

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Martin Tois

MAKSUDE OPTIMEERIMINE VS MAKSUPETTUSED

Lõputöö

Juhendaja:
Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: „Maksude optimeerimine vs maksupettused.“ Töö pealkiri võõrkeeles: „Tax avoidance vs tax evasion.“</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja see koosneb 45 leheküljest. Lõputöö kirjutamisel on kasutatud 47 erinevat allikat, millele on töös vastavalt viidatud.</p> <p>Lõputöö on aktuaalne, kuna maksude optimeerimine tekitab riigile rahalist kahju. Samuti ohustab hetkeolukord maksukohustuslase õigust õiguskindlusele ja –selgusele.</p> <p>Probleem seisneb selles, et seadustes ega määrustes ei ole kehtestatud kindlaid kriteeriume, mille alusel saaks määratleda, millal on tegemist seadusliku maksude optimeerimise ning millal ebaseadusliku maksupettusega.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on selgitada välja maksude optimeerimist ja maksupettust eristavaid kriteeriumid. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anda ülevaade maksude optimeerimise olemusest. 2. Avada maksupettuste olemust ja tuua välja nende levinumad skeemid. 3. Analüüsida maksude optimeerimisega seotud kohtupraktikat Eestis ja Euroopa Liidus. 4. Analüüsida maksude optimeerimise skeemidega seotud probleeme ja lahendusi. <p>Uurimismeetodina kasutatakse kvalitatiivset uurimismetoodikat, sh analüüsitakse erialakirjandust ja kohtulahendeid, mille puhul rakendatakse tulemuste tõlgendamise meetodit. Töö koostaja tõi välja maksude optimeerimist maksupettusest eristavad kriteeriumid ning analüüsis võimalikke uuendusi, mis olukorda tulevikus parandada võiksid.</p>	
Võtmesõnad: maksude optimeerimine, maksupettus, maksuhaldur	
Võõrkeelsed võtmesõnad: tax evasion, tax avoidance, tax authority	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013-2016; Riigi eelarvestrateegia 2015-2018	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Martin Tois</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Kerly Randlane	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. MAKSUDE OPTIMEERIMISE JA MAKSUPETTUSTE KÄSITLUS.....	6
1.1 Maksude optimeerimise olemus.....	6
1.2 Maksupettused ja nende üldlevinud skeemid.....	12
2. MAKSUDE OPTIMEERIMINE PRAKTIKAS	19
2.1 Maksude optimeerimine Eestis ja Euroopa Liidus kohtupraktika näitel	19
2.2 Maksude optimeerimise skeemidega seotud probleemidest ja lahendustest.....	26
KOKKUVÕTE	31
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	35
LISA 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitjaga	39
LISA 2. Intervjuu Eesti Maksumaksjate Liidu vanemjuristiga	42

SISSEJUHATUS

Eesti Vabariigis on riiklike maksude halduri ülesanne Maksu- ja Tolliametil, kelle kohustuseks on tagada riigikassase maksutulu kogunemine. Selle kohustuse täitmisel tuleb ametil lähtuda õigusaktides sätestatud korrast. Maksu- ja Tolliameti kõrval on maksusuhtes teiseks osapooliks maksukohustuslane. Reeglina on äriühingutest maksukohustuslaste eesmärgiks oma kasumi maksimeerimine, mistõttu võib ette tulla olukordi, kus proovitakse erinevate viiside abil oma maksukoormust vähendada. Taoline käitumine peab olema kindlasti seadusega kooskõlas ning väga hästi läbimõeldud, sest vastasel juhul võib tagajärjeks olla hoopis maksupettus, mis on Eesti Vabariigis kuriteona käsitletav.

Antud lõputöö teemavalik on mõjutatud ennekõike sellest, et tegemist on väga mitmekülgse probleemiga: ühest küljest tekitab antud teema mitmeid moraalseid küsimusi, kuid teisest küljest jääb maksude optimeerimise tõttu riigil saamata materiaalselt mõõdetav rahaline tulu. Arusaamatu on piir, kust lõpeb maksude optimeerimine ning kust algab juba pahatahtlike tunnustega maksudest kõrvalehoidumine ehk maksupettus.

Teema on aktuaalne, kuna maksude jätkuv optimeerimine tekitab riigile endiselt rahalist kahju ning näitab, et maksuseadusi ja riikidevahelisi maksulepinguid tuleks senisest kindlamaks muuta. See vähendaks seaduseaukude ära kasutamist, looks konkreetsemad raamid ning vähendaks turumoonutusi, mis optimeerimine endaga kaasa toob. Paratamatult leidub ühiskonnas ka olukordi, kus mõni makse optimeerida sooviv maksukohustuslane ei tunneta maksude optimeerimise ja maksupettuste vahelist piiri ning saadab enesele teadmata korda hoopis maksupettuse. Seega puudub kindel õigusselgus ka maksukohustuslasel.

Teema on uudne, kuna töö koostajale teadaolevalt ei ole kõnealust teemat Sisekaitseakadeemias lõputöö raames käsitletud. Töö lisandväärtuseks on kommentaarid maksude optimeerimise ja maksupettuste eristamisega seonduvate võimalike probleemide kohta. Kommentaarid on saadud intervjuu käigus Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitjalt Kaido Lemendikult ning Eesti Maksumaksjate Liidu vanemjuristilt Martin Hubergilt.

Probleem antud temaatikas on järgmine: kust jookseb piir seadusliku maksude optimeerimise ning ebaseadusliku maksupettuse vahel? Üheski õigusaktis pole

konkreetselt eristavaid kriteeriume välja toodud. Seaduseauke kasutades on võimalik teatud juhtudel saavutada väiksem maksukohustus, kuid vahel võib see tegevus muutuda kuritahtlikuks. Oluline on välja selgitada, miks maksude optimeerimine kui selline üldse võimalik on ning millised on maksuseaduste kitsaskohad, mis seda võimaldavad.

Lõputöö eesmärgiks on selgitada välja maksude optimeerimist ja maksupettust eristavad kriteeriumid.

Eesmärgi saavutamiseks on töö koostaja püstitanud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade maksude optimeerimise olemusest.
2. Avada maksupettuste olemust ja tuua välja nende levinumad skeemid.
3. Analüüsida maksude optimeerimisega seotud kohtupraktikat Eestis ja Euroopa Liidus.
4. Analüüsida maksude optimeerimise skeemidega seotud probleeme ja lahendusi.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on kasutatud kvalitatiivset uurimismetoodikat. Andmete kogumisel kasutatakse erialase kirjanduse ning kohtulahendite analüüsi. Kogutud allikate analüüsimisel ning järelduste tegemisel rakendatakse tulemuste tõlgendamise meetodit. Samuti viiakse lõputöö eesmärgi saavutamiseks ja teemaga seotud peamiste probleemide kaardistamiseks läbi struktureerimata intervjuud Maksu- ja Tolliameti ning Eesti Maksumaksjate Liidu esindajaga.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis jagunevad kumbki kaheks alapeatükiks. Neist esimene on teoreetilise suunitlusega, mille alapeatükkides avatakse maksude optimeerimise olemust ning samuti antakse ülevaade maksupettustest ja nende levinumatest skeemidest.

Teine peatükk on praktilisema suunitlusega. Teise peatüki alapeatükkides analüüsitakse vastavasisulist kohtupraktikat nii Eestist kui ka Euroopa Liidust. Lisaks tuuakse välja probleemseid kohti seadusandluses ning maksukohustuslaste käitumises. Teises peatükis esitatakse ka võimalikke ettepanekuid probleemi leevendamiseks.

Lõputöös kasutatakse põhiliselt nii eesti- kui ka võõrkeelset erialakirjandust, sh erinevaid teemakohaseid teadusartikleid, Eesti Vabariigis kehtivaid õigusakte ning relevantseid kohtulahendid.

1. MAKSUDE OPTIMEERIMISE JA MAKSUPETTUSTE KÄSITLUS

1.1 Maksude optimeerimise olemus

Turumajanduse tingimustes toimivate äriühingute üheks üldtuntud eesmärgiks peetakse enamasti võimalikult suure kasumi teenimist. Äriühingu bilanss koosneb kahest poolest: aktivast ehk varadest ning passivast ehk kohustustest ja omakapitalist. Üheks kohustuste kirjeks on maksukohustused. Tihti peetakse just maksukoormuse ennetavat vähendamist heaks viisiks, kuidas kulusid kokku hoida. Antud peatükis käsitletakse maksude optimeerimise olemust ning selle mitmesuguseid viise.

Maksude optimeerimine ehk *tax avoidance* tähendab klassikalises mõistes oma maksukoormuse kujundamist seaduse piirides ning sellelaadse tegevuse eesmärgiks on kasumi maksimeerimine.

Viini Ülikooli majanduspsühholoogia professor Erich Kirchler liigitas maksude optimeerimise samuti seadusliku tegevuse alla ning põhistas seda sellega, et maksukoormust üritatakse vähendada seaduslike vahenditega – peamiselt seaduseauke ära kasutades või siis rakendades „loovat“ lähenemist oma maha arvamiste ja tulude kujundamisel¹. Sisuliselt lähtutakse põhimõttest, et mis pole otseselt keelatud, on lubatud.

OECD (Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon) maksualaseid termineid seletav abimaterjal defineerib eelnevalt mainitud sõnapaari *tax avoidance* ehk maksude vältimist kui terminit, mida on keeruline lahti mõtestada, kuid mida üldjuhul kasutatakse selgitamiseks maksumaksja eesmärgilist tegevust oma maksukohustuse vähendamisel². Abimaterjal rõhutab, et kuigi maksumaksja tegevus võib olla sellises olukorras rangelt seaduslik, on see siiski tihti vastuolus seaduse tegeliku eesmärgiga³.

Rahvusvahelises kirjanduses kasutatakse maksude optimeerimisest kirjutamise puhul lisaks mõistele *tax avoidance* ka teistsuguseid samatähenduslikke väljendeid nagu näiteks *tax planning*. Kindlasti ei tohiks neid kahte mõistet segi ajada väljenditega *tax evasion* või *tax flight*, mis sisulises mõttes tähendavad hoopis midagi muud.

¹ Kirchler, E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour* (Cambridge: Cambridge University Press, 2009), lk 22

² OECD, „*International Tax Terms*“, <<http://www.oecd.org/ctp/33967016.pdf>> (06.12.2014)

³ *Ibid.*

Kõige varasem maksustamise vältimist kajastanud Euroopa Liidu direktiiv 77/799/EMÜ hakkas kehtima 19. detsembrist 1977. Selle direktiivi ajendiks oli asjaolu, et liikmesriikide piire ületav maksustamise vältimine põhjustas olulist eelarvekahju ning õiglase maksustamise põhimõtte rikkumist, mis omakorda võis kaasa tuua moonutatud kapitali liikumist ning ebavõrdseid konkurentsitingimusi. Direktiivi sisuks oli laiendada kõigi liikmesriikide pädevate asutuste vastikust abi otsese maksustamise valdkonnas.⁴ Just piiriülene koostöö on oluliseks märksõnaks, sest Euroopa Liidu puhul ei saa maksude optimeerimist võtta kui ainult ühe riigi enda probleemi.

Maksukohustuste vähendamistel on kindlad põhjused, mida võib suuresti kolme erinevasse gruppi jagada⁵:

1. psühholoogilised;
2. majanduslikud;
3. juriidilised.

Majanduslike põhjuste puhul on maksukohustuslase käitumist kujundavaks jõuks soov teenida võimalikult suurt kasumit. Majanduslikud põhjused sõltuvad maksukohustuslase finantsolukorrast või teise variandina kasu/riski suhtest⁶. Kasu ja riski suhtes mõeldakse riski all seda, kui suur on oht, et maksude optimeerimine klassifitseeritakse hoopis seadusevastaseks maksudest kõrvalehoidmiseks. Kuna kahe mõiste vahel on õhuke piir, siis tuleb eelnevalt kõik võimalikud riskid kindlaks teha, need kaardistada ja nendega arvestada. Mikroökonomilise käsitluse põhjal on efektiivne maksude planeerimine äriplaneerimise lahutamatu osa⁷.

Psühholoogilistel käsitlustel on oluline roll selles, miks inimesed makse üldse optimeerivad, mis neid selleks ajendab ning kuidas see sobitub ühiskonna üldiste moraalinormidega. Üheks levinumaks teguriks, millega maksukäitumise aluseid põhjendatakse, on sotsiaalsed normid. Oluline roll on kasvatusel, mis kujundab lõpuks selle, kuidas isik tulevikus maksude tasumisse suhtub⁸. Teine tegur on puhtnimlik soov

⁴ Nõukogu direktiiv 77/799/EMÜ 19.12.1977, liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (06.12.2014)

⁵ Truuts, S. „Põhilised maksud ettevõtluses, efektiivne maksude planeerimine“. Start.Artun. <<http://start.artun.ee/blog/wp-content/uploads/2013/08/2013-Koolitus-maksundus.pptx>> (06.12.2014)

⁶ *Ibid.*

⁷ Lamb, M. Lymer, A. Freedman, J. James, S. *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*. (New York: Oxford University Press Inc., 2005), lk 174

⁸ Garmon, J. Mosgrove, J. *Reducing tax code noncompliance: ethical perceptions using the theories of rest and Kohlberg*. Christopher Newport University. <<http://sbaer.uca.edu/research/SBI/2010/p28.pdf>> (11.12.2014)

olla samal võrdsel tasemel isikutega, kellel on maksuseadustest tulenevate maksusoodustuste abil saavutatud teatud eelis⁹.

Juriidiliste põhjuste all võib eelkõige mõelda maksuseaduste kehva või puudulikku ülesehitust. Maksuseaduste puhul on suureks probleemiks asjaolu, et nendes sisalduvad paragrahvid on tihti liialt keerulised. Pikad ja keerulise sõnastusega laused ning läbiv abstraktsus muudavad seaduse paragrahvide mõistmise tavainimese jaoks keeruliseks. See toob endaga kaasa olukorra, kus maksukohustuslane ning maksuhaldur võivad teatud seadusepunkti sisulises mõttes täiesti erinevalt tõlgendada. Sellises situatsioonis on raske eristada, mis on seaduslik ning mis on seaduslikkuse piiril. Olukorra näitlikustamiseks võib tuua 1982. aastal tehtud uuringu, mille käigus viidi maksuseaduste osas läbi lingvistiline analüüs. Uuringuga taheti hinnata, mitu aastat tuleb inimesel haridust omandada, et maksuseadustest aru saada. USA maksuseaduste puhul saadi tulemuseks 12,5 aastat, samas kui Austraalia maksuseaduste puhul koguni 17 aastat. Kui maksuseadused on sõnastatud tavainimese jaoks liiga keerukalt, siis on lõpptulemiks olukord, mis väljendub madalas maksumoraalis. Üheks äärmuseks on see, et mitmeti mõistetavate seaduste puhul palgatakse ettevõttele pädev maksunõustaja ning kasutatakse seaduse kehva ning mitmeti mõistetav sõnastus enda kasuks ära.¹⁰

Õiguspärase maksude optimeerimisega on tegemist senikaua, kuni maksukohustuslase tehingu vorm on vastav tema majandustegevuse reaalsele sisule. Kui aga tehingu reaalselt sisu üritatakse varjata, siis sellisel juhul enam legaalse maksude optimeerimisega tegu ei ole.¹¹ Eelnev tähendab seda, et maksukohustuslase tehtud tehing peab endas hõlmama mingit majanduslikku sisu ja eesmärki ning selle ainsaks ajendiks ei saa olla ainult maksude optimeerimine.

Eesti õigusruumis reguleerib mainitud majanduslikku sisu tõlgendamise põhimõtet maksukorralduse seaduse § 84¹².

Antud reegli sisuks on, et maksuhaldur peab majandusliku tehingu toimumisel jälgima selle reaalselt majanduslikku sisu, mitte aga lähtuma formaalsest küljest. Kui maksuhaldur

⁹ Barulin, S. *Налоговый менеджмент*. (Москва: Омега-Л, 2007)

<<http://www.litmir.me/br/?b=95871&p=8>> (11.12.2014)

¹⁰ Kirchler, E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour* (Cambridge: Cambridge University Press, 2009), lk 7 ja 12

¹¹ Lehis, L. *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009), lk 189

¹² Maksukorralduse seadus. 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 11.07.2014, 11

hindab, et majandusliku sisu alusel peaks kaasnema suurem maksukohustus, siis tuleks lähtuda sellest, mitte tehingu juriidilisest vormist.

Majandusliku tõlgendamise reegli üheks eesmärgiks on määrata kindlaks seaduslikud viisid maksude planeerimiseks, mis ideaalis looks maksukohustuslasele ettekujutuse maksukohustuste võimalikust ulatusest. Maksude planeerimine on võimalik vaid sellises ulatuses, mis ei ohusta ühetaolist ning võrdset maksustamist ega sea kedagi ebavõrdsesse olukorda.¹³

Maksude optimeerimise viise on mitmeid. Stanfordi ülikooli õppejõu Myron Scholesi kolmese jaotuse skeemi järgi võib neid jagada kolmeks¹⁴. Eelnevalt nimetatud liigitust on Velda Buldas oma magistritöös laiendanud nii, et on jaganud tulu saaja muutmise võimaluse kaheks: erinevate optimeerimisvõimalustena on käsitletud tulu tekkimise riigi valimist ning tulu suunamist ühe riigi piires, seega võib maksude optimeerimise viise jagada tinglikult neljaks¹⁵:

1. tululiigi muutmine;
2. tulu riigi valimine;
3. tulu saaja muutmine;
4. tulu tekkimise aja valimine.

Tululiigi muutmine on üheks levinumaks viisiks, kuidas maksukohustuslasel on võimalik oma maksukohustust vähendada. Kõige paremaks näiteks mõnest skeemist on ilmselt töötasu asendamine dividendidega, mis võimaldab vähendada maksukohustust sotsiaalmaksu ulatuses.

Töötasu asendamisel dividendidega tuleks selgitada kahe tululiigi erinevust. Tulusid saab olemuselt jagada aktiivseteks ja passiivseteks. Aktiivseks tuluks peetakse palka, ettevõtlusest või kutsetegevusest saadavat tulu jne. Passiivseks tuluks loetakse näiteks tulu kapitali paigutamisesest ehk just nimelt dividende. Maksustamise seisukohast on oluliseks erinevuseks see, et aktiivset tulu maksustatakse sotsiaalmaksuga, kuid passiivset mitte.¹⁶

¹³ Lind, K. 2010. „Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel“. *Juridica*, nr 3, lk 213, 214

¹⁴ Scholes, M. S. Wolfson, M. A. Erickson, M. Maydew, E. L. Shevlin, T. *Taxes and business strategy*. (Prentice Hall, 2004), lk 556.

¹⁵ Buldas, V. Tulude maksustamisega seotud optimeerimisskeemid Eestis – töötasu dividendidega asendamise aspekt. Tartu Ülikool, 2010, lk 7.

¹⁶ Lind, K. 2003. „Tulu mõiste“. *Juridica*, nr 5, lk 345

Samas tekitab küsitavusi see, kuidas oleks õige eristada aktiivset tulu passiivsest tulust. Leidub valdkondi, kus seda on pea võimatu öelda. Näiteks kui ettevõtte peamiseks tegevusalaks on investeerimine ning igapäevast tegevust korraldab maakler, siis võib juhatuse liikme või omaniku osatähtsus tulu tekkimises tõesti minimaalne olla. See tekitab küsimusi, kui palju peaks ta endale juhatuse liikme tasu maksma ning kui palju dividende?¹⁷

Eestis ei ole veel selgelt määratletud, milline peaks olema mõistlik suhe aktiivse ja passiivse tulu vahel ning see annabki võimaluse muuta oma tululiiki endale sobivamaks. Oluline on silmas pidada, et dividendide osakaal ei oleks töötasu osakaalust oluliselt suurem, sest vastasel korral võib tekkida olukord, kus maksuhaldur kvalifitseerib saadud dividendid ümber töötasuks.¹⁸ Näiteks ei ole sobiv selline olukord, kus ettevõtte juhtimises aktiivselt osalev isik A saab ametlikku töötasu 390 eurot (miinimumpalka) ning võtab sinna juurde aastas välja ka dividende summas 40 000 eurot, samal ajal kui teise samal tegevusalal töötava analoogsete majandusnäitajatega ettevõtte juht teenib kuus ametlikku töötasu ligi 2000 eurot.

Teiseks tululiigi muutmise skeemiks on situatsioonid, kus ettevõtte ostab oma juhtorgani liikmetega seotud äriühingutelt sisse konsultatsiooni- või juhtimisteenuseid, et vähendada muidu tööjõumaksudest tekkivat maksukoormust.¹⁹

Tähelepanelik tuleks olla selliste skeemide puhul sellega, et kuna üldjuhul peavad äriühingud omapoolt väljastavatele teenustasu arvetele lisama 20%-lise käibemaksu, siis on maksuhalduril teoreetiliselt võimalik viidata sellele, et tööandja pole teenust realselt saanud ning seega puudub antud arvetel kajastatud ja äriühingutele tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvamise õigus. Samuti võib tekkida olukord, kus maksuhalduri hinnangul pole teenust realselt saadud ning tehtud väljamaksed kvalifitseeritakse ettevõtlusega mitteseotud kuluks, mis toob endaga kaasa täiendava tulumaksu kohustuse.²⁰

Tulu riigi valimise on puhul on keskseks teguriks näiteks seotud isikute vaheliste tehingute hinnastamine ehk siirdehinnad. Seotud isikute vaheliste tehingutega on

¹⁷ Kallavus, A, Zernask, J. 2009. „Dividendid – hea maksude optimeerimise vahend?“. *Foorum nr 21*, <http://raamatupidaja.ee/article/2009/10/19/Dividend_-_hea_maksud_optimeerimise_vahend?>

¹⁸ Huberg, M. 2007. „Dividendid või palk?“. *MaksuMaksja nr 11*, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=402>> (29.12.2014)

¹⁹ Herm, M. „Maksuriskid varjatult töötasult“. Raidla, Leijins & Norcous. <<http://www.rln.ee/maksu-uudised/2011juuni/maksuriskid.html>> (29.12.2014)

²⁰ *Ibid.*

maksukohustuslasel võimalus oma kasum ühest riigist teise riiki üle viia ning sellega ühes jätta kulud kõrgema maksumääraga riiki ning tulud madalama maksumääraga riiki²¹.

Lühidalt öeldes on siirdehindade abil võimalik suunata ühes riigis teenitud kasum teise riiki, kus selle kasumi puhul kaasneks väiksem maksukoormus tulumaksukohustuse näol. Siirdehinnaks võib olla näiteks olukord, kus äriühing A annab endaga seotud äriühing B-le turutingimustest palju madalama intressiga laenu.

Siirdehind peab olema vastavuses turuväärtuse põhimõttega, st et siirdehinda võrreldakse hinnaga, mida oleksid sarnases tehingus samasugustel tingimustel kasutanud mitteseotud isikud²². Eesti seadusandluses avab turuhinna mõistet tulumaksuseaduse § 8 lg 2, mis defineerib seda kui hinda, mida oleksid samalaadses tehingus rakendanud mitteseotud osapooled²³. Kui siirdehind erineb olulisel määral hinnast, mida kasutavad omavahelistes tehingutes mitteseotud isikud, siis võib maksuhaldur selle hinnavahe maksustada.²⁴

Tulu saaja muutmine on samuti ühiskonnas levinud optimeerimise viis. Üheks võimalikuks skeemiks on selle puhul olukord, kus isik ei näita tulu mitte eraisikuna või füüsilisest isikust ettevõtjana, vaid osutab teenuseid mingis muus äriühingu vormis. Taoline skeem võimaldab kulusid optimeerida eelkõige sotsiaalmaksu arvelt.²⁵

Neljas maksude optimeerimise viis on tulu tekkimise aja valimine, mis rajaneb kahele eeldusele²⁶:

1. Eesti seadused võimaldavad maksukohustuse tekkimise tähtaegasid ise vastavalt valida.
2. Raha ajaväärtuskontseptsioonil.

Raha väärtus ajas väheneb ning kui on võimalik valida, kas maksta summa täna või hiljem tulevikus, on tõenäoliselt kasulikum eelistada viimast varianti. Seetõttu on näiteks

²¹ Liivamägi, E. „Sissejuhatus siirdehindadesse“. Maksu- ja Tolliamet.

<http://www.areng.ee/public/presentation/RAKS/200709/liivam2gi/sissejuhatus_siirdehindadesse/Liivam2gi-Sissejuhatus_siirdehindadesse.pdf> (29.12.2014)

²² *Ibid.*

²³ Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 23.12.2014, 4, § 8 lg 2

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Truuts, S. „Põhilised maksud ettevõtluses, efektiivne maksude planeerimine“. Start.Artun.

<<http://start.artun.ee/blog/wp-content/uploads/2013/08/2013-Koolitus-maksundus.pptx>> (06.12.2014)

²⁶ Kivar, A. Eesti elanike hinnangud levinud maksude optimeerimisskeemidele ning võrdlus maksupettuste hinnangutega. Tartu Ülikool, 2013, lk 18

väärtvabereid tulusam müüa mitte aasta lõpus, vaid hoopis aasta alguses – see tagab kaugema maksukohustuse tekkimise aja²⁷.

Samuti on ettevõtjal kasulik teha ära tehingud enne tema jaoks kahjuliku maksumuudatuse jõustumist. Eesti kontekstis on väga aktuaalne näide olemas seoses käibemaksuseaduse muudatusega, mis tõi rangemad reeglid seoses sõiduautode ja nendega seotud kulude sisendkäibemaksu maha arvamisega. Kui varem olid firmaautod sisulises mõttes käibemaksust vabad, siis eelmise aasta 1. detsembrist alates saab käibemaksu tagasi vaid 50% ulatuses. Muudatusega kaasnev mõju oli see, et kolm kuud enne selle jõustumist ostsid ettevõtted luksusautosid kaks kuni kolm korda tavapärasest rohkem²⁸.

Mõnikord on maksude optimeerimise puhul ohuks, et see muutub liiga agressiivseks. See omakorda kahjustab suurel määral riigi majanduskeskkonda. Ühest küljest jääb riigil saamata osa maksutulust, kuid teisest küljest moonutab agressiivne maksuplaneerimine oluliselt ettevõtluskonkurentsi – suurimad kaotajad on sh väiksemad ettevõtjad²⁹.

Kokkuvõtvalt saab maksude optimeerimise mõistet sõnastada kui oma maksukoormuse kujundamist seaduse piirides (kasutades ära seaduseauke jne). Maksude optimeerimise (*tax avoidance*) eesmärgiks on võimalikult suur kasumi maksimeerimine. Põhjuseid optimeerimiseks võib jagada kolme erinevasse gruppi: psühholoogilisteks, majanduslikeks ning juriidilisteks. Maksude optimeerimiseks on mitmeid erisuguseid võimalusi. Teoreetilistes käsitlustes eristatakse nelja peamist viisi, milleks on tululiigi muutmine, tulu saaja muutmine, tulu tekkimise aja valimine ning tulu riigi valimine.

1.2 Maksupettused ja nende üldlevinud skeemid

Maksupettused kujutavad endast isikute sihipärast tegevust, et vältida maksukohustuse täitmist. Maksupettused tervikuna tekitavad igal aastal riigile märkimisväärset rahalist kahju. Erinevalt maksude optimeerimisest on maksupettuste puhul tegemist mittelegaalse tegevusviisiga, mille avastamise korral on võimalik rakendada seaduslikke karistusmeetmeid.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Heinapuu, O. „Novembris laekus riigile 478,7 miljonit eurot makse“. Rahandusministeerium. <<http://www.fin.ee/novembris-laekus-riigile-4787-miljonit-eurot-makse/>> (04.04.2015)

²⁹ Majerovitš, N. Euroopa Liidu ja liikmesriikide uued meetmed agressiivse maksuplaneerimise tõkestamiseks tulumaksu valdkonnas. Tartu Ülikool, 2013, lk 10

Maksudest kõrvalehoidumise all mõeldakse kriminaalkorras karistatavat ehk tahtlikult toime pandud tegu, millega soovitakse saavutada väiksem maksukoormus. Antud teo puhul on oluline, et isik käitub selge tahtlusega ebaausalt ning vähendab ebaseaduslikult oma tekkinud maksukohustust. Maksudest kõrvalehoidumist võib sõnastada kui maksusätete otsesest ja tahtlikku rikkumist.³⁰

OECD käsitluse kohaselt on maksudest kõrvalehoidumine (*tax evasion*) tegevus, mille abil püütakse maksukohustust varjata või seda ignoreerida. Sisulises mõttes tähendab see seda, et maksukohustuslane tasub vähem makse, kui ta seaduse alusel oleks kohustatud tasuma ning teeb seda sealjuures maksuhalduri eest sissetulekut või informatsiooni varjates.³¹ Täpsustavalt tuleb lisada, et informatsiooni varjamine hõlmab endas ka informatsiooni moonutamist – näiteks võib maksukohustuslane esitada maksukohustuse vähendamiseks valeinformatsiooni või võltsitud dokumente.

Maksudest kõrvalehoidumine jaguneb erinevateks raskusastmeteks: kergemad rikkumised nagu näiteks maksudeklaratsioonide esitamata jätmine ning raskemad rikkumised nagu näiteks valeandmete esitamine või dokumentide võltsimine. Raskemaid maksudest kõrvalehoidumise juhtumeid võib nimetada maksupettusteks, millele on iseloomulik teadlik kavatsus ning etteplaneeritus. Eesti õigusruumis hõlmab maksupettus nii kergema maksudest kõrvalehoidumise kui ka raskema maksukelmuse süüteokoosseisu. Maksudest kõrvalehoidumise mõiste alla kuulub Eestis nii ettevaatamatu kui ka tahtlik maksukohustuse mittelegaalne vähendamine ning maksuseadustes võimaldatud võimaluste kuritarvitamine.³²

Samasuguse definitsiooni annab maksudest kõrvalehoidumisele ka Tulane Ülikooli professor James Alm. Alm väidab, et maksudest kõrvalehoidumine koosneb illegaalsetest ja tahtlikest tegevustest, millega isik üritab oma seadusest tulenevat maksukohustust vähendada.³³

Almi hinnangul on maksudest kõrvalehoidumine oluline probleem mitmel põhjusel. Neist kõige ilmsem on asjaolu, et maksupettuste tagajärjel vähenevad riigi maksutulud, mis

³⁰ Kask, G. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Tartu Ülikool, 2010, lk 19

³¹ OECD, „*International Tax Terms*“, <<http://www.oecd.org/ctp/33967016.pdf>> (07.12.2014)

³² Kask, G. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Tartu Ülikool, 2010, lk 19, 20, 21

³³ Pickhardt, M, Prinz, A. „*Tax evasion and the shadow economy*” (Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2012), lk 13

omakorda mõjutavad korralike maksumaksjaid ning avalikke teenuseid, mida kõigile kodanikele maksutulude eest pakutakse. Teise olulise faktorina saab käsitleda asjaolu, et maksupettuste kõrge määr sunnib riiki paigutama täiendavat ressursi maksupettuste avastamiseks, nende ulatuse mõõtmiseks ning süüdlaste karistamiseks. Maksudest kõrvalehoidumine võib luua kohusetundlike maksumaksjate seas ebaõiglustunde ning muuhulgas õõnestada lugupidamist seaduste vastu. Kolmandaks põhjuseks on pragmaatiline tõsiasi, et maksupettused moonutavad makroökonomilist statistikat.³⁴

Olemuselt kujutavad maksupettused endast materiaalselt maksuõigusrikkumist, mille tulemuseks on riigile laekumata jäänud maksutulud. Materiaalsed maksuõigusrikkumised vähendavad laekuvat maksutulu ning annavad õigusrikkumise korda saatnud maksukohustuslasele põhjendamatuid maksueeliseid. Enamasti on materiaalsed maksuõigusrikkumised seotud maksuobjektide varjamisega.³⁵

Maksupettuste mõju maksutuludele on selgelt nähtav Eestigi näitel. Veel 2012. aastal oli saamata jäänud maksutulu suuruseks 433 miljonit eurot. Võrreldes 2011. aastaga oli saamata jäänud maksutulu suurenenud ligi 14 miljoni euro võrra. Maksude lõikes on 2012. aastal jäänud enim saamata maksutulu käibemaksupettuste tõttu – ligi 200 miljonit eurot ehk 46% kogusummast. Teisel ja kolmandal kohal on vastavalt sotsiaalmaks (96 miljonit eurot, 22%) ning füüsilise isiku tulumaks (30 miljonit eurot, 16%).³⁶

Statistikat nähtub, et riik kannatab aastate lõikes maksupettuste tõttu märkimisväärset rahalist kahju. Kõige suuremaks probleemiks on riigi jaoks käibemaksupettused, mille osakaal kogusummast on peaaegu pool.

Maksudest kõrvalehoidmist saab selgitada kahe erinevat tüüpi teooriarühma abil.

Esimesse teooriarühma kuuluvad teooriad, mille puhul eeldatakse, et otsusetegija on olemuselt individualistlik ning ratsionaalne, käitudes kui *homo economicus*. Taolise situatsiooni puhul võetakse otsus maksudest kõrvalehoidmise kohta vastu arvestades isiklikku kasu või kahju. Eeldatav kahju on seejuures otseses seoses võimalusega, et maksudest kõrvalehoidmine avastatakse ning sellisele teole järgnevad sanktsioonid.

³⁴ *Ibid.*

³⁵ Randlane, K. „*Maksukorraldus*“ (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 91-92

³⁶ Maksu- ja Tolliamet, „*2013. aasta Maksu- ja Tolliametis*“, <www.emta.ee/doc.php?35096> (07.12.2014)

Tegevuse laiemat mõju ühiskonnale *homo economicus* ei arvesta.³⁷ *Homo economicuse* mudel tuleneb kriminaaltulu põhimõttest lähtuvalt USA majandusteadlaselt Gary Beckerilt³⁸. Selle teooria alusel võib eeldada, et maksupettused pannakse enamasti toime läbimõeldult ning juhul, kui isiklik kasu on suurem kui võimalik isiklik kahju. Maksudega sobitasid seda mudelit esmakordselt M.Allingham ja A.Sandmo, kelle *homo economicuse* kontseptsioonil loodud mudel väitis, et isiku valik maksudest kõrvale hoiduda on otseses seoses maksumäärade ja maksukontrolli parameetritega, millest kõige olulisemad on maksukontrolli tõenäosus ning võimalik karistusmäär.³⁹

Teine teooriarühm rajaneb eeldusel, et olulised on mitte-individualistlikud motiivid. See tähendab, et võetakse arvesse maksudest kõrvahoidmise mõju ja tagajärgi ühiskonnale laiemalt. Mitte-individualistlikel alustel põhinevasse teooriarühma kuuluvad vastastikuse mõju teooria ning ühiskondliku leppe teooria. Neist esimese kohaselt käsitlevad äriühingute juhid maksude tasumist otseku vastutasu avaliku sektori teenuste tarbimise eest. Sellest tulenevalt kehtib reegelpära, et mida efektiivsem on avalik sektor, seda rohkem ollakse valmis ühiskondliku hüvangu nimel panustama. Ühiskondlikku leppe teooria puhul on kesksel kohal sotsiaalne norm, mille järgi peaksid kõik andma ühiskonda omapoolse panuse. Antud teooria puhul on olulised faktorid sotsiaalne sidusus ning ühiskonnas valitsev vastastikune usaldus.⁴⁰

Kõige ulatuslikumalt on ilmselt levinud käibemaksupettused, mille puhul võib eristada mitmesuguseid petuskeeme.

Üheks selliseks on müügikäibe varjamine. Müügikäibe varjamise eesmärgiks on vältida maksustatava käibe avalikuks tulemist. Antud pettuse liigi puhul on üsna tavaline, et see esineb tihedamini valdkondades, mis võimaldavad müüa kaupu ja teenuseid sularahas: seega võivad sellist petuskeemi kohata eriti tootlustusasutustes, kauplustes, majutusasutustes jm taolistes ettevõtetes. Tänapäeval on võimalik kassa- ning raamatupidamisprogramme rakendada viisil, et arvestuses kajastub vaid soovitud osa

³⁷ Meriküll, J, Rõõm, T, Staehr, K. 2012. „Maksudest kõrvalehoidmise motiivid Balti riikide ettevõtetes“. *Eesti Panga Toimetised nr 8*, <<http://www.eestipank.ee/publikatsioon/toimetised/2012/82012-jaanika-merikull-tairi-room-karsten-staehr-maksudest-korvalehoidmise-motiivid-balti-riikide>> (22.10.2014)

³⁸ Becker, G. „*Crime and Punishment: An Economic Approach*“ (Chicago: The University of Chicago Press, 1968)

³⁹ Allingham, M., Sandmo, A.. „*Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*“ (North- Holland Publishing Company, 1972), lk 323-338.

⁴⁰ Meriküll, J, Rõõm, T, Staehr, K. 2012. „Maksudest kõrvalehoidmise motiivid Balti riikide ettevõtetes“. *Eesti Panga Toimetised nr 8*, <<http://www.eestipank.ee/publikatsioon/toimetised/2012/82012-jaanika-merikull-tairi-room-karsten-staehr-maksudest-korvalehoidmise-motiivid-balti-riikide>> (22.10.2014)

sularahatehingutest. Rahvusvahelistes ringkondades kannavad sellised programmid nimetust „zappers“ ning need võimaldavad muuta aruanded korrektseteks, isegi kui sisult on tegelik olukord teine ning reaalse müügikäibe pealt peaks kaasnema märksa suurem maksukohustus.⁴¹

Levinud käibemaksupettuse liigiks on maksuvabastuste või alandatud maksumäärade kuritarvitamine. Tegemist on juhtudega, kus kaupa või teenust klassifitseeritakse vääralt, et saavutada eelis ehk madalam maksukohustus. Seda võidakse teha kas lihtsalt teadmatusest või kuritahtliku kavatsusega. Samuti võib probleeme tekkida olukorras, kus kauba või teenuse müüjad üritavad maksustada käibemaksuga objekti, mis on tegelikult maksuvaba ning ostjad arvavad hiljem sisendkäibemaksu maha.⁴²

Tihti jäetakse maksustamata kauba või teenuse omatarve. See tähendab seda, et maksukohustuslased ei deklareeri omatarbekulutusi⁴³. Näitena võib siinkohal tuua olukorra, kus isik loob äriühingu ning ostab selle kaudu luksusmaasturi, et kasutada seda formaalselt ettevõtlusega seotud ülesannete täitmiseks. Sealjuures arvab isik sisendkäibemaksu ostuhinnast maha. Reaalsuses äriühingul mingit tegevust või käivet ei tekigi ning see asutati vaid selleks, et osta auto käibemaksu võrra odavama hinnaga ning kasutada seda vaid enda igapäevaste tegemiste tarbeks.

Olulisel kohal on käibemaksupettuste puhul skeemid, kus kauba müüja ei maksa teadlikult käibemaksu ning ostja soovib sisendkäibemaksu maha arvata. Selliste tehingutega luuakse põhjendamatu võimalus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Enamasti koosnevad taolised skeemid fiktiivsetest tehingutest või karusellpettustest.⁴⁴

Tihti võidaksegi proovida maksude tasumist vältida näilike ehk fiktiivsete tehingutega. Näilik tehing tähendab sisuliselt olukorda, kus isik on üritanud sisendkäibemaksu maha arvata, kuid reaalsuses pole kaupa või teenust või on siis tehingusse kaasatud vahelülina mõni variisik, kes on tehingu objekti eest saanud summa omastanud või jätnud deklareerimata. Aheltehing võib endast kujutada ka olukorda, kus variühinguid kasutatakse hüvede müügiks tavalistele heausksetele ostjatele, mille tulemusel on variühingu üle kontrolli omaval isikul võimalik legaliseerida õigusvastaselt saadud kaupu.⁴⁵

⁴¹ Lind, K. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Tartu Ülikool, 2012, lk 17

⁴² *Ibid.*

⁴³ Elling, T, Laube, M, Ulmre, A. „Käibemaks II“.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*

Karusellpettuste puhul on tegemist ülesehituselt keerulisema pettuste skeemiga, kus kaup liigub järjestikuste aheltehingute tulemina algupärasele omanikule tagasi ning läheb järgmisele ringile odavama hinnaga. Avastamisrisiki vähendamiseks pannakse kaup tihtipeale liikuma läbi mitme erineva riigi ning müügiahelatesse kaasatakse heauskseid ostjaid, kes ei ole petuskeemist teadlikud. Pettuse läbiviimiseks on vaja minimaalselt kolme ettevõtet, kes on end vähemalt kahes erinevas liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreerinud. Teises liikmesriigis paiknev isik A müüb maksuvabalt kaupa, mille ostjaks on variühing B, kes jätab oma kohustused tasumata ning müüb kauba koheselt edasi isikule C, kes arvab soetatud kaubalt sisendkäibemaksu maha. Seejärel müüb isik C kauba teise riiki edasi. Mida keerulisemaks tahetakse petuskeemi ajada, seda rohkem on selles erinevaid vahelülisid ning variisikuid. Enamasti puudub neil variisikutel püsiv majandustegevus ning juhatuse liikmeteks on vormistatud isikud, kes ei aimagi, millesse neid tegelikult kaasatakse. Karusellpettuste puhul on müüdavatakse kaupadeks üldjuhul väärtuslikud, kuid väiksed kaubad: mobiilid, arvutid, aga ka näiteks autod.⁴⁶

Väga olulisel kohal on käibemaksupettuste kõrval aktsiisipettused. Aktsiisipettused hõlmavad erinevaid aktsiisiga maksustatavaid kaupu, näiteks alkoholi, mootorikütust või tubakat. Sageli on maksupettuste puhul üheks osapooliks endised riigiteenistujad, kes tunnevad õiguskaitseorganite töömeetodeid. Välistada ei saa ka jätkuvalt töötavaid, kuid see-eest korrumpeerunud ametnikke, kes omakasu eesmärgil petuskeemides osalised võivad olla. Lähiajalooost on tuntuim aktsiisipettus ilmselt Vladimir Košelevi juhitud grupi poolt toime pandud pettus mootorikütuse aktsiisi osas, mida aitasid läbi viia korrumpeerunud ametnikud. Skeemi kohaselt lubasid tolliametnikud vastava tasu eest deklareeritud bensiini ja diiselkütuse toimetamise üle Eesti piiri kolmandasse riiki. Tegelikult eksporti ei toimunud ning kütus müüdi täies koguses maha Eesti territooriumil.⁴⁷

Olulise osa igapäevastest pettustest, mille avastamisega maksuhaldur tegelema peab, moodustavad veel tulu- ja sotsiaalmaksuga seotud pettused. Materiaalse kasu saajaks on taoliste pettuste puhul nii äriühingud kui ka tavalised füüsilised isikud.

⁴⁶ Lind, K. 2011. „Ülevaade siseriikliku pöördmaksustamise praktikast Euroopa Liidus“, *MaksuMaksja nr 6/7*, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1242>> (29.01.2015)

⁴⁷ Mängel, T. „Mõningaid aspekte salakaubanduse ja organiseeritud kuritegevuse ohjeldamisel Eestis“. *Riigikogu Toimetised* (2000), nr 2.

Tulumaksupettustest on ilmselt levinuim ja kõige rohkem kajastust saanud ümbrikupalga maksmine, kus tööandja jätab töötajale tehtud väljamaksetelt kinni pidamata tulumaksu ja tasumata sotsiaalmaksu. Sagedased on näiteks ka sellised juhtumid, kus tööandja maksab palka mitmes osas: näiteks kirjutatakse töölepingusse ametlikuks summaks miinimumpalk, millelt tasutakse vajalikud maksud, kuid lisaks sellele sõlmitakse eelnevalt töötajaga ka suuline kokkulepe, mille alusel makstakse ametlikule palgale juurde osa tasust sularahas. Veel on levinud erinevad ebaseaduslikud manipuleerimised tulude ja kuludega, mille ühe liigitusena võib nimetada tulude varjamist.⁴⁸ Tulude varjamine tähendab olukorda, kus isik üritab oma maksukohustuste täitmisest pääseda läbi selle, et jätab deklareerimata tulud, millega kaasneks maksukohustus. Praegu on ühiskonnas maksuhalduri terava tähelepanu all näiteks kinnisvaraomanikud, kes üürivad kortereid välja, kuid ei tasu saadud üüritulult tulumaksu ega näita seda oma saadud tuluna. Teise liigitusena võib välja tuua kulude tegelikkusest suuremana näitamise. Seda tehakse eesmärgil, et need hiljem ettevõtlustulust maha arvata.

Kokkuvõtvalt võib tõdeda, et erinevalt maksude optimeerimisest ei jää maksupettused mingil moel seaduslike käitumismallide sisse ning on seaduse järgi karistatavad. Maksupettusteks (*tax evasion*) loetakse üldises käsitluses maksukohustustase tegevust, mille abil üritab ta oma maksukohustust varjata või ignoreerida ning teeb seda maksuhaldurit eksitades või tema eest informatsiooni varjates. Maksupettuse näol on tegemist materiaalse maksuõigusrikkumisega, mis tekitab riigile rahalist kahju. Kõige levinumad pettused on seotud käibemaksuga, aktsiisidega ning tulu- ja sotsiaalmaksuga.

⁴⁸ Deloitte, „Maksude optimeerimine“, <<http://big4.aripaev.ee/wp-content/uploads/sites/5/2014/06/Deloitte-Maksude-optimeerimine.pdf>> (22.10.2014)

2. MAKSUDE OPTIMEERIMINE PRAKTIKAS

2.1 Maksude optimeerimine Eestis ja Euroopa Liidus kohtupraktika näitel

Kuigi maksude optimeerimine on seaduslik ja maksupettus ebaseaduslik tegevus, on siiski tarvis kindlaid kriteeriume ja tugipunkte, mis neid kahte mõistet eristada aitaks. Taolises olukorras tasub tugineda senisele kohtupraktikale nii Eestist kui Euroopast, mis aitavad erisuguseid juhtumeid ning õigusakte paremini tõlgendada ning määratleda, kust on senini kohtupraktika põhjal läinud piir maksude optimeerimise ja maksupettuste vahel.

Maksukohustuse vähendamisel kasutatakse sageli ära maksuseaduste kitsaskohti. Euroopa Kohus on loonud sellise käitumise vähendamiseks õiguse kuritarvitamise doktriini⁴⁹. Selle dokumendi põhieesmärgiks on vältida kaasuseid, kus tehingu peamiseks ajendiks on maksusoodustuste saamine, mis oleks sh otseses vastuolus konkreetse õigusnormi eesmärgiga. Doktriinist võib tuua välja kaks põhilist tunnust, mis viitavad õiguse kuritarvitamisele⁵⁰:

1. isik toetub Euroopa õigusele vaid selleks, et vältida või siis asendada riigisisest õigust;
2. isik taotleb Euroopa õigusele viidates soodsamaid maksustamise võimalusi, kuid mille rakendamiseks puudub sisuline alus.

Esimese punkti puhul taunitakse isiku sellist tegevust, kus eesmärgiks on vältida riigis kehtestatud õigusnorme, et saada kasu maksukohustusest kõrvalehoidumise või mõne muu liikmesriigi soodsama maksustamise läbi. Teise punkti puhul on oluliseks seisukoht, mille alusel ei saa isik toetuda Euroopa Liidu õigusele talle soodsama maksustamise saavutamiseks kas siis pettuslikul või ebaausal viisil.⁵¹

⁴⁹ McCaroll, J. 2001. „VAT and fraud legis doctrine“. Tax Adviser, <<http://old.tax.org.uk/showarticle.pl?id=381>> (04.04.2015)

⁵⁰ Grauberg, T. 2008. „Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel“. Juridica, nr 10, lk 665.

⁵¹ *Ibid.*

Euroopa Liidu Kohtu (edaspidi Euroopa Kohus) kohtupraktika üheks tituleerituimaks lahendiks maksude optimeerimise ja maksupettuste teemal on olnud ilmselt Halifaxi lahend. Antud lahendi puhul tõusis küsimuseks, kas Halifax plc omas õigust saada tagasi sisendkäibemaks täies ulatuses või mitte. Halifax plc puhul on tegemist krediidasutusega, mistõttu on peamine osa tema pakutavatest teenustest käibemaksust vabastatud. Põhikohtuasjaolude esinemisel oli ettevõttel võimalik saada sisendkäibemaksu tagasi vaid veidi vähem kui 5%. Halifax plc töötas maksukoormuse vähendamiseks välja skeemi, mille lõppeesmärgiks oli saada käibemaksukohustuslastest tütarettevõtjate Leeds Permanent Development Services Ltd ning County Wide Property Investments Ltd kaudu tagasi kogu ehitustööde teostamiseks (kõnekeskuste ehitus) tasutud sisendkäibemaks. Ettevõtete vahel sõlmiti kruntide osas mitmeid lepinguid, sh laenulepinguid, millega Halifax plc andis LPDS-le suure summa laenuks, et viimane saaks omandada kruntide õigused ning neid arendada. Samuti sõlmiti lepingud ehitustööde teostamiseks. LPDS sõlmis omakorda arendamise ja rahastamise lepingu CWPI-ga, kes väljastas tööde eest makstud summa kohta käibemaksuarve. Mõni aeg hiljem taotles LPDS sisendkäibemaksu tagasimaksmist. Maksuhaldur ei võtnud tehinguid käibemaksuga maksustamisel arvesse, sest nende hinnangul ei olnud LPDS ehitustöödega seotud ning Halifaxile osutasid ehitusteenuseid sõltumatud ettevõtjad. Antud kaasuse puhul kuritarvitas Halifax plc sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ning tegi näilikke tehinguid, mille eesmärgiks oli saavutada sisendkäibemaksu täielik mahaarvamise õigus. Majanduslik või äriline sisu tehingutel puudus. Otsuses leiti, et kuritarvituse tuvastamiseks tuleb kindlaks teha, kas tehingute tulemusena saavutatav maksusoodustuse saamine on vastuolus õigussätete (antud juhul käibemaksu kuues direktiiv ja siseriiklikud õigusnormid) taotletava eesmärgiga. Samuti tuleb kindlaks teha, et kõnealuste tehingute eesmärk on maksusoodustuse saamine.⁵²

Halifaxi lahendi puhul on olulisemaiks järelduseks see, et lisaks tehingu majandusliku sisu hindamisele tuleb kindlaks teha võimalik vastuolu õigussätete eesmärgiga.

Euroopa Kohus on lahendis C-425/06 öelnud, et kui ettevõtjal on võimalus valida kahe tehingu vahel, ei saa kuues direktiiv kohustada teda valima seda tehingut, millega kaasneks

⁵² Euroopa Kohtu otsus C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise

suurem käibemaksukohustus. Samuti on maksukohustuslasel õigus valida oma tegevuse struktuur taoliselt, mis piirab tema maksukohustust.⁵³

See tähendab, et maksukohustuslane ei pea valima enda jaoks kõige koormavamast maksustamisest, kui tal on seaduslikul moel võimalus tagada väiksema maksukoormuse toov tehinguvorm. Oluline on siinkohal see, et tehingul säiliks siiski majanduslik sisu ning see ei ole sooritatud vaid sel eesmärgil, et tagada maksueelis.

Teine kohtulahend, mida võib pidada maksude optimeerimise puhul üheks aluslahendiks, puudutab Suurbritannia maksuhalduri vaidlust sealse äriühinguga Cadbury Schweppes plc, mis on ühtlasi ka kontserni emaettevõtteks.

Kui Halifaxi lahend puudutas käibemaksu, siis Cadbury Schweppesi rakendatud skeemi puhul oli fookuses tulumaks. Antud kaasuse puhul on küsimus selles, kas olukord, kus emaettevõtte loob äriühingud teises liikmesriigis (Iirimaal) ning toetab neid rahaliselt ainult seetõttu, et hiljem kohaldada sealset soodsamat maksustamiskorda, on seaduse silmis aktsepteeritud või mitte. Cadbury Schweppes lõi nimelt Iirimaal mitu tütarettevõtet (Cadbury Schweppes Treasury Services) ning kasutas neid selleks, et tasuda saadud kasumilt väiksemat tulumaksu (10%) ning vähendada kontsernisisesete dividendide maksimisega seotud maksukulusid. Suurbritannia maksuseaduste alusel maksustatakse liikmesriigi tegutsevaid äriühinguid ettevõtte tulumaksuga kogu maailmas saadud kasumi alusel, sh kuulub maksustamisele residendist äriühingu väljaspool Suurbritanniat tegutseva filiaali, agentuuri kasum. Iirimaal asuva tütarettevõtte rajamisel võeti arvesse kolm eesmärki⁵⁴:

1. parandada Cadbury Schweppes eelisaktiaid omavate Kanada maksumaksjate situatsiooni maksustamisel;
2. vältida kohustust saada Suurbritannia ametiasutustelt luba välismaisteks laenuoperatsioonideks;
3. vähendada kontsernisiseselt makstud jaotatud kasumilt kinnipeetavat maksu.

Eelotsusetaotluses peeti ilmseks, et tütarettevõtted asutati Iirimaal vaid selleks, et Cadbury Schweppes kontserni sisemise finantseerimistegevusega seotud kasumi suhtes rakenduks teine maksustamiskord. Kuigi kohtupraktikast tuleneb, et ainuüksi käitumine, kus

⁵³ Euroopa Kohtu otsus C-425/06, Ministero dell'Economia e delle Finanze vs. Part Service Srl

⁵⁴ Euroopa Kohtu otsus C-196/04, Cadbury Schweppes plc vs. Commissioners of Inland Revenue.

residendist äriühing loob mõnda teise madalama maksumääraga liikmesriiki alluva üksuse, ei saa olla aluseks eeldusele, et tegemist on maksupettusega. Küll võib asutamisvabadust piirav meede olla õigustatud juhtudel, kui tegemist on kunstlike skeemidega, et vältida siseriikliku maksuseaduse kohaldamist. Kui näiteks alluva üksuse näol on tegemist näilise äriühinguga, millel reaalne majandustegevus või äriline eesmärk puudub, siis tuleb seda võtta kui kunstliku skeemi kasutamisenä. Antud Cadbury Schweppesi kaasuse puhul leidis Euroopa Kohus, et õiguse kuritarvitamisel tuleks hinnata objektiivseid asjaolusid (majandustegevus asukohariigis, tegevuse füüsiline olemasolu) ning arvestada selle põhjal jällegi tegelikku majanduslikku sisu. Kui näiteks füüsilise kohaloleku hindamisel leitakse, et alluval üksusel pole tööruume, töötajaid, varustust jm, siis võib tegu olla fiktiivse äriühinguga ning skeemi käsitleda kunstlikuna.⁵⁵

Seega on Cadbury Schweppesi lahendi olulisemad märksõnad majanduslik sisu ning objektiivsete asjaolude hindamine. Kui majandustegevus ja füüsiline olemasolu madalama maksumääraga riigis puudub, siis viitab see suure tõenäosusega sellele, et tegemist on üksnes maksusoodustuse eesmärgil loodud alluva üksusega.

Eesti kohtupraktikas on samuti mitmeid olulisi kohtulahendeid, millega on selgitatud maksude optimeerimise ja maksupettuste vahel asetsevat piiri. Näiteks lahendis 3-3-1-52-09 vaieldi selle üle, kas osäühingu ja tema osaniku vahelise tehingu puhul oli õiguse kuritarvitamise eesmärk või mitte. Osäühingu üldkoosoleku otsuse kohaselt otsustati suurendada osakapitali ligi 19 000 euro võrra ja see pidi aset leidma mitterahalise sissemakse teel, mida kasutati väidetavalt kinnisvara soetamise tehingu finantseerimiseks. Mitterahalisteks esemeteks olid osaniku aktsiad ning pärast osakapitali suurendust pidi konkreetse osaniku osa nimiväärtus kasvama ligi 10 000 euro võrra. Samasuguse kuupäeva seisuga sõlmiti osaniku ja osäühingu vahel mitterahalise sissemakse üleandmise-vastuvõtmise leping, mis nägi ette AS Hansapank aktsiate üleandmist väärtusega ligi 1,2 miljonit eurot. Järgnesid sündmused, kus osäühing võõrandas kõik tema omanduses olnud AS Hansapank aktsiad Swedbankile ning osäühingu pangakontole laekus ligi 2,3 miljonit eurot, sh ka osanikult saadud aktsiad. Maksuhaldur tegi maksuotsuse, mille alusel kohustati ettevõtte osanikku tasuma tulumaksu seoses väärtapaberite võõrandamisel saadud kasuga. Maksuhaldur leidis, et osäühingusse tehtud sissemaksed oli tehtud ettevõtte osaniku kui füüsilise isiku poolt eesmärgiga vältida aktsiate müümisel tekkivat tulumaksukohustust

⁵⁵ *Ibid.*

ning nende arust oli tegemist ühe tehinguga, millega võõrandati osaniku aktsiad läbi osauhingu Swedbankile.⁵⁶

Riigikohtu kolleegium tõi oma otsuses välja, et seadusele vastava maksude optimeerimisega on tegu seni, kuni tehtud tehingu vorm vastab majandustegevuse reaalsele sisule, ei ole moonutatud ning järgib maksuseadusi. Tehingu vormi mitteamvestamise tingimuseks võib maksustamisel olla see, kui osapooled on valinud tehingu majanduslike sisule mittevastava juriidilise vormi, et saavutada soodsam maksustamine. Antud kaasuse puhul peeti oluliseks seda, kas aktsiate võõrandamine toimus tulumaksust kõrvalehoidumise eesmärgil MKS § 84 alusel. Kolleegium leidis oma otsuses, et osauhingule mitterahalise sissemakse tegemises polnud õiguse kuritarvituse tunnuseid, kuivõrd tehingul oli majanduslik sisu olemas. Eristada tuleb isiku poolt seaduslikul maksuobjekti tekkimise lubatud vältimisel ning maksudest kõrvalehoidumist MKS § 84 tähenduses, kuid praegusel juhul ei suudetud tõestada, et mitterahaline sissemakse ja aktsiate üleandmine oleks tehtud eesmärgiga maksude tasumisest kõrvale hoiduda. Samas on oluline kolleegiumi kommentaar selle kohta, millal võib tegemist olla õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamisega – näiteks sooritatud tehingu ebakohasus, maksueelise andev ebakohane õiguslik kujundus või siis mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujundamise kasutamiseks.⁵⁷

Eelnevalt mainitud lahendi puhul ongi kõige olulisemaks asjaolu, et maksuhalduril tuleb tõestada, et tehing on tehtud eesmärgiga maksude maksmisest kõrvale hoida ning et maksuõigust on kuritarvitatud. Maksuhalduril tulnuks tõendada, et tavaolukorras ei oleks sõltumatud tehingupooled taolistel tingimustel tehingut teinud.

Sarnasele arvamusel jäi Riigikohtu kolleegium ka lahendis 3-3-1-59-09, kus asjaolud olid eelmise lahendiga üpris sarnased: aktsiaseltsi tehti mitterahaline sissemakse aktsiate näol, mis hiljem võõrandati. Maksuhaldur kohustas mitterahalise sissemakse teinud isikut maksma tulumaksu väärtpaberite võõrandamisel saadud tulu eest, põhjendades, et tehingu eesmärgiks oli füüsilise isiku tulumaksukohustuse vältimine ning aktsiaseltsi kaudu maksukohustuse edasilükkamine. Sisuliselt viitas maksuhaldur sellele, et füüsilise isikuna aktsiaid müües oleks kõnealune isik pidanud tasuma rohkem tulumaksu kui läbi aktsiaseltsi ning see andis maksusoodustuse. Riigikohtu kolleegiumi kohaselt polnud taolises

⁵⁶ Urmas Leemani kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamise nõudes, nr 3-3-1-52-09, Riigikohtu Halduskolleegium 04.11.2009

⁵⁷ *Ibid.*

käitumises õiguse kuritarvitamise tunnust, kuna tegelikult oli tehingul majanduslik sisu olemas ning rõhutati, et MKS § 84 rakendamiseks peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et sooritatud tehingute ainus eesmärk on maksusoodustuse saamine ja puuduks muud majanduslikud tegurid. MKS § 84 rakendamine oleks maksuhalduri poolt õigustatud juhtudel, kui on suudetud faktiliselt tõestada, et tehingutel puudub majanduslik sisu või et selle tehingu peamine eesmärk on vältida maksude tasumist. Samas lahendis on Riigikohus selgesõnaliselt välja öelnud, et maksudest kõrvalehoidumist ja maksude optimeerimist eristavad kriteeriumid tuleks täpsemalt sätestada, st õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise eeldused tuleks selgemini välja tuua.⁵⁸

Samuti aktsiaseltsi tehtud mitterahalist sissemakset käsitletud kohtulahendis 3-3-1-57-08 tõi Riigikohus esile olulise punkti: nimelt leiti, et aktsiate tasu eest või tasuta võõrandamise ja mitterahalise sissemakse puhul on oluline see, kas võõrandamine või sissemakse leidis aset tulumaksust kõrvalehoidumise eesmärgil MKS § 84 mõistes. Sellele lisati, et maksuhaldur ei saa selle tuvastamisel lähtuda maksukohustuslase subjektiivsetest kaalutlustest, kuna see pole tihtilugu võimalik, vaid oluline on välja selgitada kõik faktilised asjaolud, mis viitavad tulumaksust kõrvalehoidumisele. Samas mõnatakse, et selliste faktiliste asjaolude arvestamise puhul oleks parem, kui see oleks konkreetsetelt sätestatud seaduse või määrusega – niimoodi oleks tagatud õiguskindlus.⁵⁹

Riigikohtu lahendis 3-3-1-23-09 ehk Sylvesteri kaasuses oli vaidlus seotud samuti aktsiate võõrandamisega. Maksuhalduri arvamuse kohaselt ei olnud tehing, millega võõrandati AS Sylvester aktsiad oma kontrolli all olevatele äriühingutele alla aktsia reaalselt väärtust, õiguspärane ning tehti vaid selleks, et vältida füüsilise isiku aktsiate võõrandamisel tekkivat tulumaksukohustust. Otsuse tegemisel viitas maksuhaldur majandusliku tõlgendamise põhimõttele. Antud kohtulahendi tulemus oli sarnane kahele eespool toodud lahendile, kuid erisusena on Riigikohtu kolleegium konkreetsemalt esile toonud kindlad kriteeriumid, mis võiksid viidata tehingu majandusliku sisu puudumisele.⁶⁰

Nendeks kriteeriumiteks on järgnevad tegurid⁶¹:

⁵⁸ Jüri Ilvesti kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 13. juuni 2007. a maksuotsuse nr 12-5/373 tühistamise nõudes, nr 3-3-1-59-09, Riigikohtu Halduskolleegium 04.11.2009

⁵⁹ Madis Kaalu kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamise nõudes, nr 3-3-1-57-08, Riigikohtu Halduskolleegium 06.11.2008

⁶⁰ Ülo Kriisa, Endel Ermeli, Aimar Varula, Ingrid Prantsu, Virko Lepmetsa, Einar Ilma, Enn Kanguri, Ervin Naritsa kaebused Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuste tühistamise nõuetes, nr 3-3-1-23-09, Riigikohtu Halduskolleegium 17.06.2009

⁶¹ *Ibid.*

1. tehingute osapoolte vahelised sidemed (juriidilised, majanduslikud, isiklikud);
2. tehingute jada, kus ühe tehingu puhul tekkinud õigussuhe osutuks ülejäänud tehingute tegemiseta mõttetuks;
3. eelnevalt mainitud tehingute jada etteplaneeritus;
4. tehingute jadas puudub mõne etapi puhul majanduslik eesmärk;
5. tehingud on teostatud võrreldes tavapärase majandustegevusega ebaloomulikult;
6. tehingute ajaline järgnevus ja kestvus.

Antud tegureid peaks vaatama koosmõjus ning mida rohkem neist teguritest esineb, seda tõenäolisem on, et sooritatud tehingul puudub reaalne majanduslik sisu, mis omakorda oleks aluseks MKS § 84 rakendamiseks ning maksustamise ümber vaatamiseks.

Lahendis 3-3-1-67-09 oli AS Eesti Posti ja maksuhalduri vaidluse keskmeks küsimus, kas Eesti Posti ning füüsilistest isikutest ettevõtjateks hakanud postiljonide vahel allkirjastatud töövõtulepingute ja käsunduslepingute näol on tegemist olemuslikult hoopis töölepingutega, millele kohaldanuks suurem maksukoormus. Mainitud kaasuse puhul ei lähtunud maksuhaldur MKS § 84 järgi majandusliku tõlgendamise põhimõttest ega pööranud tähelepanu sellele, mis oli lepingute sõlmimise eesmärgiks. Riigikohtu kolleegiumi hinnangul ei saa maksu määramisel lähtuda vaid lepingu ümberkvalifitseerimisest, vaid selgitada välja tehingu eesmärk ning viidata maksu määramise õiguslikule alusele. Sellest õiguslikust alusest tingituna oleks maksuhaldur pidanud tuvastama osapoolte tahtluse maksueelise saamiseks.⁶²

Olulisteks märksõnadeks on siinkohal „tahtlus maksueelise saamiseks“, mis kattub peatüki alguses kirjeldatud õiguse kuritarvitamise doktriini teise punktiga. Samuti tuli kolleegiumi hinnangust välja, et kui tehinguga mingisugust maksueelist ei saadud, siis ei ole maksuhalduril õigust maksukohustust ümber hinnata.

Kohtulahendite põhjal selgub, et maksudest kõrvalehoidumisena käsitletakse tehingut, mille puhul on selle osapooled maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil valinud tehingu majanduslikule sisule ebakorrekse juriidilise vormi, mille kaudu taheti saavutada maksustamisel teistega võrreldes soodsamaid tingimusi. Füüsilise isiku puhul loetakse maksudest kõrvalehoidumiseks näiteks ka olukord, kus isik saab majanduslikus mõttes

⁶² AS Eesti Post kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 10. oktoobri 2007. a maksuotsuse nr 12-5/623 tühistamise nõudes, nr 3-3-1-67-09, Riigikohtu halduskolleegium 09.12.2009

tulu, kuid väldib selle konkreetse tehingu majanduslikku sisu moonutades enda õiget maksukohustust.⁶³

Samuti ei loeta seaduspäraseks maksude optimeerimiseks situatsiooni, kus isik kuritarvitab teadlikult õigust. Kuritarvitamise eeldusteks on näiteks tehingu ebakohasus ehk olukord, kus teised teadlikud ja sõltumatud pooled ei teeks samadel tingimustel sarnast tehingut. Kuritarvitamisele viitab ka maksueelist andev ebakohane õiguslik kujundus ning kui maksukohustuslasel puudub mõistlik põhjus ebakohase kujundamise kasutamiseks (ehk sisuliselt ei suuda isik ära põhjendada, miks reeglipärasest kõrvalekalduv tehing oleks asjakohasem ja mõistlikum.⁶⁴

Kokkuvõtvalt on võimalik kohtupraktika põhjal kindla ühisosana välja tuua asjaolu, et maksuhalduril tuleb maksude optimeerimise ja maksupettuse eristamisel lähtuda ennekõike tehingu reaalsest majanduslikust sisust. Maksukohustuslane võib endale võimaluse korral valida soodsama maksustamise viisi, kuid asjakohasel tehingul peab olema reaalne majanduslik sisu. Majandusliku sisu hindamisel tuleb maksuhalduril lähtuda objektiivsetest faktilistest asjaoludest, mistõttu tuleb maksuhalduril esitada konkreetsed ning tõendatud põhjused, miks nende arvates näiteks tehingu majanduslik sisu puudub. Tihti võivad tehingud olla kunstlikud ning sooritatud vaid selleks, et tagada väiksem maksukohustus, mis aga ei ole aktsepteeritav. Samuti on kohtud leidnud, et kui tehing on tehtud peamise eesmärgiga maksude maksmisest kõrvale hoiduda ja maksuõigust on kuritarvitatud, siis ei ole tegemist enam maksude optimeerimisega, vaid maksudest kõrvale hoidumisega.

2.2 Maksude optimeerimise skeemidega seotud probleemidest ja lahendustest

Maksupettuse ja maksude optimeerimise vahel on konkreetsete sisuliste erinevuste leidmine suhteliselt ebamäärane tegevus ja enamasti taandub kõik sellele, kui efektiivselt suudab maksuhaldur tõestada, et majandustehingud olid sooritatud kunstlikult ning tahtlus maksueelise saamiseks tõepoolest eksisteeris. Kui vaadata maksuhalduri poolt kaotatud kohtukaasuseid, siis on need tihti põhjendatud sellega, et maksuhaldur pole suutnud piisavalt hästi ära tõestada tehingute majandusliku sisu puudumise. See võib viidata, et hetkel

⁶³ Retel, S. „Maksude planeerimine – nüüd seaduslik“ (2010),
<<http://www.raamatupidaja.ee/default.aspx?publicationid=03d75355-c256-453c-98ed-49213d07bb62>>
(22.10.2014)

⁶⁴ *Ibid.*

kehtivad seadussätted ei ole piisavalt efektiivsed, et formaalselt korrektset (kuid sisult mittekorrektset) maksude optimeerimist kvalifitseerida maksupettusena.

Agressiivse maksude planeerimise vastu toimub võitlus ka Euroopa juhtorganite kõrgemal tasandil. Nii OECD kui ka Euroopa Komisjon on viimastel aastatel tulnud välja ulatuslike plaanide ja soovitustega, kuidas maksustamist kõigi jaoks võrdsemaks muuta ning vältida õiguse kuritarvitamist.

Euroopa Komisjon on hetkel tulnud välja kahe peamise tegevussuunaga, millest üheks neist on topeltnmaksustamise lepingute efektiivsemaks muutmine. Hetkel on leitud, et praegusel kujul kehtivaid topeltnmaksustamise lepinguid kasutatakse maksuõiguse kuritarvitamiseks liiga palju ära. Seega on komisjoni üheks sooviks vähendada eelkõige maksuvabastuste erinevusi liikmesriikide vahelistes maksulepingutes. Selle tagamiseks anti liikmesriikidele soovitus lisada maksulepingutesse eraldi sätte, mis tagaks, et ei maksustataks ühes lepinguriigis maksustamisele kuuluvat tulu teises lepinguosalis riigis vaid juhul, kui see tulu tööpoolest esimeses lepinguriigis ka maksustatakse.⁶⁵

Teine soovitus Euroopa Komisjonilt on kehtestada liikmesriikidel ühine ja lihtne maksuõiguse kuritarvitamise vastane regulatsioon. Selle abil tahetakse piirata maksueelise saamise eesmärgiga tehtavate kunstlike tehingute levikut ning sisuliselt on tegu liikmesriikide ühise majandusliku tõlgendamise reegluga.⁶⁶

Eesti Maksu- ja Tolliamet Liidus ollakse idee suhtes positiivselt meelestatud ning usutakse, et see võiks maksumaksjatele ja Eesti ühiskonnale kasulik algatus olla, kuna üldistest põhimõtetest sarnane arusaam vähendaks võimalikke kohtuvaidlusi ning topeltnmaksustamise olukordi. See omakorda säästab maksumaksjate raha.⁶⁷

Maksu- ja Tolliameti hinnangul oleneb palju sellest, milliseks kujuneb ühtse majandusliku tõlgendamise reegli lõplik sõnastus. Samas on sellel plaanil oma kindel kasutegur kindlasti olemas – näiteks loob see üle Euroopa Liidu ühesuguse lähenemise, mis lihtsustab ettevõtja arusaama tehingute tegemisel võimalikest tagajärgedest. Ka vähendaks see lisakoormust iga liikmesriigi puhul asjad eraldi selgeks teha.⁶⁸

⁶⁵ Künnapas, K. 2013. „Isuäratavad maksuskeemid Euroopas“. *MaksuMaksja nr 2*, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1508>> (06.03.2014)

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ Lisa 2. Intervjuu Eesti Maksu- ja Tolliameti Liidu vanemjuristi Martin Hubergiga.

⁶⁸ Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendikuga.

Hetkel on üks Euroopa Komisjoni esitatud variantidest järgnev: „Näilikku tehingut või tehingute ahelat, mille olemuslikuks eesmärgiks on maksude vältimine ning mis toob kaasa maksueelise, ei võeta (maksustamisel) arvesse. Rahvuslikud ametivõimud käsitlevad selliseid tehinguid maksunduslikus mõttes lähtuvalt nende majanduslikust sisust.“ Sõnastuse poolest on tegemist Eestis kehtivale reeglile võrdlemisi sarnase variandiga. Samas on Euroopa Komisjon selle reegli tõlgendamise osas esitanud omapoolseid selgitusi. Näiteks on selgitatud, kuidas mõista maksudest kõrvalehoidumise eesmärki, saavutatavat maksusoodustust ja tehingut või tehingute ahelat. Hindamaks seda, kas isik on saanud maksueelise, tuleks Euroopa Komisjoni hinnangul näiteks tuvastada, kas summa kajastub maksubaasis, kas maksumaksja saab mahaarvamistest kasu, kas maksustamise eesmärgil on tekkinud kahju jne. Lõppeesmärgiks on võrrelda maksukohustuslase kohustusi näiliku tehingu tegemisel sellega, kui näilikku tehingut tehtud ei oleks.⁶⁹

OECD poolt on aktuaalsel kohal tegevusplaan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), mille üheks suurimaks eesmärgiks on tõkestada riikide maksubaasi vähendamist ning kasumite kõrvalesuunamist, sh on tähelepanu all siirdehindade temaatika ning maksulepingute liigne kuritarvitamine.

Maksu- ja Tolliamet on osalenud OECD töögruppide kohtumistel ning saab öelda, et antud tegevusplaani arengut jälgitakse hoolikalt. Samuti on ühise koostöö käigus võimalik Maksu- ja Tolliametil teha ettepanekuid tegevusplaani täiustamiseks. Senini suhtutakse Maksu- ja Tolliameti BEPS tegevusplaani välja töötamisele väga positiivselt ning võetakse seda kui asjakohast algatust, kuivõrd see võimaldab piirata maksuvabalt kasumi väljaviimist ning kaitsta riigi tuluallikaid.⁷⁰

Ka Eesti Maksumaksjate Liidus jälgitakse BEPS tegevusplaani edasist arengut ning toetakse muudatusi, mis suurendavad maksusüsteemide läbipaistvust. Samas tuuakse välja võimalik probleemkoht: oluline on see, kuidas erinevad uued meetmed Eesti seadustesse jõuavad ning meie ühiskonnaga kokku lähevad. Eesti puhul valitseb oht, et kõnealuste meetmete administreerimise kulu kaalub üle selle hüve, mis nende rakendamistest saadakse. Samuti tuleks eelnevalt kindlaks teha, mil määral võivad võimalikud muudatused omada ohtu Eesti maksusüsteemi eripäradele. Näiteks soovitakse tegevusplaani raames seada intresside mahaarvamine allikariigis sõltuvusse intresside maksustamisest nende saaja

⁶⁹ Künnapas, K. 2013. „Isuäratavad maksuskeemid Euroopas“. *MaksuMaksja nr 2*, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1508>> (06.03.2014)

⁷⁰ Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendikuga.

asukohariigis, mille puhul võib kerkida üles küsimus, kuidas toimiks selline piirang Eesti äriühingule, kus maksukohustust võib lõpmatuseni edasi lükata, makstavate intresside puhul.⁷¹

Kuigi maksupettused ja maksude optimeerimine on piiriülene teema, siis on sellegipoolest oluline vaadata ka probleemi siseriiklikke aspekte. Eriti oluline on vähendada maksude optimeerimise võimalusi juba eos ehk täiustada jooksvalt auklikke seadussätteid.

Maksu- ja Tolliameti hinnangul on olukord selles osas juba oluliselt paranenud ning viimaste seadusemuudatustega on suudetud mitmeid „auke“ sulgeda. Seda näitavat ka esmased mõjuarvutused ning paranenud maksulaekumised. Ühe näitena võib tuua töötamise registreerimise nõude, tänu millele on riigieelarvesse laekunud kuue kuuga 9 miljonit eurot rohkem makse. Sarnaselt edukaks peetakse ka üle tuhande euroste arvete deklareerimise seadustamist, mille esmaste analüüside hinnangul ületab eeldatav eelarvesse laekumine kahekordselt esialgse prognoosi.⁷²

See näitab vaid, et sarnast praktikat tuleks ka edaspidi rakendada ning puudulikke seadussätteid kindlamaks muuta, sh nõuab see selgemat avamist õigusselguse kohapealt. Samuti tuleb ebaselgelt ja puudulikult reguleeritud valdkondade puhul tuleks rakendada veidi teistsugust lähenemist. Näiteks oli mõni aeg tagasi teemaks sportlastele stipendiumide maksmine spordiklubide poolt, millega prooviti optimeerida makse tööjõukulude arvelt. Kui seadus oleks olnud konkreetsem, siis oleks taoline olukord ära hoitud ning säästetud oleks kõigi osapoolte aega ja raha. Olukord, kus maksumaksja peab juhinduma mingisugustest juhenditest, mis tegelikku seaduslikku väärtust ei omagi, ei tohiks olla aktsepteeritav.

Praegu on üheks selliseks juhtumiks nn OÜ-tamine, mille seaduslikkuse või mitteseaduslikkuse osas käib mitu kohtuvaidlust. OÜ-tamise all mõeldakse olukorda, kus töötaja ei näita tulu mitte eraisikuna või füüsilisest isikust ettevõtjana, vaid näiteks osahinguna.

Eesti Maksumaksjate Liidu hinnangul peaks maksuhaldur proovima asjale sisuliselt läheneda. Samuti ollakse kriitilised selles osas, et OÜ-tamise osas ei ole maksuhaldur suutnud nende arvates välja mõelda, kuidas ja mille alusel aktiivse tulu mahtu passiivse

⁷¹ Lisa 2. Intervjuu Eesti Maksumaksjate Liidu vanemjuristi Martin Hubergiga.

⁷² Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendikuga.

tulu mahust eristada. Hetkel Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud juhendis määratletud kriteeriumid on Eesti Maksumaksjate Liidu hinnangul eluvõõrad ning ebareaalsed.⁷³

Vähemtähtis pole eelnevalt mainitud majandusliku tõlgendamise reegli küsimus, mis tuleneb MKS § 83 ja 84-st. Siinkohal tuleb tõstatada küsimus, kas see reegel on praegusel kujul maksuhalduri jaoks piisavalt efektiivne töövahend, et eristada maksude optimeerimist maksupettusest.

Maksu- ja Tolliametilt saadud vastuse kohaselt on igapäevatoos tegemist piisavate sätetega, mis annavad maksuhaldurile vabamad võimalused määrata makse näiteks hindamise teel või hinnata ümber tehingute sisu vastavalt tegelikult toimuvale⁷⁴. Samas on näiteks Riigikohus ühes oma lahendis leidnud, et faktiliste asjaolude arvestamise puhul oleks parem, kui see oleks ühemõtteliselt sätestatud seaduse või määrusega, sest vaid niimoodi oleks kõigile osapooltele tagatud suurem õiguskindlus ning õigusselgus⁷⁵.

Tõenäoliselt oleks optimeerimisega seotud probleeme võimalik ennetada juba eos. Võib oletada, et kui inimeste maksukoormus oleks madalam, siis tegeleksid inimesed optimeerimisega väiksemal määral ning nende soov makse tasuda kasvaks⁷⁶. Sellele, et praeguse maksukoormuse all ei taju paljud kodanikud makse õiglastena, viitas ka Eesti Maksumaksjate Liidu esindaja⁷⁷.

Kokkuvõtlikult on oluline maksuseadused konkreetsemaks ning kõigile üheselt mõistetavaks muuta ja mõneti on sellega juba algust tehtud. Mitmetimõistetavaid olukordi aitavad suure tõenäosusega vähendada ka OECD poolt välja töötatav BEPS, millega soovitakse tõkestada riikide maksubaasi vähendamist ning kasumite kõrvaesuunamist. Samuti on nii Maksu- ja Tolliamet kui ka Eesti Maksumaksjate Liit positiivselt meelestatud Euroopa Komisjoni poolt välja pakutud ühtse majandusliku tõlgendamise reegli osas, mis võiks nende hinnangul lihtsustada arusaama tehingute tegemisel võimalikest tagajärgedest ning vähendada võimalike kohtuvaidluste arvu. Üldist olukorda ning õiguskindlust võiks parandada ka see, kui faktiliste asjaolude arvestamine maksuhalduri poolt oleks konkreetset määratletud kas seaduse või määruse näol.

⁷³ Lisa 2. Intervjuu Eesti Maksumaksjate Liidu vanemjuristi Martin Hubergiga.

⁷⁴ Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendikuga.

⁷⁵ Madis Kaalu kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamise nõudes, nr 3-3-1-57-08, Riigikohtu Halduskolleegium 06.11.2008

⁷⁶ Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendikuga.

⁷⁷ Lisa 2. Intervjuu Eesti Maksumaksjate Liidu vanemjuristi Martin Hubergiga.

KOKKUVÕTE

Maksude optimeerimise ja maksupettuse eristamine on ühiskonnas problemaatiline temaatika, kuna nende vaheline piir on õhuke ja hägune. Selleks, et vähendada riigi maksutulu kaotust ning kohtuvaidlustele kuluvat ressursi, tuleks piirid konkreetsemaks muuta. Maksude optimeerimine põhjustab ühiskonnas erinevaid moonutusi, mis mõjutavad negatiivselt ka tavalist kodanikku. Samuti pole piisaval määral tagatud õigusselgus.

Teema on aktuaalne, kuna riik kaotab pidevalt rahalist ressursi kohtuvaidluste ja saamata jäänud maksutulu näol. Samuti ohustab ebaselge olukord maksumaksjate ootust õiguskindlusele- ja selgusele ning aitab kaasa erinevate turumoonutuste tekkele ühiskonnas.

Töö uudsuseks ja lisandväärtuseks on kommentaarid maksude optimeerimise ja maksupettuste eristamisega seonduvate võimalike probleemide kohta Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitjalt ja Eesti Maksumaksjate Liidu vanemjuristilt. Töö koostajale teadaolevalt ei ole antud teemat varasemalt Sisekaitseakadeemias lõputöö raames käsitletud.

Probleemiks on seadusliku maksude optimeerimise ning ebaseadusliku maksupettuse vaheline ebaselge piir ja sellest tulenev õigusselguse puudumine.

Lõputöö eesmärgiks oli selgitada välja maksude optimeerimist ja maksupettust eristavad kriteeriumid. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli toetavat uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade maksude optimeerimise olemusest. Maksude optimeerimine (*tax avoidance*) tähendab maksukohustuslase poolset maksukoormuse kujundamist seaduse piirides. Selle eesmärgiks on oma kasumi maksimeerimine. Legaalse maksude optimeerimisega on tegemist niikaua, kuni maksukohustuslase tehingu vorm on vastav tema majandustegevuse tegelikule sisule. Hetkest, kui tehingu reaalselt sisu üritatakse varjata, ei ole enam tegu maksude optimeerimisega. Makse optimeeritakse mitmel eriviisil: tulu liiki muutes, tulu tekkimise aega valides, tulu saajat muutes, tulu riiki valides.

Teiseks uurimisülesandeks oli avada maksupettuste ehk maksudest kõrvalehoidumise olemust ning tutvustada nende sagedasemaid skeeme. Maksudest kõrvalehoidumine (*tax evasion*) on materiaalne õigusrikkumine, mille abil püüab maksukohustuslane oma maksukohustust varjata või seda ignoreerida. Tihti tehakse seda maksuhalduri eest tegelikku sissetulekut või olulist informatsiooni varjates. Eesti õigusruumis hõlmab maksupettus endas nii kergemat maksudest kõrvalehoidumist kui ka raskemat maksukelmuse süüteo koosseisu. Maksupettuse tulemusena tasub maksukohustuslane vähem makse, kui ta seaduse alusel oleks kohustatud tasuma ning põhjustab sellega riigile rahalist kahju. Samuti peab riik maksupettuste kõrge määra tõttu suurendama ressursse nende avastamiseks. Kõige levinumad pettused on seotud käibemaksuga, aktsiisidega ning tulu- ja sotsiaalmaksuga.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida maksude optimeerimisega seotud kohtupraktikat Eestis ja Euroopa Liidus. Kohtupraktika põhjal tuleb maksupettuste ja maksude optimeerimise eristamisel lähtuda tehingu reaalsest majanduslikust sisust, mitte selle formaalsest poolest. Maksukohustuslane võib endale võimaluse korral küll soodsama maksustamisviisi valida, kuid oluline on, et asjakohasel tehingul oleks tegelik majanduslik sisu. Majandusliku sisu hindamisel peab maksuhaldur lähtuma objektiivsetest faktilistest asjaoludest. Majandusliku sisu hindamisel tuleks arvestada järgmiste teguritega: tehingu osapoolte vaheliste sidemetega, tehingute jada ja nende etteplaneeritusega, majandusliku eesmärgiga, majandustegevuse loomulikkusega, tehingute ajalise järgnevuse ja kestvusega. Kunstlikud ning vaid soodsama maksukoormuse tagamise eesmärgil tehtud tehingud ei kuulu seadusliku maksude optimeerimise alla. Kui tehing on maksukohustuslase poolt tehtud peamise eesmärgiga maksudest kõrvale hoida ning maksuõigust on kuritarvitatud, siis ei ole enam tegemist maksude optimeerimisega. Kuritarvitamise hindamise üheks eelduseks on näiteks tehingu ebakohasus ehk tuleks vaadata, kas sõltumatud osapooled teeksid samadel tingimustel sarnase tehingu või mitte.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida maksude optimeerimise skeemidega seotud probleeme ja lahendusi. Töö koostaja viis läbi intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendiku ning Eesti Maksuameti Liidu vanemjuristi Martin Hubergiga. Oluline on jätkata maksuseaduste kindlamaks muutmist õigusselguse osas. Maksuseadused peaksid olema üheselt mõistetavad ja ei tohiks anda võimalust teisitimõtlemiseks ehk maksude optimeerimiseks. Üldises plaanis tuleks parandada maksuhalduri võimalusi kvalifitseerida agressiivne maksude optimeerimine

maksupettuseks. Lähitulevikus võivad olukorda parandada OECD poolt väljatöötatav tegevusplaan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ning Euroopa Komisjoni poolt pakutud idee ühtsest majandusliku tõlgendamise reeglist, mille mõlema puhul nähakse Eestile pigem positiivset mõju. Ühtne majandusliku tõlgendamise reegel võiks teoreetilises plaanis anda maksuhaldurile selgemad juhised, kuidas tuvastada, kas tegu on maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehinguga või ei. Seetõttu peaksid nii BEPS tegevusplaan kui ka ühtne majandusliku tõlgendamise reegel teoreetilises plaanis parandama maksukohustuslaste õiguskindlust ning vähendama võimalikke kohtuvaidlusi, mis omakorda säästab ressursi. Samuti tuleks senisest efektiivsemaks muuta kehtivaid maksulepinguid ning tõhustada rahvusvahelist koostööd.

Edaspidistes teadustöodes võiks uurida nii BEPS tegevusplaani kui ka ühtse majandusliku tõlgendamise reegli täpset sobivust Eesti maksusüsteemiga ning võimalikku mõju, sh maksude optimeerimist ja maksupettusi eristavatele kriteeriumidele.

SUMMARY

This diploma thesis was written on the topic of „Tax avoidance vs tax evasion“. The thesis is written in Estonian and consists of a total of 45 pages. The author of this paper has used 47 different sources and all of those sources have been referred to in the thesis.

The topic of the thesis is actual as the state is suffering a loss of monetary resources and tax revenues due to the tax avoidance schemes and the incapacity to qualify those actions as illegal tax evasion. On the other hand, current uncertain situation could also harm tax payer's right to the principle of legal certainty. Therefore it is important to find proper solutions in order to make legislation more transparent to everyone.

The purpose of this thesis is to find out the criterias that differ tax avoidance from tax evasion.

In order to achieve this purpose, the following supportive research tasks were set:

1. Give an overview of the concept of tax avoidance.
2. To open the concept of tax evasion and its most common schemes.
3. Analyze the Estonian and European Court practice related to tax avoidance.
4. Analyze the problems and possible solutions regarding tax avoidance schemes.

The purpose of the diploma thesis was succesfully achieved.

The author has come to the conclusion that the current system could be more clear and a lot of improvements needs to be made. The situation could improve with the new operating plans that were proposed by the European Comission and OECD. Those offered measures should be thouroughly analyzed and taken into account.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

- Allingham, M., Sandmo, A. „*Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*“. (North-Holland Publishing Company, 1972), lk 323-338.
- AS Eesti Post kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 10. oktoobri 2007. a maksuotsuse nr 12-5/623 tühistamise nõudes, nr 3-3-1-67-09, Riigikohtu halduskolleegium 09.12.2009
- Barulin, S. *Налоговый менеджмент*. (Москва: Омега-Л, 2007)
<<http://www.litmir.me/br/?b=95871&p=8>> (11.12.2014)
- Becker, G. „*Crime and Punishment: An Economic Approach*“ (Chicago: The University of Chicago Press, 1968)
- Buldas, V. Tulude maksustamisega seotud optimeerimisskeemid Eestis – töötasu dividendidega asendamise aspekt. Tartu Ülikool, 2010, lk 7.
- Deloitte, „Maksude optimeerimine“, <<http://big4.aripaev.ee/wp-content/uploads/sites/5/2014/06/Deloitte-Maksude-optimeerimine.pdf>> (22.10.2014)
- Elling, T, Laube, M, Ulmre, A. „*Käibemaks II*“ (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006)
- Euroopa Kohtu otsus C-196/04, Cadbury Schweppes plc vs. Commissioners of Inland Revenue.
- Euroopa Kohtu otsus C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise
- Euroopa Kohtu otsus C-425/06, Ministero dell’Economia e delle Finanze vs. Part Service Srl
- Garmon, J. Mosgrove, J. *Reducing tax code noncompliance: ethical perceptions using the theories of rest and Kohlberg*. Christopher Newport University.
<<http://sbaer.uca.edu/research/SBI/2010/p28.pdf>>
- Grauberg, T. 2008. „Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel“. *Juridica*, nr 10, 664-673.
- Heinapuu, O. „Novembris laekus riigile 478,7 miljonit eurot makse“. Rahandusministeerium. <<http://www.fin.ee/novembris-laekus-riigile-4787-miljonit-eurot-makse/>> (04.04.2015)

- Herm, M. „Maksuriskid varjatult tötötasult“. Raidla, Leijins & Norcouc.
<<http://www.rln.ee/maksu-uudised/2011juuni/maksuriskid.html>> (29.12.2014)
- Huberg, M. 2007. „Dividendid vöi palk?“. *MaksuMaksja nr 11*,
<<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=402>>
(29.12.2014)
- Intervjuu Eesti Maksumaksjate Liidu vanemjuristi Martin Hubergiga.
- Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitja Kaido Lemendikuga.
- Jüri Ilvesti kaebus Maksu- ja Tolliameti Pöhja maksu- ja tollikeskuse 13. juuni 2007. a maksuotsuse nr 12-5/373 tühistamise nõudes, nr 3-3-1-59-09, Riigikohtu Halduskolleegium 04.11.2009
- Kallavus, A, Zernask, J. 2009. „Dividendid – hea maksude optimeerimise vahend?“. *Foorum nr 21*, <http://raamatupidaja.ee/article/2009/10/19/Dividend_-_hea_maksude_optimeerimise_vahend?> (20.10.2014)
- Kask, G. Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel. Tartu Ülikool, 2010, lk 18-21
- Kirchler, E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour* (Cambridge: Cambridge University Press, 2009), lk 22
- Kivar, A. Eesti elanike hinnangud levinud maksude optimeerimisskeemidele ning võrdlus maksupettuste hinnangutega . Tartu Ülikool, 2013, lk 18
- Künnapas, K. 2013. „Isuäratavad maksuskeemid Euroopas“. *MaksuMaksja nr 2*,
<<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1508>>
(06.03.2014)
- Lehis, L. *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009)
- Liivamägi, E. „Sissejuhatus siirdehindadesse“. Maksu- ja Tolliamet.
<http://www.areng.ee/public/presentation/RAKS/200709/liivam2gi/sissejuhatus_siirdehindadesse/Liivam2gi-Sissejuhatus_siirdehindadesse.pdf> (29.12.2014)
- Lind, K. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Tartu Ülikool, 2012
- Lind, K. 2003. „Tulu mõiste“. *Juridica, nr 5*, lk 345
- Lind, K. 2010. „Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel“. *Juridica*, nr 3, 205-214

- Lind, K. 2011. „Ülevaade siseriikliku pöördmaksustamise praktikast Euroopa Liidus“, *MaksuMaksja nr 6/7*,
<<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1242>>
(29.01.2015)
- Madis Kaalu kaebus Maksu- ja Tolliametis Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamise nõudes, nr 3-3-1-57-08, Riigikohtu Halduskolleegium 06.11.2008
- Majerovitš, N. Euroopa Liidu ja liikmesriikide uued meetmed agressiivse maksuplaneerimise tõkestamiseks tulumaksu valdkonnas. Tartu Ülikool, 2013, lk 10
- Maksu- ja Tolliamet, „2013. aasta Maksu- ja Tolliametis“,
<www.emta.ee/doc.php?35096> (07.12.2014)
- Maksukorralduse seadus. 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 11.07.2014, 11
- McCaroll, J. 2001. „VAT and fraus legis doctrine“. Tax Adviser,
<<http://old.tax.org.uk/showarticle.pl?id=381>> (04.04.2015)
- Meriküll, J, Rõõm, T, Staehr, K. 2012. „Maksudest kõrvalehoidmise motiivid Balti riikide ettevõtetes“. *Eesti Panga Toimetised nr 8*,
<<http://www.eestipank.ee/publikatsioon/toimetised/2012/82012-jaanika-merikull-tairi-room-karsten-staehr-maksudest-korvalehoidmise-motiivid-balti-riikide>> (22.10.2014)
- Mängel, T. „Mõningaid aspekte salakaubanduse ja organiseeritud kuritegevuse ohjeldamisel Eestis“. *Riigikogu Toimetised* (2000), nr 2.
- Nõukogu direktiiv 77/799/EMÜ 19.12.1977, liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (06.12.2014)
- OECD, „*International Tax Terms*“, <<http://www.oecd.org/ctp/33967016.pdf>>
(06.12.2014)
- Pickhardt, M, Prinz, A. “Tax evasion and the shadow economy” (Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2012).
- Randlane, K. „*Maksukorraldus*“ (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006)
- Retel, S. „Maksude planeerimine – nüüd seaduslik“ (2010),
<<http://www.raamatupidaja.ee/default.aspx?publicationid=03d75355-c256-453c-98ed-49213d07bb62>> (22.10.2014)

Scholes, M. S. Wolfson, M. A. Erickson, M. Maydew, E. L. Shevlin, T. *Taxes and business strategy*. (Prentice Hall, 2004), lk 556.

Truuts, S. „Põhilised maksud ettevõtluses, efektiivne maksude planeerimine“. Start. Artun.

<<http://start.artun.ee/blog/wp-content/uploads/2013/08/2013-Koolitus-maksundus.pptx>> (06.12.2014)

Tulumaksuseadus. 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 23.12.2014,4

Urmas Leemani kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamise nõudes, nr 3-3-1-52-09, Riigikohtu Halduskolleegium 04.11.2009

Uustalu, E. 1998. „Välismaised variühingud“. *Juridica*, nr 6, 300-305.

Ülo Kriisa, Endel Ermeli, Aimar Varula, Ingrid Prantsu, Virko Lepmetsa, Einar Ilma, Enn Kanguri, Ervin Naritsa kaebused Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuste tühistamise nõuetes, nr 3-3-1-23-09, Riigikohtu Halduskolleegium 17.06.2009

LISA 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna juhataja asetäitjaga

Kaido Lemendikuga Tallinnas, 30. märtsil 2015

1. Kui suure probleemina ja kas üldse Maksu- ja Tolliamet maksude optimeerimist tänasel päeval näeb?

Vastus: Kui siin all mõeldakse nii maksupettusi, kui optimeerimist (sh seaduslik optimeerimine), siis probleem on ja väljakutsed suured. Õnneks on seadusandja viimasel paaril aastal andnud maksuhalduri käsutusse ka suuremad võimalused selle probleemi ohjamiseks (töötamise registreerimine, 1000 euroste arvete deklareerimine).

2. Miks isikud Teie arvamuse kohaselt maksude optimeerimisega tegelevad? Kas siin võib olla asi selles, et ühiskonna maksumoraal ei ole veel nii tugev, kui see võiks olla?

V: Peamisteks põhjusteks arvan olevat kõrget maksukoormust ja kindlasti ka maksukuulekuse üldist taset. Samas arvan, et maksukuulekus on aasta aastalt paranenud.

3. Maksude planeerimine ja maksupettused on teatavasti suuresti piiriülesed probleemid. Kui palju teeb Maksu- ja Tolliamet tänasel päeval koostööd liikmesriikidega, et eelnevalt mainitud tegevuste osakaalu vähendada?

V: Koostöö teiste riikide maksuhalduritega on tihe ning käib nii infovahetus, kui oleme osalised ka mitmetes kontrollides koos teiste EL liikmesriikide maksuhalduritega.

4. Üheks oluliseks algatuseks on OECD tegevusplaan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), mille eesmärgiks on tõkestada riikide maksubaasi vähendamist ning kasumite kõrvaesuunamist. Kui pingsalt Maksu- ja Tolliamet antud plaani arengul silma peal hoiab või mil määral selles osaleb?

V: Oleme osalenud OECD töögruppide kohtumistel, nii et võib öelda, et oleme väga lähedalt seotud nimetatud temaga ning hoiame arengutel silma peal ning saame teha ka ise ettepanekuid.

5. Kas Maksu- ja Tolliameti hinnangul võiks sellest tegevusplaanist ka Eestile tulevikus kasu olla? Teatavasti jääb kasumi kõrvaalesuunamise tõttu Eesti riigil saamata suur osa sellest eeldatavast maksutulust, mida annaks meile ainuüksi näiteks siinsed Rootsi pangad.

V: Minu isiklikul hinnangul on kõik muudatused, mis takistavad kasumi maksuvabalt väljaviimist, asjakohased ja vajalikud.

6. Kui keeruline on maksuhalduril tänasel päeval hinnata, kas tegemist on seadusliku maksude optimeerimisega või juba piire ületava käitumise ehk maksupettusega? Kui palju on maksuhalduril endal alles tõlgendamisvabadust või tuleb ainult jäigalt juhendada kehtivast kohtupraktikast?

V: Kohtupraktika aitab kindlasti mitmetitõlgendatavaid teemasid avada ning seab edaspidiseks selgemaid suuniseid. Lähtuma peame ikka seadusest, kuid õnneks annab maksukorralduse seadus meile ka vabamaid võimalusi määrata maksud nt hindamise teel või hinnata ümber tehingute sisu vastavalt tegelikult toimuvale.

7. Kuuldavasti on Maksu- ja Tolliametil praegu käimas mitu kohtuvaidlust selle üle, kas rahvakeeli tuntud OÜ-tamine on legaalne tegevus või mitte. Kas Maksu- ja Tolliametil on veel mõni sarnane kohtuvaidlus käimas, mis võiks luua pretsedendi ning muuta mõne praegusel hetkel veel lubatava skeemi varsti ebaseaduslikuks?

V: Sellise mastaapsusega probleemide osas vaidlusi rohkem ei ole.

8. Kas praegused maksuseadused on Teie hinnangul hästi ülesehitatud või on neis liiga palju auke, mille olemasolu erinevate optimeerimisskeemide kasutamist võimaldavad?

V: Viimaste seadusemuudatustega on suudetud palju "auke" kinni lappida ning seda näitavad nii esmased mõjuarvutused kui ka paranenud maksulaekumine. Nt töötamise registreerimise nõudega on paljud töötajad saanud omale üle pika aja ravikindlustuse ning riigieelarvesse on 6 kuuga laekunud registreerimise mõjul 9 mln eurot rohkem makse. 1000 euroste arвете deklareerimise seadustamisega, näitavad esmased analüüsid, et eeldatava lisalaekumine eelarvesse võib olla kuni 2 korda suurem, kui oli esialgne prognoos.

9. Nii Euroopa Kohtu kui ka Riigikohtu praktikas on optimeerimisskeeme puudutavate lahendite puhul olulisteks märksõnadeks olnud „tegelik majanduslik sisu“ ja „tahtlus maksueelise saamiseks“. Täna õigusruumis saab maksuhaldur nende kriteeriumite hindamisel lähtuda MKS § 83 ja § 84-st. Kui efektiivsed need sätted maksuhalduri jaoks tegelikus elus on ja kas need on piisavad või oleks maksuseadustes tarvis mingeid muudatusi, uuendusi teha?

V: Need sätted on täiesti piisavad.

10. Kuivõrd maksude optimeerimise ja maksupettuste näol on tegemist rahvusvahelise probleemiga, siis on Euroopa Komisjonist käinud ühe ideena läbi kehtestada liikmesriikidele ühtne majandusliku tõlgendamise reegel. Kas selline muudatus võiks Eesti jaoks pigem kasulik või kahjulik olla?

V: Oleneb reegli sõnastusest. Kasutegur kindlasti see, et üle ELi on siis ühesugune lähenemine, mis lihtsustab ka ettevõtja arusaama, tehingute tegemisel võimalikest tagajärgedest ning ei pea iga liikmesriigi osas endale eraldi asju selgeks tegema.

LISA 2. Intervjuu Eesti Maksumaksjate Liidu vanemjuristiga

Martin Hubergiga Tallinnas, 31. märtsil 2015

1. Kui suure probleemina Maksumaksjate Liit maksude optimeerimist tänasel päeval näeb (näiteks konkurentsimoonutused jne) ning kas Maksu- ja Tolliamet peaks optimeerimisskeemide vastu ühiskonnas võitlema?

Vastus: Optimeerimine ei ole Eesti siseselt kuigivõrd suur probleem. Pigem on probleemiks maksuhalduri suutmatuse maksupettuste tõkestamise ja avastamisega tegeleda ning selle asemel tegeletakse pseudoküsimustega, kogutakse metsikus koguses andmeid (nn 1000 euro arve seadus), väidetakse nagu sellest oleks palju kasu, kuid kasulikkust tõendada keegi ei oska, sest sellest ei saagi olulist kasu olla. Optimeerimise seisukohast on ju vaja, et oleks mida kokku hoida. Eesti ühingutel tulumaksukohustus puudub, kui maksustatavaid väljamakseid või kulusid ei tehta. Siseriiklikult viib see pigem automaatselt küsimuse maksupettustele. Piiriülel on olnud küsitav senine äriühingu vahendite laenamine ehk alakapitaliseerimise reeglite vajalikkus. Keegi ei ole väga sellele tähelepanu pööranud, kuid ehk vajaks see valdkond täiendavat tähelepanu?

2. Miks isikud Teie arvamuse kohaselt maksude optimeerimisega tegelevad? Kas siin võib olla asi näiteks selles, et ühiskonna maksumoraal ei ole veel nii tugev, kui see võiks olla?

V: Enamasti kannab optimeerijat siiski maksude pealt kokkuhoidmise soov. Küsimus ei pruugi alati olla mitte maksumoraalis, vaid selles, kas maksu tajutakse õiglasena. Näiteks, kui sõiduautode erakasutuselt maksti nurinata kuni 2000 kroonilt erisoodustusmaksud ja käibemaks ära ja sõidupäeviku pidamist peeti liiga ebamugavaks, siis summa tõstmine 4000 kroonile andis vastupidise tulemuse ning lisaks maksulaekumise vähenemisele, tekkis kindlasti ka hulk neid, kes võtavad kehtivast korrast „viimast“.

Tegelikult algab kõik palju sügavamalt. Ma ei tea, kui palju te leiate aega sellele pühenduda, kuid õigusteoreetiliselt on riik loodud inimeste jaoks, mitte inimesed riigi jaoks. Riik tagab inimeste õiguste ja vabaduste parima realiseeritavuse. Õigused lähtuvad inimesest, mitte riigist. Kui kehtestatakse uus maks, siis riik, mitte ei tule vastu ja ei paku võimalust tasuda obrokit, vaid ta piirab inimeste õigusi (maksude puhul enamasti peamiselt omandiõigust, st mingi osa rahast võetakse mingil viisil ära, kas siis tarbimist, omandit või tulu maksustades). Selline asi peab olema põhjalikult läbikaalutud (mitte vaid riigi tasandil vaid dialoogis ühiskonnaga), kas seda on vaja, miks just midagi maksustada mitte midagi muud, mil viisil, mil määral, mis ajast (nt üleöö jõustuvate kohustuste vältimine) jne. Lõppude lõpuks peab arvestama ka seda, et riik, mitte ainult ei maksusta, vaid ta peab looma soodsad tingimused selleks, et tekiks miski, mida maksustada, mitte püüda surnud lehma edasi lüpsata. St riik peab tagama, et ettevõtlus õitseks, sest muidu ei saa seda sektorit maksustada, eriti edukalt mitte vähemasti.

Eesti riigi eksistentsi eesmärk ei ole iga hinna eest raha koguda ja kuigi maksud on riigi sunnijõu element, peab demokraatlikus riigis toimuma ka maksude kehtestamine dialoogis maksumaksjatega. Ilma selle dialoogita ei maksa mingit erilist moraali oodata.

Siit me jõuamegi selleni, mis moraalist me saame rääkida, kui ettevõtjatele kehtestati sõiduautodega seoses ebamõistlikud kohustused ja piirangud ning MTA peadirektor läks KUKU Raadios uhkustama, et tal on ametiautoks must Superb, millega ta teeb erasõite ning ta toonitas eraldi, et maksud on erasõitujadelt kenasti makstud, kuid unustas, et neid ei maksa mitte tema, vaid riik ning riik võtab selle raha ju omakorda inimestelt ja ettevõtjatelt...

Mingi hetk kahtlemata moraal „murdub“. Kuigi eestlased on suhteliselt orjameelselt leplikud ja ei julge millegi vastu avalikult protestida, on maksude kaudu oma „õigluse jaluleseadmine“ teatav moraalne nauding. Kui riik aga kasvõi ühes valdkonnas sellisesse ämbrisse astub, siis on usaldust ja moraali keeruline taastada.

3. Üheks oluliseks algatuseks on OECD tegevusplaan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), mille eesmärgiks on tõkestada riikide maksubaasi vähendamist ning kasumite kõrvaesuunamist. Kui pingsalt Maksumaksjate Liit selle tegevusplaani arengut jälgib ning kas Te peate seda Eestile kasulikuks?

V: Maksumaksjate Liit järgib huviga arenguid OECD BEPS tegevusplaani osas ning laias laastus toetab õiglast maksukonkurentsi, mille üheks osaks on ka maksusüsteemide läbipaistvus. Kuna BEPS ei ole OECD liikmesriikidele kohustuslik vaid rangelt soovituslik, siis väga palju sõltub sellest, kuidas erinevad meetmed, kas siis otse või omakorda läbi Euroopa Liidu taseme õigusaktide, Eesti seadustesse jõuavad. Eesti suguse väikese riigi puhul on siiski alati oht, et nende meetmete administreerimine läheb meie riigi jaoks lõppkokkuvõttes kallimaks kui nendest saadav hüve.

Samuti hõlmavad mõned tegevuskavad nüansse, mis võivad omada ohtu Eesti eripärasele maksusüsteemile nt. tahetakse seada intresside mahaarvamine allikariigis sõltuvusse intresside maksustamisest nende saaja asukohariigis. Siin võib tekkida küsimus sellest, kuidas toimib selline piirang Eesti äriühingule, kus maksukohustust võib lõpmatuseni edasi lükata, makstavate intresside korral. Me loodame, et Eesti ametnikud, kes OECD töögruppides osalevad, hoiavad sellistel arengutel vägagi hoolikalt silma peal ja sekkuvad vajadusel otsustavalt.

4. Kas praegused maksuseadused on Teie hinnangul hästi ülesehitatud või on neis liiga palju auke, mille olemasolu erinevate optimeerimisskeemide kasutamist võimaldavad?

V: Maksuseadustesse kirjutatakse tihti rumalusi sisse seetõttu, et ministeeriumi ametnikud on ebapädevad ja eeldavad endi ilmeksimatust. Selliseid juhtumeid, kus EML on Rahandusministeeriumi tähelepanu seadusesse sisse kirjutatud lünkadele juhtinud, kuid ministeerium ignoreerib seda, on küllaltki palju. Muidugi tuleb arvestada ka seda, et alati on olemas inimesi, kes vaatavad mingile asjale teise nurga alt ning avastavadki lünga, mida keegi ei olnud tähele pannud. Üldjoontes ei ole aga seadustel häda midagi.

5. Kuidas annaks Teie meelest vältida olukorda, kus mõne tegevuse puhul (näiteks OÜ-tamine) pole veel üheselt selge, kas tegemist on ebaseadusliku või seadusliku maksude planeerimisega ning kõik oleneb vaid maksuhalduri tõlgendamisosavusest (ehk sisuliselt valitseb ühiskonnas teadmatus)?

V: Maksuhaldur ei peaks püüdma juriidilise žongleerimisoskuse täiustamise poole, vaid püüdma asjale sisuliselt läheneda. Kõiki asju, mida maksuhaldur õigeaks ei pea, ei saa keelatud asjade nimekirja kanda. See muudaks seadused kasuistlikuks ning pigem

ahvatleks katsetama nendel aladel, mida üles loetletud ei ole. OÜ-tamise osas ei ole ka maksuhaldur ise suutnud välja mõelda, millisel alusel aktiivse tulu mahtu passiivse tulu mahust eristada. Koostati küll juhend, kuid seal määratletud kriteeriumid olid eluvõõrad ja ebareaalsed.

Iseenesest see valdkond vajaks mingit kindlamat suunist, kuid maksuhalduri varasem plaan on hirmuäratav ning muudaks iga ettevõtja, kes ei ole üksnes passiivne investor, sisuliselt palgaliseks. See seaks äriühingu kui sellise kontseptsiooni juba kahtluse alla. Võiks ju siis kõiki juba FIE-dena tegutsema sundida.

6. Kuivõrd maksude optimeerimise ja maksupettuste näol on tegemist piiriülese ja rahvusvahelise probleemiga, siis on Euroopa Komisjonist käinud ühe ideena läbi kehtestada liikmesriikidele ühtne majandusliku tõlgendamise reegel. Kas selline muudatus võiks Eesti jaoks pigem kasulik või kahjulik olla?

V: Peame seda arengut maksumaksjatele pigem kasulikuks. Üldistest põhimõtetest ühtne arusaam erinevates riikides vähendab võimalikke vaidlusi ning topeltemaksustamise juhtumeid ning hoiab selle kaudu kokku maksumaksjatele aega ja raha.