisu ja tagajärjed tehingu pooltele, jättes arvestamata selle juriidiline vorm. Nimetatud põhimõtte rakendamise eesmärk on maksukohustuslastele ühetaolise maksustamise ning maksevõimelisuse printsiibi tagamine, millest tulenevalt ei aktsepteerita maksuõiguses lepinguvabaduse põhimõtet, mis võimaldaks isikutel omavahel kokku leppida osapoolte maksukoormuses.

Lõputöö kirjutamise käigus selgus, et peamine ajend, mis tekitab maksuhalduril vajaduse majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamiseks, on vastuoluliste ja üleliigsete, majanduslike põhjendusteta tehingute tegemine maksumaksja poolt, eesmärgiga vähendada maksukoormust. Majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamise peamine probleem seisneb asjaolus, et ei ole selgelt fikseeritud, milliste kriteeriumite alusel maksuhaldur seda teha võiks.

Antud lõputöös käsitletud majandusliku tõlgendamise põhimõtte sisu ja olemuse analüüsimisel jõudis autor järeldusele, et nimetatud põhimõtet sisaldavate sätete rakendamise esimene eeldus on ühetaolise maksustamise põhimõtte rikkumine. See tähendab, et isikud on teinud tehinguid, mille juriidiline vorm ja majanduslik sisu ei ole vastavuses ning sellega seoses hoidunud kõrvale maksude tasumisest, olles soodsamas olukorras võrreldes teiste sarnaseid tehinguid teostavate isikutega.

Asjasse puutuvat seadusandlus ja kohtulahendeid analüüsisides jõudis autor järeldusele, et puudub selgus, kas maksuhalduril on õigus majandusliku tõlgendamise põhimõttele viidata üksnes siis, kui tehingu ainuke eesmärk on maksudest kõrvalehoidumine või ka olukorras, kus see on tehingu peamine eesmärk. Euroopa kohus on mõningatel juhtumitel leidnud, et tehingute ümberhindamisel peab isikute poolt sooritatud tehingute puhul tegemist olema

üksnes sooviga kõrvale hoida maksuseaduse erinormist. Hilisemates lahendites aga viidatakse, et objektiivsetest asjaoludest peab järelduma, et maksukohustuslaste poolt sooritatud tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine, kuid tehingul võivad olla ka teatud majanduslikku sisu omavad eesmärgid.

Eesti Riigikohus on maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavate tehingute maksustamisel viidanud majandusliku tõlgendamise põhimõttele juba 1999.a, kuid siiski puuduvad kriteeriumid, mille alusel maksuhaldur nimetatud põhimõttele tugineda saaks. Riigikohus on seisukohal, et maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel tuleb juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust ning maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavate tehingute puhul saab tegemist olla üksnes tahtliku tegevusega.

Lõputöös püstitatud hüpotees osutus autori hinnangul põhjendatuks. Et maksuhalduril oleks eeldus majandusliku tõlgendamise põhimõtet rakendada, tuleks töös käsitletud probleemidele tuginedes täiendada maksukorralduse seadust sättega, mis reguleeriks selgelt, kas maksudest kõrvalehoidumine peab olema tehingu ainuke või peamine eesmärk. Autori arvates tuleks sätestada viimati mainitud olukord, vähendamaks maksukohustuslastel võimaluse sooritada tehinguid, millel on nii majanduslikult põhjendatud kui ka põhjendamata eesmäärke.

Töös käsitletud probleemile, mis seisnes dividendide ümberhindamisel palgatuluks ja majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisel seoses sellega, peab autor lahenduseks samuti seadusesätete täiendamist. Tulumaksuseaduses tuleks määratleda, millal on tegemist juhatuse liikme aktiivse tuluga ning millal passiivsega, mis väldib maksuhalduri otsustamist oma subjektiivsele arvamusele tuginedes ja tagab õiguskindluse põhimõtte säilimise.

Lõputöö eesmärk, milleks oli selgitada majandusliku tõlgendamise põhimõtet maksuõiguses, analüüsida milliseid probleeme seoses selle rakendamisega esineb ning esitada ettepanekuid probleemide lahendamiseks, sai autori hinnangul täidetud. Siiski tuleb arvesse võtta seda, et nii Eesti kui ka Euroopa kohtupraktika seoses majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamisega on suhteliselt vähene ning seetõttu ei saa ka eelnimetatud lahendusi probleemidele pidada lõplikeks ja ammenduvateks.

## SUMMARY

The topic of the graduation thesis is “The problems concerning the application of the principle of substance over form in tax law” and it has been written in the Estonian language, consisting of 41 pages. There are references to 34 sources which were consulted for writing the thesis. The purpose of the thesis is to explain the principle of substance over form in tax law, to analyse the problems which appear applying the mentioned principle and to propose recommendations for solving these problems. The problem explored in the graduation thesis is the question of difficulties in putting the substance over form principle into practice as well as the question of preconditions for applying the principle.

The author has used a comparative and analytical method to achieve the purposes of the thesis, analysing the legislation on tax law and private law and relevant court decisions. As a result of the analysis the author came to a conclusion that the precondition for putting the principle of substance over form into practice is the infringement of the principle of flat taxation and tax evasion. After analysing the court decisions it occurred that it is unclear if tax evasion is the only reason or the main reason for applying the mentioned principle. The Supreme Court’s of Estonia position in this question is that tax evasion should be considered as intentional action.

In order to solve the problems concerning putting the principle of substance over form into practice, the author is in opinion that there should be a provision added to the Taxation Act stating clearly if tax evasion is the only reason or the main reason for the transaction and the Income Tax Act should distinguish between active and passive income of a member of the board.

The keywords of the graduation thesis are flat taxation, tax evasion, freedom of contract, substance, form, dividends.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

### **Kirjandus ja internetiallikad**

1. Arula, K. 2005. Maksuviidad 2006. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
2. Ax, R., Grosse, T., Melchior, J. 2001. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung. 17. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
3. Birk, D. 2003. Steuerrecht. Schwerpunkte. 6. Aufl. Heidelberg: C. F. Müller.
4. Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele - Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes, KOM/2007/0785.
5. Kurist, A. 2001. Maksumõisted selgeks! – Maksumaksja, 3, 25-26.
6. Lammerding, J. 2002. Abgabenordnung und FGO. 14. Aufl. Achim: Erich Fleischer Verlag.
7. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura.
8. Lehis, L. 1999. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica, 5, 239-253.
9. Lind, K. 2006. Majandusliku tõlgendamise meetod maksuõiguses. – Eesti Majanduse Teataja, 10, 14-16.
10. Lopman, V. 2005. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. – Juridica, 7, 488-500.
11. Mösbauer, H. 2006. Maksualane karistusõigus ja maksualane väärteoõigus. Tallinn: Europrint.
12. Narits, R. 2002. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura.
13. Saag, M. 2007. Majandusliku tõlgendamise põhimõtted Eesti maksuõiguses. – Eesti Majanduse Teataja, 5, 31-33.
14. Terra, Ben J. M., Wattel, Peter, J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Europrint.
15. Tipke, K., Lang, J. 2002. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Dr. Otto Schmidt.
16. Vaabel, J. 1995. Eesti riigi maksundusõiguse põhiprobleeme: Riigi-maksuõiguse normistiku ehitus ja rakendus. Tartu: Akadeemiline Kooperatiiv.



17. <http://www.taxrisk.com/Doctrines.shtml>, 04.05.2008.

### **Normatiivaktid**

18. Eesti Vabariigi Põhiseadus. 28.06.1992. – RT I 2003, 29, 174, RT I 2007, 33, 210.
19. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. – RT I 2002, 57, 358, RT I 2008, 3, 21.
20. Sotsiaalmaksuseadus. 13.12.2000. – RT I 2001, 50, 285, RT I 2008, 8, 57.
21. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002. – RT I 2003, 13, 64, RT I 2007, 24, 128.
22. Tulumaksuseadus. 15.12.1999. – RT I 2000, 58, 377, RT I 2007, 44, 318.
23. Võlaõigusseadus. 26.09.2001. – RT I 2002, 53, 336, RT I 2007, 56, 375.
24. Äriseadustik. 15.02.1995. – RT I 1996, 40, 773, RT I 2008, 16, 116.

### **Kohtupraktika**

25. Euroopa Kohus. Kohtuasi C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd versus Commissioners of Customs & Excise.
26. Euroopa Kohus. Kohtuasi C-194/06 Staatssecretaris van Financiën versus Orange European Smallcap Fund NV.
27. Euroopa Kohus. Kohtuasi C-309/06 Marks & Spencer plc versus Her Majesty's Commissioners of Customs and Excise.
28. Euroopa Kohus. Kohtuasi C-425/06 Ministero dell'Economia e delle Finanze, varem Ministero delle Finanze versus Part Service Srl.
29. Riigikohtu 04. oktoobri 1999.a määrus asjas nr 3-3-1-31-99. – RT III 1999, 25, 238.
30. Riigikohtu 15.jaanuari 2001.a otsus asjas nr 3-3-1-57-00. – RT III, 13.02.2001, 3, 22.
31. Riigikohtu 08. detsembri 2004.a otsus asjas nr 3-3-1-72-04. – RT III 2004, 37, 377.
32. Riigikohtu 26.aprilli 2005.a määrus asjas nr 3-2-1-39-05. – RT III, 17.05.2005, 15, 155.
33. Riigikohtu 11. jaanuari 2007.a otsus asjas nr 3-3-1-62-06. – RT III, 06.02.2007, 4, 34.
34. Riigikohtu 13. veebruari 2008.a otsus asjas nr 3-3-1-90-07. – RT III, 26.02.2008, 9, 66.