

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Roman Vorontsov

**MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE REEGEL
MAKSUÕIGUSES**

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Majandusliku tõlgendamise reegel maksuõiguses</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: The rule of economic interpretation in tax law</p> <p><i>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 37 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 39 allikat, millele on töös viidatud.</i></p> <p><i>Teema aktuaalsus seisneb selles, et maksukohustuslased püüavad tihti tehingule omistada teist tehingu juriidilist vormi, mis erineb tegelikust majanduslikust sisust.</i></p> <p><i>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida majandusliku tõlgendamise reeglit maksuõiguses. Sellest tulenevalt on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Anda ülevaade lepinguvabaduse ulatusest maksuõiguse mõistes.</i> 2. <i>Anda ülevaade majandusliku tõlgendamise reeglist teoreetilises käsitluses.</i> 3. <i>Analüüsida majandusliku tõlgendamise reegli rakendamist maksumenetluses.</i> 4. <i>Analüüsida majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega seotud probleeme.</i> <p><i>Lõputöö eesmärk saavutati. Lõputöös jõuti järeldusele, et majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega kaasneb õigusselguse põhimõtte rikkumine. Õigusselguse põhimõtte rikkumine väljendub selles, et maksukorralduse seaduses puudub maksudest maksmisest kõrvalehoidumise mõiste ja sellele vastav teokoosseis. Mis puudutab tahtluse tuvastamist, siis ei ole selge, kas majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks piisab sellest, kui tehing sooritatakse peamiselt maksude kõrvõlehoodumise eesmärgil või peab tehingu sooritamisel olema ka muud eesmärgid. Samuti peab autor probleemiks seda, et maksuõiguses kehtiv kaalutusõigus võib tekitada ebavõrdset kohtlemist.</i></p>	
<p>Võtmesõnad: majandusliku tõlgendamise reegel, lepinguvabadus, maksuõigus, tsiviilõigus, lepinguvabaduse kuritarvitamine</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: substance over form, freedom of contract, tax law, civil law</p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013–2016, Riigi eelarvestrateegia 2015–2018</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: <i>Roman Vorontsov</i></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>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja:</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kaitsmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Uno Silberg</p>	<p>Allkiri:</p>

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE REEGLI OLEMUS	6
1.1 Lepinguvabaduse ulatus maksuõiguse mõistes.....	6
1.2 Majandusliku tõlgendamise reegel teoreetilises käsitluses.....	13
2. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE REEGLI PRAKTILINE KÄSITLUS	21
2.1 Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamine maksumenetluses	21
2.2 Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega seotud probleemid	26
KOKKUVÕTE	31
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	35

SISSEJUHATUS

Tsiviilõiguses kehtib lepinguvabaduse põhimõte, mis näeb ette, et inimene on vaba oma õigussuhete kujundamisel. Maksustamisel tähendaks tehingu vormi järgimine seda, et isikud võiks sisuliselt omavahel kokku leppida maksukohustuse tekkimise osas. Sellist lähenemist maksuõiguses aga aktsepteerida ei saa. Maksuõigus on avaliku õiguse osa ja maksustamisel lähtutakse majandusliku tõlgendamise reeglist, mis tähendab, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte selle juriidilisest vormist. Põhjus on selles, et maksude objektiks on sooritatud tehingutega kaasnevad majanduslikud tagajärjed, mitte õigussuhted.

Teema valiku peamiseks põhjuseks on see, et majandusliku tõlgendamise reegli kaudu realiseeruvad ühetaolise maksustamise ja maksevõimelisuse põhimõtted ning tsiviilõiguslike võimaluste kasutamine on oht maksuseaduste ühetaolisele rakendamisele.

Teema aktuaalsus seisneb selles, et maksukohustuslased püüavad maksukohustuse vähendamise eesmärgil sageli tehingule omistada teist tehingu juriidilist vormi, mis erineb tehingu tegelikust majanduslikust sisust.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et autori teadaolevalt ei ole rakenduskõrghariduse lõputöodes majandusliku tõlgendamise reeglit maksuõiguse ja tsiviilõiguse vastandamise võtmes varem analüüsitud. Majandusliku tõlgendamise reeglit analüüsitakse kui teistest õigusharudest sõltumatut maksuõiguse nähtust.

Probleemiks on see, et isikud kuritarvitavad tsiviilõiguslikku lepinguvabadust maksude maksmisest kõrvalehoidumise eesmärgil, omistades tehingule vale tehinguvormi. Selle tulemusena jäävad tegelikud majanduslikud sooritused maksustamata ja riik jääb maksutuludest ilma.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida majandusliku tõlgendamise reeglit maksuõiguses. Sellest tulenevalt on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade lepinguvabaduse ulatusest maksuõiguse mõistes.
2. Anda ülevaade majandusliku tõlgendamise reeglist teoreetilises käsitluses.
3. Analüüsida majandusliku tõlgendamise reegli rakendamist maksumenetluses.

4. Analüüsida majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega seotud probleeme.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismetoodikat erinevate andmekogumise viisidena. Andmete kogumiseks kasutatakse dokumendianalüüsi. Analüüsitavateks dokumentideks on peamiselt kohtulahendid ja õigusaktid

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimene peatükk on lõputöö teoreetiline osa. Esimese peatüki esimene alapeatükk on sissejuhatav, kus selgitatakse välja lepinguvabaduse ulatus maksuõiguse mõistes ning maksuõiguse omapärasus võrreldes tsiviilõigusega. Teises alapeatükis räägitakse majandusliku tõlgendamise reeglist teoreetilises käsitluses.

Teine peatükk on käesoleva lõputöö praktiline osa. Teise peatüki esimene alapeatükk on suunatud majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisele. Analüüsitakse, kuidas praktiliselt toimub tehingute sisu majanduslik tõlgendamine maksumenetluses. Teiseses alapeatükis selgitatakse välja ja analüüsitakse majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega seotud probleeme ning kohtupraktikat.

Lõputöös kasutatakse eesti- ja võõrkeelset erialakirjandust, õigusakte seisuga 31.03.2015, Eesti ja Euroopa kohtupraktikat, teadusartikleid ja muid relevantseid allikaid.

1. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE REEGLI OLEMUS

1.1 Lepinguvabaduse ulatus maksuõiguse mõistes

Maksuõigust kui iseseisvat õigusharu iseloomustab ühetaoline maksustamine. Ühetaolise maksustamise põhimõte tuleneb Eesti Vabariigi põhiseadusest, mille kohaselt on kõik seaduse ees võrdsed. Inimeste majanduslikud huvid on piiramatud, kuid maksustamine on üks põhifaktoritest, mis piirab nende realiseerimist.

Maksuõigus on finantsõiguse osa, mis omakorda kuulub avaliku õiguse hulka. Maksuõigus koosneb normidest, mis reguleerivad riiklike ja kohalike maksude kehtestamist määramist ja sissenõudmist (Lehis 2012).

Maksuõigussuhe tekib üksnes seaduse alusel maksumaksja ja maksu saaja vahel, millest tulenevad mõlema poole õigused ja kohustused. Maksuõiguses kehtib subordinatsioonisuhe, kus maksumaksja on nõrgem pool. Praktiliselt see tähendab seda, et maksuõigussuhtes ei ole lubatud kokkulepete sõlmimine ning maksuõigussuhtest tekkivate avalik-õiguslike nõuete täitmine tagatakse riigi sunniga (Lehis 2012). Näiteks maksumenetluse läbiviimise käik ei tohi sõltuda maksumaksja isiklikust nägemusest.

Maksukohustuse tekkimise eelduseks on maksusubjekti ja maksuobjekti olemasolu. Maksu subjekt on maksusuhte kohustatud pool (võlgnik) ehk isik, kes on maksuseaduses sätestatud teokoosseisu ilmnemisel kohustatud maksu maksuma või täitma muid seadusest tulenevaid kohustusi. Maksuõigussuhte kohustatud subjekti üldnimetus on maksukohustuslane. MKS § 6 lõikes 1 toodud definitsiooni kohaselt kuuluvad maksukohustuslase hulka maksumaksja (MKS § 6 lg 2), maksu kinnipidaja (MKS § 6 lg 3) või muu isik, kes vastutab seaduse või lepingu alusel maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuse eest. (MKS § 6 lg 2,3) Tegemist on isikutega, kellel võib tekkida maksuõigussuhetest tulenevaid rahalisi kohustusi. Lisaks rahalistele kohustustele tekib maksumaksjal ja –kinnipidajal ka mitterahalisi kohustusi, kusjuures maksuseaduses võidakse ette näha, et mitterahalisi kohustusi tuleb täita ka siis, kui rahalisi kohustusi ei teki (Lehis 2004).

Maksu objekt (maksustamisobjekt) on maksustamise alus. Selleks võib olla tegevuse või toimingu tagajärg, näiteks tekkinud või üleantud ese või hüve. Üldjuhul ei ole

maksustamisobjektiks õigustoiming ega selle tulemusena tekkinud õigussuge, vaid niinimetatud majandustehing, millega kaasneb muudatus maksumaksja või kolmanda isiku varades ja kohustustes. Sissetulekutelt võetavate maksude (tulumaks, sotsiaalmaks jt sotsiaalkindlustusmaksed) objektiks on tulu tekkimine, käibelt võetavate maksude objektiks on mingi eseme üleminek (käive), omandilt või kulutustelt võetavate maksude objektiks on mingi asja või õiguse omamine või valdamine. Omandimaksude puhul võib maksuobjektiks olla õigussuhe (omandiõigus) või omandi kohta tehtud registrikanne. (Lehis 2004)

Maksuõiguses nagu ka paljudes teistes õigusharudes tuleb teha vahet materiaaõigusel ja menetlusõigusel. Maksukohustuse sisu sätestavad materiaaõiguse normid. Maksukohustuse sisuks on näiteks maksumaksja, maksu objekt, maksumäär, maksuvabastused. Menetlusõiguse normid reguleerivad näiteks maksu deklareerimise ja tasumise korda, maksu määramise ja sissenõudmise korda, vaidluste lahendamise korda jne. Materiaaõiguse sätted on põhiliselt koondatud maksuseadustesse, olulisemad menetlussätted on maksukorralduse seaduses. Materiaalse maksuõiguse ja menetlusõiguse eristamine on vajalik sellepärast, et materiaaõiguse rakendamisel kohaldatakse õigussuhte tekkimise ajal (st maksukohustuse tekkimise ajal, nt tulu või käibe tekkimise hetkel) kehtinud seadust, menetlusõiguses tuleb rakendada menetlustoimingute ajal kehtivat seadust. (Lehis 2012) Näitena saab siinkohal tuua juhtumi, kui maksuhaldur avastas 2010. aastal, et maksumaksja on 2007 maksnud „mustalt“ palka, jättes kinni pidamata tulumaksu ja sotsiaalmaksu, siis tuleb maksuotsuses määrata maksukohustus vastavalt 2007. aastal kehtinud tulu-ja sotsiaalmaksuseaduste sätetele, kuid revisjoni läbiviimine, maksuotsuse tegemine, kättetoimetamine ja vaidlustamine ning maksuõõla sissenõudmine toimub 2010. aastal kehtiva MKS-i redaktsiooni kohaselt.

Üks tähtsamaid maksuõiguse põhimõtteid on ühetaolise maksustamise põhimõte. See põhimõte seisneb seaduse üldkehtivuses, mis sisuliselt tähendab, et kõiki subjekte koheldakse võrdselt. Antud põhimõte tuleneb põhiseaduse §-s 12, mille kohaselt kõik on seaduse ees võrdsed. (PS § 12) Võrdsus peab olema tagatud nii formaalses kui materiaalses maksuõiguses. See tähendab, et nii maksuobjekt, maksubaas, maksu tasumise kord kui maksumäär peavad olema kõikide suhtes, kes seadustes ettenähtud tingimustele vastavad, ühesugused. Ei ole lubatud võrdsetes tingimustes olevate isikute erinev maksustamine või soodustuste tegemine ainult mõnele kategooriale isikutest.

Maksumäärade sõltuvus soost, seisusest või religioosest kuuluvusest ei ole lubatud tänapäeva üldtunnustatud maksuõiguses. (Lehis 1999) See on tänapäeva maksusüsteemi aluspõhimõte, mille arvestamata jätmine ohustab demokraatliku ning arenenud riigi eksisteerimist.

Eraõiguses kehtib privaatautonomia, mis tähendab, et inimesed on vaba oma õigussuhete kujundamisel. Privaatautonomia põhimõte tuleneb 18 – 19 sajandil kujunenud liberalismi õpetusest, kus algselt omas tähtsust vaba tahte teooria (Õige 2009). Privaatautonomia tähtsamaks osaks on lepinguvabadus.

Maksuõigus on tihedalt seotud tsiviilõiguslike lepingute sõlmimisega. Tehingute sooritamisega kaasneb ka tihti maksukohustus. Tsiviilõigusliku lepinguvabaduse alusel on maksumaksjal võimalus valida selline lepinguvorm, mis võimaldab kõige soodsamat maksustamist. (Beger 2000) Samuti tuleb meele pidada, et maksustamisel lähtutakse tehingu majanduslikust sisust, mitte juriidilisest vormist.

Tsiviilõiguses kehtiv lepinguvabadus on põhimõte, mis koosneb sõlmimis-, sisu- ja vormivabadusest. Lepinguvabadus on ühelt poolt vabadus autonoomselt otsustada, kas luua lepingulised suhted, keda valida lepingupartneriks ja millistel tingimustel ennast õiguslikult siduda, teiselt poolt piirangud teiste isikute privaatautonomia realiseerimisest tulenevalt või piirangud, mis on vajalikud avalikes huvides (Grauberg 2010). Lepinguvabadus tähendab ka tahte vabadust ning vabadust väljendada oma tahet. See põhimõte on aktsepteeritav samuti maksuõiguses, kuid piiratud ulatuses.

Näiteks lepingu sõlmimisvabadus tähendab seda, et isik on vaba otsustama, kas ja kellega ta lepingu sõlmib. Eesti Vabariigi põhiseaduse § 19 tagab igapäevase vaba eneseteostuse õiguse tingimusel, et austatakse ja arvestatakse kolmandate isikute õiguste, põhiseadusliku korra ning heade kommetega (PS § 19). Lepingute sõlmimisvabadust tagab ka Eesti Vabariigi põhiseaduse §-s 31 sätestatud tegutsemisvabadus (PS § 31). Lepingu sõlmimisvabadus tähendab ka vabadust kindlaks määrata, millal loetakse leping sõlmituks, milliste tingimuste täitmisel leping jõustub, milline on lepingueelsete suhete õiguslik tähendus ja nende tekkimise võimalikud tagajärjed. Lepingu sõlmimise eesmärgiks on kindlustada ennast õiguslikult tagatud võimalusega nõudeid esitada, nende nõuete rahuldamine kohtu poolt ja hilisem täitmine. Lepingu sõlmimisvabadus tähendab vabadust pidada läbirääkimisi ja vabadust mitte saavutada kokkulepet. Kui aga seda vabadust

kasutatakse hea usu vastaselt, tekitades sellega teisele poolele põhjendamatuid kulusi või muud kahju, siis on õigustatud ka vastutuse panemine heasu põhimõtet rikkunud poolele. (Kull 2000) Maksuõiguse jaoks ei ole sõlmimisvabadus nii oluline aspekt, sest maksustamisel pööratakse suurt tähelepanu maksuõiguse rakendajate poolt just tehingu sisu määramisele.

Lepingu sisu määramise vabadus tähendab seda, et lepingu osapooled võivad määrata ise lepingu sisu ja lepingutüübi. Lepingu sisu võidakse piirata seadusest tulenevate keeldudega, kuid need keelud peavad olema nii sotsiaalselt kui ka majanduslikult põhjendatud, sest lepingulistesse suhetesse sekkudes tunnustatakse teatud eluviise, standardeid, tõekspidamisi ja käitumismudeleid. (Kull 2000) Tsiviilõigusliku sisu määramise vabadus on kõige olulisem maksuhalduri jaoks, sest just tehingu sisust sõltub maksukohustuse suurus.

Vormivabadus tähendab seda, et lepingupooltel on õigus otsustada, millises vormis nad lepingu teevad. Tsiviilõiguses tähendab see ennekõike seda, et isikutel on õigus sõlmida lepinguid nii suuliselt, kirjalikult kui mis muus tahes vormis (Õige 2009).

Maksuõigus on sarnane tsiviilõigusega selle poolest, et maksuõiguses kasutatakse tsiviilõiguse mõisteid, näiteks maksuõiguse normide hulgast võib leida nõuete aegumist, tasaarvestuse, kohustuse ülemineku, solidaarse vastutuse jne sätteid. Tsiviilõiguse kasutamisest maksuõiguses on väga tähtis kursis olla, sest teadmatust tekitab palju raskusi ja tõlgendamist vajavaid kohti (Bungaard 2003). Maksuõiguse ja tsiviilõiguse vastandamise vajadus seisneb selles, et analüüsida lepinguvabaduse kuritarvitamist. Lepinguvabaduse kuritarvitamise analüüsi vajalikkus on tingitud vajadusest takistada maksude vältimist tehingu vormi kuritarvitamise korral.

Lepinguvabaduse kuritarvitamisega on tegemist siis, kui tehingu tegemise motiiviks oli kas ainult või peamiselt maksude tasumisest pääsemise kavatsus. Maksumaksja võimalused makse vältida tulenevad tsiviilõiguslikust lepinguvabadusest, kuid ka Euroopa õiguse kuritarvitamisest, mida kasutatakse liikmesriigi õiguse rikkumise põhjendusena. (Grauberg 2008)

Tallinna Halduskohus on korduvalt väitnud, et tahtlust vältida maksude tasumist ehk maksude optimeerimist ei saa iseenesest pidada maksuseaduste kuritarvitamiseks, sest see piiraks isiku õigust makse planeerida (3-07-1257). Maksumaksjad hoiavad tihti kõrvale

maksudest maksmisest veendumusel, et nende valitud maksuplaneerimise viis on seaduse poolest lubatud ja aktsepteeritav.

Lepinguvabaduse kuritarvitamisel maksuõiguses on tegemist üldjuhul maksude maksmisest kõrvalehoidumisega. Siin peab eristama seadusega lubatud optimeerimist ja keelatud maksude maksmisest kõrvalehoidumist. Eesti õigusaktidega ei ole maksude vältimine ja maksudest kõrvalehoidumine selgelt eristatavad. Kusjuures aga üldtunnustatud praktikast ilmneb, et maksude maksmisest kõrvalehoidumisel omistatakse tehingule vale vorm, mis ei vasta tehingu tegelikule majanduslikule sisule.

Maksumaksjal on õigus makse planeerida, mis tuleneb üldtunnustatud õigusest. Praktiliselt tähendab see seda, et maksumaksja kasutab lepinguvabadust maksuõigussuhete kujundamisel. Tasakaal lepinguvabaduse ja ühetaolise maksustamise põhimõtete vahel sõltub sellest, kui intensiivselt realiseerib maksukohustuslane maksudest kõrvalehoidumise eesmärki (Grauberg 2010). Agressiivne planeerimine on seadusega vastuolus ning toob alati negatiivseid tagajärke isikule, kelle tegevus on suunatud lepinguvabaduse kuritarvitamisele.

Maksuplaneerimine on üks võimalik vahend äriühingul kulusid kokku hoida ning sageli on ettevõtted huvitatud maksukulude vähendamisest või lausa maksukohustuse tekkimise vältimisest. Liiga julge planeerimine võib kaasa tuua vastupidised tagajärjed. Maksude säästmine on seadusega lubatud tegevus, mis ei too endaga kaasa mingeid õiguslikke tagajärgi. Näiteks abikaasad, esitades ühise tuludeklaratsiooni, võivad säästa makse, kuid sellise võimaluse pakub seadus ise ning seega ei saa sellise tegevusega kaasneda mingeid sanktsioone. (Kubja 1999) Maksude planeerimisel tuleb olla suhteliselt ettevaatlik, vältimaks võimalikku hilisemat maksuhalduri maksunõuet (Maksuviidad 2006).

Maksuseadused pakuvad maksumaksjale üsnagi suurel hulgal seadusliku maksuplaneerimise (maksude säästmine, optimeerimine jne) võimalusi mitmesuguste maksusoodustuste ja muude sarnaste hüvede näol. Näiteks võib maksukohustuslane kasutada ära seda, et erinevad palgatulu ja ettevõtluse vorme maksustatakse erinevalt. Samuti on võimalik füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsedes teha oma tuludest mahaarvamisi, mida palgatulust ei saa teha. Kuna juriidiliste isikute jaotamata kasumit ei maksustata tulumaksuga, siis ei ole midagi karistatavat ega taunitavat selles, kui füüsiline isik kasutab investeringute haldamiseks äriühingut, et oleks võimalik investeringuid

maksuvabalt võõrandada ja uutega asendada. Väga avaraid maksuplaneerimise võimalusi pakub rahvusvaheline maksuõigus, sest kollisioonid erinevate riikide maksuseaduste vahel võivad anda olulisi maksueeliseid. (Lehis 2012)

Erinevalt maksude vältimisest on maksude maksmisest kõrvalehoidumine aga tahtlik tegevus, mille tulemusena jäid maksud laekumata või ei laekunud täies ulatuses (Lehis 2012). Nagu eelpool sai juba mainitud, puudub Eesti maksuseaduses maksudest kõrvalehoidumise selge definitsioon. Mõiste selgitamiseks tuleb seega eelkõige lähtuda kohtupraktikast, mis on kogunenud Eesti õiguskorras. Tallinna Halduskohus on määratlenud maksude maksmisest kõrvalehoidumise mõistet selliselt, et maksudest kõrvalehoidumisega on tegemist juhul, kui maksukohustuslane kasutab teatava tulemuse saavutamiseks mingisugust kindlat viisi pelgalt selleks, et vältida vastasel korral kaasnevat maksukohustust (3-09-958).

Majanduskoostöö ja arengu organisatsioon (OECD) defineerib maksumõisteid Eesti praktikast erinevalt. OECD eristab selgelt maksude vältimist ja maksude maksmisest kõrvalehoidumist. OECD definitsiooni kohaselt on maksude maksmisest kõrvalehoidumine maksumaksja õigusvastase tegevuse, mille tulemusel püütakse maksta vähem kui seadusega ettenähtud. Maksude vältimine on aga OECD hinnangul seadusvastane tegevus, mille eesmärgiks maksukohustuse vähendamine. OECD mõonab, et mõlemad terminid on raskesti defineeritavad. (OECD tax terms)

Nagu eelpool toodud, puudub Eesti maksukorralduse seaduses maksude maksmisest kõrvalehoidumise selgelt määratletud mõiste. Praktikast aga kehtib reegel, mille järgi maksude maksmisest kõrvalehoidumisega on tegemist siis, kui maksumaksja valitud tehingu või toimingu vorm ei vasta tema majandustegevuse tegelikule sisule. Seejuures on nii maksude maksmisest kõrvalehoidumise kui ka maksude optimeerimise eesmärk maksude säästmine ja maksukohustuse vähendamine. Erinevus seisneb sisuliselt selles, et maksude optimeerimisel on tehingu sisu ja vorm vastavuses. Just see erinevus on kõrvalehoidumise ja optimeerimise vahel. Lepinguvabaduse ulatus maksuõiguse mõistes piirdubki majandusliku sisu ja tehingu vormi vastavusega. Maksueelise saamine tehinguga, mille tegemisel on lähtutud maksunormi sõnastusest, mitte majanduslikust sisust, on kunstlik. Lepinguvabadust ei tohi kuritarvitada maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil.

Riigikohus on otsuses 3-3-1-52-09 sedastanud MKS § 84 kohaldamiseks tegurid, mis viitavad õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamisele. Nendeks on (3-3-1-52-09):

1. Tehingu ebakohasus.
2. Selline õiguslik kujundus peab andma maksueelise ehk kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse.
3. Mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujundamise kasutamiseks ehk ei ole arvestatavaid põhjuseid, miks reeglipärasest kõrvalekalduv tehing oleks mõistlikum.

Kui maksumaksja sooritab mingi näiliku või ebatavalise tehingu ning sellise tehinguvormi valiku peamine põhjus oli maksukohustusest pääsemine, siis võimaldab MKS-i § 84 ignoreerida ning viia maksustamise läbi tegeliku majandusliku sisu alusel. Tsiviilõiguslikult jäävad korrigeeritud tehingu kehtima ja pooled peavad neid täitma nii, nagu nad kokku leppisid. Soovi korral võivad nad lepingut muuta või lepingu lõpetada, maksuotsus võib põhjustada ka lepingupoolte tsiviilõiguslikke vaidlusi, kuid maksuotsuses antud kvalifikatsioon ei ole tsiviilkohtule otsuse tegemisel kuidagi siduv (Lehis 2012). Maksuotsus ei muuda tsiviilõiguslikke kokkuleppeid.

Kokkuvõtvalt on maksude planeerimine tsiviilõiguslikku lepinguvabadust kasutades võimalik, kuid ainult sellistes piirides, mis ei kahjusta ühetaolist ja võrdset maksustamist. Maksude maksmine on maksukohustuslaste kulu, mida on võimalik lepinguvabadust kasutades teatud ulatuses vähendada. Maksueelise saamise soov ei ole iseenesest õigusvastane tegevus, kuid maksukohustuse vähendamisel tuleb alati meeles pidada, et tehingu vormi ja majandusliku sisu vastavus on seadusliku maksude optimeerimise eeldus. Kui maksuõigus aktsepteeriks maksmenetluses tsiviilõigust, oleks lepingupooltel võimalik määrata kokkuleppega kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus. Selline olukord oleks vastuolus maksu kui avalik õigusliku kohustusega ning ühetaolise maksustamise põhimõttega. MKS § 84 kohaselt kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Just MKS § 84 annab maksuhaldurile võimaluse maksustamisel rakendada majandusliku tõlgendamise reeglit. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise eesmärk on eelkõige tagada ühetaolise maksustamise põhimõtte.

1.2 Majandusliku tõlgendamise reegel teoreetilises käsitluses

Majandusliku tõlgendamise reegel on maksuõiguses kehtiv põhimõte, mille kaudu realiseerub ühetaoline maksustamine ja maksuvõimelisuse põhimõte. Maksude maksmisest kõrvalehoidumine tsiviilõiguslike võimaluste kasutamisega seab ohtu maksuseaduste ühetaolise rakendamise. Tehingute tõlgendamisel maksumenetluses lähtutakse eelkõige kõigepealt tehingute majanduslikust sisust, mitte selle juriidilisest vormist.

Õigusele on omane tõlgendamine. Enne normi rakendamist konkreetsele elulisele asjaoludele peab õiguse rakendaja endale selgeks tegema õigusnormi sisu ja mõtte. Tõlgendamine on tegevus, mille abil tõlgendaja muudab tema jaoks probleemitekitava õigusnormi teksti arusaadavaks. Probleem tekib õiguse rakendajal seoses rakendatava normi sobivuse määratlemisega konkreetsete eluliste asjaolude suhtes. (Narits 2002) Seaduse tekstist arusaamine võib olla problemaatiline ja keeruline tegevus, sest teksti saab tõlgendada mitmeti. Paljud tähtsamad mõisted on seaduses lahti seletatud ja määratletud legaaldefinitsioonide kaudu. Maksukorralduse seaduses on aga kahjuks mõned mõisted jäetud määratlemata.

Tõlgendamise ülesanne on välistada normide omavahelis vastuolu. Tõlgendamise aluseks on vähemalt selle õigusfaasis õiguse tekst. See on seotud sõnade ja lausekonstruktsioonide tähendusega. Tõlgendamise abil väljendatakse õiguse mõtet täpsemalt ja selgemalt, kui seda on tehtud normis eneses ning selleks kasutatakse teisi sõnu ja konstruktsioone. Õiguses kasutatakse nelja tõlgenduse viise: süstemaatiline, grammatiline ning ajalooline. Grammatilise tõlgendamise puhul tuleb kõigepealt uurida õigusnormi teksti, võttes abiks grammatikareeglid. Grammatilise tõlgendamise hädavajalikuks eelduseks on vastava keele reeglite hea tundmine, milles on õigusnormid väljendatud. Õigusnormide tõlgendamine toimub õiguse keeles, mis on üldise keele eriosa. Üldiselt püüab seadusandja kasutada võimalikult arusaadavaid sõnu ja konstruktsioone. (Narits 2002)

Süstemaatiline tõlgendamine eeldab õigusaktide tekstivaheliste seoste nägemist. Süstemaatilise tõlgendamise algusfaasis on normi koha leidmine õigusharus. Edasi tuvastatakse normide loogilised ja funktsionaalsed seosed. Kõige selle aluseks on loomulikult jällegi tõlgendatava normi tekst. (Narits 2002)

Ajaloolise tõlgendamise eesmärgiks on selgitada välja ajaloolise seadusandja eesmärgid ning tema isiklik nägemus normist. Teiste sõnadega annab ajalooline tõlgendamine vastuse küsimusele, kuidas sai normi mõttest aru ja kuidas soovis mõista normi ajalooline seadusandja (Narits 2002)

Teleoloogiline tõlgendamine on väga sarnane ajaloolise tõlgendamisega, kuid siis ei oma tähtsust ajaloolise seadusandja ettekujutuse normist. Teleoloogilise tõlgendamise puhul tuleb lähtuda objektiivsetest eesmärkidest, mida seadusandja tahtis normi loomisega saavutada. (Narits 2002) Maksuõiguse objektiivsetest eesmärkidest võiks nimetada riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmist. Maksudel on ka tegelikkuses terve rida muid eesmärke, otseseid ja kaudseid kõrvalmõjusid maksumaksja suhtes. Maksuõiguse eesmärke saavutatakse normide abil, mis reguleerivad riiklike ja kohalike maksude kehtestamist, määramist, sissenõudmist. Maksuõiguses kasutatakse kõiki eelpoolmainitud õigusnormide tõlgendusvõtteid.

Tänapäeva maksuõigus pole veel sellisel määral arenenud, et kasutada üksnes spetsiifilisi maksuõiguslikke mõisteid, mis tagaks ilma suuremate tõlgendamisprobleemideta erinevate majanduslike toimingute ja seisundite võrdse maksustamise. Seejuures on terminete arusaamisel keeruline see, et mõnedel terminitel eri õigusharudes erinev tähendus. Ühte ja sama terminit võib mõnikord mõista erinevalt ka sama õigustloova akti raames. Maksuõiguses defineeritakse tihti teiste õigusharude (eelkõige tsiviilõiguse) mõisteid teistsuguses tähenduses, vastavalt maksuõiguse spetsiifikale. Mõnikord aga ei loo seadusandja iseseisva definitsiooni ning seetõttu juhtub ka nii, et tsiviilõigusliku mõistet tuleb iseseisvalt tõlgendada ning omistada terminile maksuõigusliku sisu, mis vastaks maksuõiguse normi eesmärgile ja sisule. Selline tõlgendamine ei ole keelatud tegevus ning seda aktsepteerib üldtunnustatud kohtupraktika. (Lehis: 2012)

Seejuures ei ole maksuõiguses üldreeglina lubatud seaduste tõlgendamine ega analoogia kohaldamine maksumaksja kahjuks, see tähendab maksukoormust suurendavalt. Maksuseaduste tõlgendamise eesmärgiks on seaduse ühetaolise kohaldamise tagamine ja kooskõla säilitamine teiste seaduste ning üldiste põhimõtete, eesmärkide ja väärtushinnangutega (Lehis: 2012).

Maksuõiguse põhimõte, mille kaudu realiseerub ühetaoline maksustamine ja maksuvõimelisuse põhimõte on majandusliku tõlgendamise reegel. Majandusliku

tõlgendamise reegel tähendab sisuliselt seda, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse kõigepealt tehingu majanduslikust sisust, mitte juriidilisest vormist. See arusaam tuleneb sellest, et maksude objektiks ei ole õigussuhted, vaid tehingute sooritamisega kaasnevad majanduslikud sooritused.

Majandusliku lähenemise reegli loojad ja propageerijad on Saksa maksuõiguslased Enno Becker ja Kurt Ball. See tervet maksuõigust hõlmav põhimõte loodi maksuõiguse iseseisvuse tagamise eesmärgil, täpsemalt selleks, et tõrjuda välja 20. sajandi algul Saksa õiguses valitsenud seisukoht, mille kohaselt kehtisid tsiviilõiguse mõisted muutumatu sisuga terves õiguskorras. Sellise mõtteviisi tulemusena peeti tsiviilõiguse normikoosseise siduvaks ka maksuõiguses. (Lopman 2005) Majandusliku tõlgendamise reegel on Eesti maksuõiguses positsioneeritud alles 2002. aastast, millal maksukorralduse seadusesse lisati § 83 ja § 84 (Saag 2007)

Majandusliku tõlgendamise reeglist lähtuvalt kvalifitseeriti tehinguid ka enne 2002. aastat. samuti kehtis ning Riigikohus kvalifitseerinud tehinguid just sellest reeglist lähtuvalt. Erinevus seisneb selles, et enne 2002. aastat ei olnud antud definitsiooni Eesti õiguskorras kasutusel. Seega saab öelda, et majandusliku lähenemise võeti kasutusele taasiseseisvumise aja alguses.

Esimest korda rõhutas Riigikohtu halduskolleegium seda majandusliku tõlgendamise põhimõtet 4. oktoobri 1999. aasta määruses haldusasjas nr 3-3-1-31-99, mille punkti 3 kirjutati: „Tulumaksuseaduse sätteid tuleb tõlgendada sama seaduse teiste sätete ning selle seaduse mõtte ja eesmärgi, samuti maksuõiguse üldiste põhimõtete kohaselt. Maksuseadusega sätestatakse maksukohustuse tekkimise vajalik koosseis. Sellise teokoosseisu alusel tekib maksuõigussuhe riigi ja maksumaksja vahel. Seetõttu tuleb maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust. Vastasel korral oleks lepingupoolel võimalus omavahelise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus“. (3-3-1-31-99) Sellest tuleneb järeldus, et Eesti maksuõiguse rakendajatel on vähe kogemust majandusliku tõlgendamise reegli kasutamisel.

Tehingute tõlgendamisel majandusliku tõlgendamise reegli abil võib kasutada nelja peamist tõlgendusvõtet: grammatilist, süstemaatilist, ajaloolist ja teleoloogilist. Majandusliku tõlgendamise reegel jaotub kaheks: maksuseadustes kasutatud

tsiviilõiguslike mõistete teleoloogiline tõlgendamine ja eluliste asjaolude hindamine maksuõiguses. (Grauberg 2010)

See, mis puudutab maksuseadustes kasutatud tsiviilõiguslike mõistete teleoloogilist tõlgendamist, siis maksuõiguses ulatuslikult kasutatakse tsiviilõiguse mõisteid iseseisvate maksuõiguslike mõistete puudulikkuse tõttu. Majandusliku tõlgendamise reegel on antud kontekstis iseseisva maksuõiguse tunnus, mis on tsiviilõigusest vabastatud.

Eluliste asjaolude hindamisel antakse tehingule maksuõiguslik hinnang. Maksuõigusliku hinnangu andmisel selgitatakse välja tehingu tegelik sisu. Siin tuleb veenduda, et tsiviilõiguslik vorm ning soovitud majanduslikud eesmärgid oleksid omavahel kooskõlas. Majandusliku tõlgendamise meetod võimaldab maksuhalduril kalduda kõrvale poolte deklareeritud tahtest ning tuvastada tegelik eesmärk ja sisu (Lind: 2006). See tähendab ka seda, et maksuhaldur ei puuduta osapoolte tsiviilõiguslikult kokkulepituid lepinguid ega isegi tsiviilkohtumenetluses kohtu antud hinnanguid. Näitena võib tuua olukorra, kus laenusaaaja vastu on esitatud kohtus hagi ja see on ka rahuldatud. Samas pole näiteks täitemenetlust alustatud. Hoolimata sellest, et tsiviilkohtus on tuvastanud laenusuhte, ei välista see suhte ümberkvalifitseerimist maksuõiguses. Tsiviilkohtumenetluses kehtib dispositiivsuse põhimõte ja pooled saavad ise tõendamise ja vastuväidete esitamisega suunata protsessi sobiva tulemuseni. Seega võib maksuhaldur uurimise alusel tegutsedes jõuda teistsugusele tulemusele kui tsiviilkohtus, sest maksuhaldur käes on reeglina suurem hulk tõendid (Lind: 2006). Seega maksumenetlus on tsiviilkohtumenetlusest täiesti vabastatud ning tsiviilkohtu hinnang ei mõjuta kuidagi maksumenetlust ega maksuhalduri otsust.

Majandusliku tõlgendamise reegli olemasolu Eesti maksuõiguskorras väljendub maksukorralduse seaduse §-des 83 ja 84. MKS-i § 83 kohaselt väljenduv majandusliku tõlgendamise regulatsioon järgmiselt:

1. Seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut maksustatakse võrdväärset õiguspärase tehinguga. Seadusvastase tegevuse tagajärjed toovad kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel.
2. Tehingu või toimingu vastuolu seaduse või heade kommetega võib kaasa tuua maksukohustuse suurenemise, kui nii on seadusega sätestatud.

3. Tehingu tühisust ei võeta maksustamisel arvesse, kui pooled ei tagasta tühise tehingu läbi saadut või ei taasta muul viisil tehingu tegemisele eelnenud olukorda.
4. Näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.

MKS § 83 kohaselt majandusliku tõlgendamise reegel avaldub ka selles, et maksuõigus tervikuna on oma hinnangutes neutraalne. Nii ei puuduta maksuõigust head kombed ega vastuolu muude seadustega. Oluline on faktiliselt toimuv tegevus ning seetõttu maksustatakse seadustega või heade kommetega vastuolus olevaid sooritusi ühtemoodi. Näitena võib tuua juhtumi, kus riigihangete konkursil osalevaid isikuid ei kohelda võrdselt. Samas maksustamine toimub arvestamata asjaolu, et tehing on korruptiivne.

MKS § 83 lõige 1 võrdsustab maksustamisel illegaalse tegevuse legaalsega. Seaduse formuleeringuga võetakse maksuhaldurilt kohustus välja selgitada, kas maksustatavad elulised asjaolud on seaduslikud või ebaseaduslikud. Maksuhaldur uurib asjaolusid uurimispõhimõttest lähtudes, arvestades sealjuures kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid, sõltumata nende vastavusest seadusele või headele kommetele (MKS § 11). Teatud juhtudel võib tehingu või toimingu vastuolu seaduse või heade kommetega tuua kaasa maksukohustuse suurenemise, kui see on sätestatud MKS-i §-is 83 lg 2 (Lopman 2005).

MKS-i § 84 annab võimalust majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks. MKS-i § 84 järgi kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Eesti Vabariigi põhiseaduse § 113 ja MKS § 4 lõike 2 kohaselt on maksumaksja kohustatud maksma ainult maksuseaduses ettenähtud makse seaduses sätestatud määrades ja korras. MKS § 31 lõike 2 järgi tekivad maksunõuded ja -kohustused seaduses sätestatud tingimuste saabumisel. Eelnevast selgub, et maksukohustus tekib seaduses sätestatud tingimuste saabumisel, kuid seni kuni ei ole saabunud seaduses sätestatud tingimus, puudub maksukohustus. Seega on maksukohustust võimalik vältida, kui välditakse maksukoosseisu realiseerimist (Lopman 2005). Kui aga maksukoosseis realiseerub, tekib siis ka maksukohustus vastavalt tehingu tegelikule sisule.

MKS-i § 84 ei tähenda muuhulgas seda, et maksuõigus ei peaks arvestama maksukohustuslaste poolt valitud õiguslikke vorme ja kujundusi. Vastupidi, maksuõigus aktsepteerib maksukohustuslaste poolt majanduskäibes sooritatud tehingutele antud õiguslikke vorme (Lopman: 2005). Kokkuvõtvalt saab väita, eraõiguslikke formaalseid kujundusi austatakse maksuõiguse poolt ning nendega arvestatakse, kuid seda kõike tehakse maksudest kõrvalehoidumist takistavate normide (nt MKS § 84) kontekstis.

MKS § 84 rakendamine eeldab õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise tahte tuvastamist. Kuritarvitamine on eesmärgistatud lõpptoiming, mille eesmärgiks on maksunormist kõrvalehoidumine. Kohatu õiguslik kujundus peab olema valitud maksunormist kõrvalehoidumise eesmärgiga.

Lepinguvabaduse kuritarvitamise juhtudel tuleb MKS § 84 rakendamiseks selgitada välja maksukohustuslase subjektiivsed kaalutlused soodsamast maksustamisest õigustamatu kasu saamiseks. (Grauberg:2010)

MKS-i § 84 eeldab tehingu ümberkvalifitseerimist, mis tähendab seda, et tehingu tingimused kalduvad tavapärasest tehingutest oluliselt kõrvale ning selleks puudub majanduslik põhjendus (Lind: 2006). Nagu eelpool on juba mainitud, MKS 84 rakendamine eeldab tahtluse tõendamist. Tahtluse olemasolu kinnitab maksudest kõrvalehoidumise kavatsust ja annab aluse pidada maksukohustuslase tehingute või toimingute valikut lubamatuks maksuobjekti tekkimise vältimiseks (Grauberg 2010). Kuna tihti on maksumaksja tahtlust raske tuvastada, on seadusandja paljude sagedamini esinevate maksuplaneeringute tõkestamiseks kehtestanud eriklauslid, nähes ette maksustamise erijuhud või maksubaasi korrigeerimise kindlate objektiivsete tunnuste alusel (Lehis 2012). MKS-i § 84 eesmärgiks ei ole lepinguvabadust piirata, vaid maksude maksmisest kõrvalehoidumist takistada. Sellest tuleneb järeldus, et majandusliku tõlgendamise reegel takistab lepinguvabaduse kuritarvitamist.

Maksualases karistusõiguses võib tahtluse raames eristada kavatsust, otsesest tahtlust ja kaudset tahtlust. Kavatsus on tahtluse kõige aktiivsem vorm. Otsene tahtlus tähendab süüteo koosseisu teostamise teadmist ja tahtmist. Otsese tahtluse puhul peab tegija teadma, et tema käitumine on selline, mis toob kaasa maksuseaduse rikkumise. Otsene tahtlus (*dolus directus*) hõlmab ka kõikide süüteo koosseisu tunnuste tundmist. Maksude maksmisest kõrvalehoidumise täideviija on tegutsenud tahtlikult, kui ta on selle sooritanud

teadlikult ja tahtlikult. Kaudse tahtlusega on tegemist siis, kui tegija ei pea õigusvastase tagajärje saabumist võimalikuks, kuid vaatamata sellele tegutseb ja lepib oma tegevuse tagajärjega. Kaudsele tahtlusele on iseloomulik see, et tegija ei taotle maksuseaduse rikkumise süüteo koosseisu teadlikult, nagu otsese tahtluse puhul. Kriminaalkorras karistatavas maksuseaduse rikkumises ei ole otsene ja kaudne tahtlus tihti selgelt eristatavad. Maksualases karistusõiguses piisab kaudsest tahtlusest. (Mösbauer 2006) Majandusliku tõlgendamise reegli kasutamiseks piisab maksude maksmisest kõrvalehoidumise kaudsest tahtluse liigist. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks peab olema tuvastatud maksudest kõrvalehoidumise tahtluse olemasolu ning ilma tahtluse tuvastamiseta majandusliku tõlgendamise reeglit ei ole võimalik praktiliselt rakendada.

Majandusliku lähenemise näitena maksumenetluses võib siinkohal tuua juhtumi, kui näiteks äriühing korraldab töötajate peo, rentides selleks ruumid, kuid arve palub väljastada selgitusega „konverentsiruumide rent“, Sellel juhul siis saab maksuhaldur tehingu maksustada vastavalt selle tegelikule sisule. Tegemist on siin tegelikkuses erisoodustusega ning maksustamine toimub vastavalt erisoodustuse maksustamise korrale. Majandusliku tõlgendamise reegli kasutatakse tihti olukorras, kus juhatuse liige ja osanik ei võta enda töö eest äriühingult töötasu ega juhatuse liikme tasu ning kogu kogunenud kasum võetakse välja dividendina, mida erinevalt töötasust teatavasti sotsiaalmaksuga ei maksustata. Maksuhaldur võib asuda seisukohale, et teatud dividendisumma ulatuses (tavapärase tasu sellise töö eest) on tehingu tegelik sisu juhatuse liikmele tasu maksmine ning nõuda vastavas ulatuses sotsiaalmaksu tasumist. Kui maksukohustuslane on seadusest valesti aru saanud või on olnud muud põhjused, miks tehingule on antud vale juriidiline vorm, ei saa iseenesest sellise eksimuse tulemusel maksuhaldur täiendavat maksusummat määrata, sest sätte kohaldamine eeldab maksumaksja tahtlust tehingu tegemisel.

Kokkuvõtvalt majandusliku tõlgendamise reegli kaudu realiseeruvad ühetaoline maksustamine ja maksuvõimelisuse põhimõte. Majandusliku tõlgendamise reegel tähendab sisuliselt seda, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte selle juriidilisest vormist. Eesti maksuõiguses väljendub antud põhimõte MKS §-des 83 ja 84. MKS § 84 annab võimaluse majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamine eeldab maksude maksmisest kõrvalehoidumise tahte tuvastamist. Tehingute

tõlgendamisel majandusliku tõlgendamise reegli abil võib kasutada nelja peamist tõlgendusvõtet: grammatilist, süstemaatilist, ajaloolist ja teleoloogilist.

2. MAJANDUSLIKU TÕLGENDAMISE REEGLI PRAKTILINE KÄSITLUS

2.1 Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamine maksumenetluses

Majandusliku tõlgendamise reegli kasutamiseks annab võimaluse MKS § 84, mille kohaselt maksustamisel lähtutakse tehingu tegelikust sisust. Tehingute tõlgendamise eelduseks on maksude maksmisest kõrvalehoidumise tahtluse tuvastamine. Kohtupraktikale viidates saab analüüsida majandusliku tõlgendamise reegli praktilist rakendamist. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisel on ka teatud analüüsietaapid, mille abil saab tõlgendada tehinguid tegelikust majanduslikust sisust lähtudes.

Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks tuleb maksuhalduril läbida järgmised analüüsietaapid (Saag: 2007):

1. Selgitatakse välja, kuidas on maksumaksja oma tehingut või toimingut kvalifitseerinud.
2. Tuvastatakse, kas poolte valitud kvalifikatsioon erineb tehingu või toimingu tegelikust majanduslikust sisust.
3. Kui poolte valitud kvalifikatsioon tehingu või toimingu majanduslikust sisust erineb, tuleb tuvastada, kas seda on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil.
4. Kui kvalifikatsioon on valitud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, tuleb lähtuda tehingu või toimingu majanduslikust sisust.

Esimeses analüüsietaapis uuritakse, kuidas maksumaksja kasutas lepinguvabadust tehingu või toimingu kvalifitseerimisel. Teiste sõnadega selles analüüsietaapis tuvastatakse, kuidas on pooled oma tehingut või toimingut ise käsitlenud. Teises analüüsietaapis uuritakse, kas maksumaksja on kuritarvitanud lepinguvabadust tehingu sooritamisel või mitte. Seega tuleb selgitada tehingu tegelik majanduslik sisu ja tuvastada, kas sisu ja vorm on omavahel kooskõlas. Nagu on teada, maksuõiguses on isikute õigused õigussuhte kujundamisel teatud osas piiratud. Kui tehingu tegelikku majanduslikku sisu ei ole võimalik tuvastada, ei ole sellel juhul võimalik MKS § 84 rakendada.

Kolmandas analüüsietaapis püütakse tuvastada tahtluse olemasolu ehk sisuliselt uuritakse, kas maksumaksja poolt sooritatud tehing või toiming on tehtud maksude maksmisest

kõrvalehoidumise eesmärgil. Kui maksude maksmisest kõrvalehoidumise tahtluse olemasolu on tuvastatud, siis maksuhalduril tekib õiguslik alus majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks. Maksudest kõrvalehoidumise tahtluse puudumisel majandusliku tõlgendamise reegli kasutamine on välistatud. Ekslikult mittesobiva õigusliku vormi valinud ning end maksuõiguslikult paremasse olukorda asetanud isiku suhtes (maksukoormuse suurendamisel maksukohustuslase poolt) ei ole võimalik MKS § 84 kohaldada, kuna puudub lepinguvabaduse kuritarvitamise tahe.

Viimases etapis maksustatakse tehingut vastavalt tegelikule majanduslikule sisule tingimusel, et maksude maksmisest kõrvalehoidumise soov on tuvastatud. Kokkuvõtvalt öeldes, MKS §-i 84 rakendamise eesmärgiks on see, et tehingud maksustatakse selle tehingu tegelikumajandusliku sisu järgi.

Saksamaa maksuhaldurite kogemus näitab, et maksuhaldur lahendab tehingute tõlgendamisel järgmisi probleeme (Grosse, Melchior: 2001):

1. Esiteks peab leidma vastava õigusnormi maksuseadustikust, mis annaks võimaluse majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks. Vastava normi leidmine on tehingu tõlgendamise aluspunkt.
2. Otsitakse erinevatest juhenditest informatsiooni, mis aitaks teatud tõlgendamisprobleemi lahendada. Nendeks juhenditeks võivad olla usaldusväärsed teadusallikad.

Riigikohtu halduskolleegium on oma otsuses 3-3-1-23-09 jõudnud seisukohale, et MKS §-i 84 rakendamine on õigustatud juhul, kui on tegemist tehingutega, millel puudub majanduslik sisu ning mille eesmärk on vältida maksude tasumist. Samas märgib kolleegium, et majandusliku tõlgendamise meetodit saab rakendada ka sellisel juhul, kui tehingutel on ka muid eesmärke maksudest kõrvalehoidumise kõrval, kuid maksueelise saamine on ainus või peamine eesmärk. Maksudest kõrvalehoidumise tahtlus hõlmab tahtlust maksude tasumist vältida ning teadmist, et sellega rikutakse maksuõigusnorme. Siiski peab maksukohustuslasel olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muu hulgas maksunduslike kaalutlustega. Seejuures kellelgi ei ole kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus. (3-3-1-23-09)

Tehingute ümberkvalifitseerimise kohta riigikohus on lahendis 3-3-1-46-11 tehtud lahendis on põhjalikult selgitanud, kuidas toimub maksustamine näilike tehingute eri liikide puhul.

Riigikohtu halduskolleegium on välja toonud seisukoha, et kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, tuleb tuvastada, mille poolest varjatud tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastav maksustamine erineb selle tehingu maksustamisest, millena lepingupooled tehingu vormistasid. (3-3-1-46-11) Kui erinevust ei ole või see on väike, siis pole vajadust maksu korrigeerida, sest MKS § 100 lg 2 kohaselt on maksuhalduril õigus jätta maksusumma määramata või sisse nõudmata, kui ta on kindlaks teinud, et selle määramise ja sissenõudmisega seotud kulud ületavad maksusumma või on maksusumma sissenõudmine maksukohustuslase maksevõimetuse tõttu lootusetu ning maksuhaldur ei pea pankrotiavalduse esitamist otstarbekaks. Sel juhul võib lepingu ümberkvalifitseerimine olla võimaliku pooltevahelise tsiviilõigusliku vaidluse objekt. Antud juhul tähendab MKS § 100 lg 2 arvesse võtmine seda, et kui tehingu ümberkvalifitseerimisega seotud kulud ületavad isiku poolt deklareeritud ja varjatud tehingu maksusumma vahet, siis pole vajadust maksu korrigeerida ning tehing jääb ümberkvalifitseerimata. Antud juhul võib tehing kuuluda ümberkvalifitseerimisele ainult tsiviilõiguslikus mõttes, mis tähendab seda, et tehingu saab korrigeerida üksnes tehingu osapoolte soovil.

Seejuures MKS § 84 kohta käiv Riigikohtu praktika puudutab enamasti tulumaksuvaidlusi. Seejuures aga Euroopa Kohus on majandusliku tõlgendamise meetodit rakendanud pigem käibemaksuvaidlustes (Kanger: 2012). Erinevus seisneb selles, et Eestis varjatakse reeglina tehinguid tulumaksukohustuse vähendamise eesmärgil, teistes Euroopa Liidu riikides üritatakse vähendada käibemaksukohustust. Üks tuntumatest majandusliku tõlgendamise rakendamisega seotud Euroopa Kohtu lahenditest on kohtuasi C-255/02: Halifax, mis oli seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise küsimusega. Kohtuasjas Halifax leidis Euroopa kohus, et maksukohustuslasel ei ole õigust maha arvata sisendkäibemaksu siis, kui selle mahaarvamise alused olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust. Kuritarvituseks saab lugeda antud juhul juhtumi, kus arvel näidatud ostja asemel on tegelikult ostjaks mingi muu isik.

Kohtupraktikas on sagedane küsimus majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisevõimaluste kohta, kas seda saab kasutada või mitte. Riigikohtu lahendi 3-3-1-67-09 kohaselt oli kaebaja AS Eesti Post kindel, et Maksu- ja Tolliamet on valesti kasutanud majandusliku tõlgendamise reeglit. Maksu- ja Tolliamet määras AS-le Eesti Post täiendavalt tasumiseks 7 076 392 krooni, käsitledes töösuhtena postiteenust osutavatele füüsilisest isikust ettevõtjatele väljamakstavaid rahasummasid. AS Eesti Post

(kaebaja) oma kaebuses väitis, et maksuhalduril puudub pädevus poolte vahel sõlmitud tehingute tsiviilõigusliku kvalifikatsiooni muutmiseks juhul, kui asjas ei ole tuvastatud maksukuritarvitus. Kaebaja oli seisukohal, et tema tegevuses puudusid maksude maksmisest kõrvalehoidumisele viitavad asjaolud ning sekkumine isikute omavahelistesse tehingutesse maksuhalduri poolt on piiratud. Tegelikuses kaebaja viitas sellele, et pooltevahelisi lepinguid saab maksuhaldur tõlgendada üksnes MKS § 84 alusel. Riigikohtu halduskolleegiumi hinnangul maksu määramiseks ei piisa lepingu ümberkvalifitseerimisest, vaid viidata tuleb maksu määramise õiguslikule alusele, käesoleval juhul kas MKS § 83 lg-le 4 või MKS §-le 84. Mõlema sätte puhul on vaja tuvastada lepingupoolte tahtlus saada maksueelist. Riigikohtu halduskolleegiumi lõplikuks seisukohaks oli see, et Maksu- ja Tolliamet valesti kasutanud tõlgendamise reeglit. Riigikohtu halduskolleegium rahuldab AS Eesti Post kaebuse. (3-3-1-67-09)

Maksuhalduril on õigus määrata täiendav maksusumma, lähtudes majandusliku tõlgendamise reeglist, kuid selline sekkumine on tõesti piiratud. Eeltoodud lahendis jättis maksuhaldur majandusliku tõlgendamise reegli arvestamata, kuna oli veendunud, et tehingu ümberkvalifitseerimiseks piisab sellest, et sõlmitud lepingud vastavad töölepingu tunnustele. Tehingu ümberkvalifitseerimiseks peab maksuhaldur tuvastama maksueelise saamise eesmärgi ning viitama kas MKS § 83 lõikele 4 või MKS §-le 84. Tehingu ümberkvalifitseerimine ning käsunduslepingu töölepinguks muutmine toimub vastavalt MKS §-le 84 kuritarvitamise tahtluse olemasolul juhul, kui tehingu juriidiline vorm ei vasta tehingu tegelikule majanduslikule sisule.

Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise välistab heausksuse olemasolu. Kui isiku käitumine oli tehingu sooritamise ajal heausklik, siis puudub võimalus MKS §-le 84 rakendamiseks ning täiendava maksusumma määramiseks.

Hea usu põhimõtte tähendab seda, et isikud tegutsevad lepingute sõlmimisel hea usu põhimõttest lähtuvalt. Maksuõiguse mõistes tähendab heauskus seda, et ostja ei teadnud ega pidanudki teadma, et arve väljastanud isik ei ole talle teenust osutanud või kaupa müünud või et müüja on toime pannud maksupettuse. Riigikohus on aga seisukohal, et maksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on tegelik kauba müüja, ning kui ta on sealjuures üles näidanud äris nõutavat või tavapärast hoolsust müüja isikusamasuse tuvastamiseks. Selle põhimõtte olemasolul majandusliku tõlgendamise reegli ei ole võimalik rakendada, kuna tahtlus on sellel juhul

väljastatud. Heausksuse väljaselgitamise vajadus puudutab enamasti näilikke tehinguid, kus arved väljastatakse maksupettuste eesmärgil.

Riigikohus on mitmes lahendis kinnitanud madalama astme kohtute järeldusi ja ka ise selgitanud, et ostja osalemisest maksupettuses, mis välistab ostja heauskse käitumise, võivad tõendada järgmised asjaolud (Pikmets: 2009):

- 1) Müüja majandustegevust korraldavad isikud ei kinnita tehingute toimimist.
- 2) Müüjal puuduvad vahendid ja oskused tehingute täitmiseks.
- 3) Müüjal puudub reaalne äritegevus.
- 4) Müüja tegutseb ostja majandustegevust korraldavate isikute juhtimisel või kontrolli all.
- 5) Ostja ja müüja tegevust korraldavate isikute tihedad perekondlikud, töö- või ärialased suhted.
- 6) Ostja täidab tehingu suure summana sularahas.
- 7) Kaupa või teenust ostja reaalset ei omanda.
- 8) Müüjale makstud raha antakse ostja või ostjaga seotud isikute kasutusse, see tähendab ostja saab majanduslikku kasu.
- 9) Tehingud tehakse varjamaks kauba omatarbeks.
- 10) Ostja kasutab tehingute tõendamiseks võltsitud dokumente kasutamist.

Peamised probleemsed valdkonnad, kus maksuhaldur võib üritada majandusliku tõlgendamise reegli MKS-i § 84 abil rakendada, on järgmised (Saag: 2007):

1. Töölähetuste juriidilise vormi all töötajate saatmine püsivale tööde välisriikidesse, kusjuures peamiseks küsimuseks on see, kas töötaja on saadetud välisriiki lähetusse või püsivale tööle.
2. Kinnisvara müük, kus müüja väidab, et on kasutanud kinnisvara oma peamise elukohana
3. Konsultatsiooniteenuse juriidilise vorm all teises riigis asuvale isikule teenuste osutamine, mis kuulaks maksustamisele Eestis 20%-lise käibemaksuga.

Need valdkonnad nõuavad päris sageli majandusliku tõlgendamise reegli rakendamist, kuna just siin üritatakse moonutada tehinguvormi maksueelise saamise eesmärgil.

Kokkuvõtvalt toimub majandusliku tõlgendamise reegli rakendamine kindlate analüüsietappide järgi, kus esimeseks etapiks on väljaselgitamine, kuidas lepingupoole on oma tehingut või toimingut. Teisel etapil tuvastatakse, kas poolte valitud tehingu või toimingu vorm erineb tehingu tegelikust majanduslikust sisust. Järgmiselt tuvastatakse maksude maksmisest kõrvalehoidumise tahtluse olemasolu, kui tehingu vorm ei vasta tehingu tegelikule majanduslikule sisule. Kui maksudest kõrvalehoidumise tahtluse olemasolu on tuvastatud, siis tehingut või toimingut maksustatakse vastavale selle tegelikule majanduslikule sisule. Majandusliku tõlgendamise reegli, mille kaudu realiseerub ühetaoline maksustamine ja maksuvõimelisuse põhimõtte ei ole võimalik rakendada juhtudel, kui majanduslikku sisu ei tuvastata või kui maksude maksmisest kõrvalehoidumise tahtluse olemasolu ei ole võimalik tuvastada.

2.2 Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega seotud probleemid

Majandusliku tõlgendamise reegel on maksumenetluse üldpõhimõtte, mille eesmärgiks on tehingute tõlgendamine vastavalt tegelikule nende majanduslikule sisule. Vaatamata sellele on selle reegli rakendamisega seotud teatud probleemid ja puudused, mida ei saa jätta käsitlemata.

Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega kaasnevad teatud negatiivsed küljed, millega rikutakse mõnesid teisi põhimõtteid. Majandusliku tõlgendamise reegli negatiivsete külgedena peetakse (Dunbar: 2008):

1. Õigusselguse põhimõtte rikkumine. Maksuseadus peab olema selge, arusaadav ja ühiselt mõistetav.
2. Võimalik ebavõrdne kohtlemine tulenevalt kaalutusõigusest.
3. Ebaühtne kohtupraktika.

Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 13 lõike 2 järgi kaitseb seadus igäüht riigivõimu omavoli eest. Sellest sättest tuleneb õigusselguse põhimõtte. Õigusselguse põhimõtte seisneb selles, et õigusnormid peavad olema piisavalt arusaadavad, et üksikisikul oleks võimalik avaliku võimu organi käitumist teatava tõenäosusega ette näha ja oma käitumist sellekohaselt reguleerida. (Saaremäel-Stoilov 2008) Õigusselguse põhimõtte rikkumine väljendub selles, et Eesti maksukorralduse seaduses puudub maksudest maksmisest kõrvalehoidumise mõiste ja sellele vastav teokoosseis. Maksukohustuslane ei tea täpselt, millise teokoosseisu

saabumisel tema tegevust käsitletakse maksude maksmisest kõrvalehoidumiseks Eesti maksuõiguse mõistes. Teiste sõnadega ei ole Eesti maksukorralduse seaduses selgelt määratletud piirit lubatud maksuplaneerimise ja keelatud lepinguvabaduse kuritarvitamise vahel. Õigusselguse rikkumise probleem majandusliku tõlgendamise rakendamisel seisneb selles, et reeglit rakendatakse nii maksumenetluses kui ka kohtumenetluses, kuid maksukohustuslane ei näe seaduses selget piiri, milliste juhtumitel võiks tema suhtes antud reeglit maksumenetluses rakendada.

On teada, et majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise eelduseks on maksude maksmisest kõrvalehoidmise tahtluse olemasolu. Siinkohalt tekib küsimus, kas majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks piisab sellest, kui tehing sooritatakse peamiselt maksude maksmisest kõrvalehoidumise eesmärgil või peab tehingu sooritamisel olema ka muud eesmärgid. Kui sellest et piisa, siis majandusliku tõlgendamise reegli saab rakendada ainult siis, kui maksude maksmisest kõrvalehoidumine on ainus eesmärk tehingu sooritamisel. Antud küsimus on autori arvates majandusliku tõlgendamise reegli puuduseks, kuna ei ole täpselt teada, millal saab majandusliku tõlgendamise reeglit maksumenetluses kasutada.

Maksukorralduse seaduse § 12 sätestab, et kui maksuhaldurile on seadusega antud volitus kaaluda abinõu kohaldamist või valida erinevate abinõude vahel, teostab maksuhaldur kaalutlusõigust volituse piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve. Antud paragrahv annab maksuhaldurile volituse kaalutlusõiguse kasutamiseks.

Riigikohus on oma otsuses 3-3-1-23-09 toonud välja mõned asjaolud, mida peab kaalutlema maksude maksmise kõrvalehoidumise tuvastamisel. Nendeks asjaoludeks võivad olla näiteks (3-3-1-23-09) :

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

Antud kohtulahend on seotud tuntud Sylvesteri kaasusega, kus maksuamet korrigeeris tulumaksuarvestust ning kohustus tasuma täiendavalt tulumaksu.

Üheks majandusliku tõlgendamise reegli eesmärgiks on ühetaolise maksustamise põhimõtte tagamine. Selle põhimõtte järgi ei ole lubatud võrdsetes tingimustes olevate isikute erinev maksustamine või soodustuste tegemine ainult mõnele kategooriale isikutest. Ühetaolise maksustamise võtmesõnaks on üldkehtivuses, mis sisuliselt tähendab, et kõiki subjekte koheldakse võrdselt. Probleemiks on see, et kuigi majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise eesmärgiks ongi ühetaolise maksustamise põhimõtte tagamine, seatakse antud reegli rakendamisega ühetaolise maksustamist ohtu. See on põhjendatud sellega, maksumenetluse läbiviijatele on antud laiaulatuslik kaalutusõigus. Kaalutusõigus annab maksuhaldurile suurt autonoomiat tehingute sisu tõlgendamisel. Maksuhalduri kaalutusõigus tekitab majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisel riski, et maksukohustuslasi koheldakse ebavõrdselt. Probleemi aktuaalsust tugevdab samuti see asjaolu, et selged kriteeriumid reegli rakendamiseks Eesti seadusandliku võimu poolt puuduvad ning loota jääb peamiselt maksuhalduri kogemusele asjaolude kaalutlemise osas. Kaalutlemine on subjektiivne nähtus ning sellest tuleneb järeldus, et maksukohustuslase sõltub maksuhalduri oskusest teokoosseisu kvalifitseerida.

Ebaühtne kohtupraktika võib osutada samuti probleemiks ja tekitada raskusi majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisel. Erinevate astmete kohtudes võib olla erinev arusaam majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisest. Kaalutusõigus on ebaühtse praktika üheks põhjuseks, kuna alguses kaalutusõigust kasutab reegli rakendamisel maksuhaldur, kaalutledes erinevaid asjaolusid. Kui asi jõuab kohtusse, siis majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise õigsusele antakse hinnangut kohtumenetluse tasandil. Samuti tuleb meeles pidada, et Eestis majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise kogemus ei ole eriti suur.

Autori arvates peab seadusandja selgelt määratlema, mis on Eesti maksuseaduse mõistes maksude maksmisest kõrvalehoidumine. Samuti tuleb teha selgeks, kas majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks piisab sellest, et tehing sooritatakse peamiselt maksude maksmisest kõrvalehoidumise eesmärgil ning tehingul on ka muid eesmärgid. Riigikohus on majandusliku tõlgendamise reeglile viidanud esmakordselt 1999. aastal, kus oli mainitud, et maksustamisel peab lähtuma tegelikkusest majanduslikust sisust. Vaatamata sellele kohus ei ole siiani välja toonud selgeid kriteeriume, mille järgi saab

majandusliku tõlgendamise reeglit asjakohaselt ning ühetaolise maksustamise põhimõtet rikkumata kasutada.

Lisaks ülaltoodule on rohkelt vaidlusi dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimise üle. Ümberkvalifitseerimise vajadus tuleneb ühetaolise maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõttest. Kui maksukohustuslasi maksustatakse erinevalt, siis rikutakse seega võrdse kohtlemise reeglit. Majandusliku tõlgendamise reegli eesmärgiks on tehingute vastavalt tegelikule majandilikule sisule maksustamine. Äriühingutel tekib tihti olukord, kui äriühingu ainuomanikul puudub juhatuse liikme palk või palk on keskmisest madalam, kuid samal ajal tehakse ta väljamakseid dividendidena. Dividendide väljamaksmine vähendab sellisel juhul ettevõtja maksukoormust, sest dividendid maksustatakse erinevalt palgatulust vaid sotsiaalmaksuga.

Küsimus on siin see, kas saab äriühingu omaniku tegevust lugeda maksude maksmisest kõrvalehoidumisena või mitte. Tuleb meeles pidada, et MKS § 4 lg 2 kohaselt maksumaksjal on kohustus maksta ainult seadustega ettenähtud riiklikke ja kohalikke makse maksuseadustes ning valla- või linnavolikogu määrustes sätestatud määrades ja korras. Kui maksuhaldur asub seisukohale, et dividendi tuleb palgatuluks ümberkvalifitseerida, siis tuleb tuvastada seda, kui intensiivselt dividendi saaja tegeleb oma tööga ning kas töömaht vastab talle makstava palga suurusele. Antud juhul on tegemist kaalutlusõigusega, mis on majandusliku tõlgendamise reegli lahutamatu osa. Probleem on siin selles, et seaduses puudub dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimist puudutav säte, mis annaks võimaluse majanduse tõlgendamise reegli asjakohasele rakendamisele. Selle probleemi lahendamiseks võiks seadusandja luua dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimist reguleeriva sätte või dividendidele lisada täiendava maksu. Vastasel juhul on tegemist majandusliku tõlgendamise omavolilise rakendamisega ja ühetaolise maksustamise põhimõtte rikkumisega.

Kokkuvõtvalt majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega kaasnevad teatud probleemid. Õigusselguse põhimõtte rikkumine väljendub selles, et Eesti maksuregulatsioonis puudub maksudest maksmisest kõrvalehoidumise mõiste ja sellele vastav teokoosseis. Maksukohustuslane ei tea täpselt, millise teokoosseisu saabumisel tema tegevus käsitletakse maksude maksmisest kõrvalehoidumiseks Eesti maksuõiguse mõistes. Maksuhalduri kaalutlusõigus tekitab majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisel riski, et maksukohustuslasi koheldakse ebavõrdselt. Kaalutlemine on subjektiivne nähtus ning

sellest tuleneb järeldus, et maksukohustuslase sõltub maksuhalduri oskusest teokoosseisu kvalifitseerida. Ebaühtne kohtupraktika samuti võib osutada probleemiks ja tekitada raskusi majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisel. Erinevate astmete kohtudes võib olla erinev arusaam majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisest. On teada, et majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise eelduseks on maksude maksmisest kõrvalehoidmise tahtluse olemasolu. Siinkohalt tekib küsimus, kas majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks piisab sellest, kui tehing sooritatakse peamiselt maksude maksmisest kõrvalehoidumise eesmärgil või peab tehingu sooritamisel olema ka muud eesmärgid. Samuti nõuab tähelepanu nõuab dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimist puudutav küsimus. Äriühingutel tekib tihti olukord, kui äriühingu ainuomanikul puudub juhatuse liikme palk või palk on keskmisest madalam, kuid samal ajal tehakse väljamakseid dividendidena. Probleem seisneb selles, et seaduses puudub dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimist puudutav säte, mis annaks võimaluse majanduse tõlgendamise reegli asjakohasele rakendamisele. Kui maksuhaldur asub seisukohale, et dividendide tasub palgatuluks ümberkvalifitseerida, siis tuleb tuvastada seda, kui intensiivselt ta tegeleb dividendi saaja oma tööga ning kas töömaht vastab talle makstava palga suurusele.

KOKKUVÕTE

Majandusliku tõlgendamise reegel on maksuõiguses kehtiv põhimõte, mille kaudu realiseerub ühetaoline maksustamine ja maksuvõimelisuse põhimõte. Majandusliku tõlgendamise reegli kohaselt maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte selle juriidilisest vormist.

Teema aktuaalsus seisneb selles, et maksukohustuslased püüavad maksukohustuse vähendamise eesmärgil sageli tehingule omistada teist tehingu juriidilist vormi, mis erineb tehingu tegelikust majanduslikust sisust.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et autori teadaolevalt ei ole rakenduskõrghariduse lõputöodes majandusliku tõlgendamise reeglit maksuõiguse ja tsiviilõiguse vastandamise võtmes varem analüüsitud. Majandusliku tõlgendamise reeglit analüüsitakse kui teistest õigusarudest sõltumatut maksuõiguse nähtust.

Probleemiks on see, et isikud kuritarvitavad tsiviilõiguslikku lepinguvabadust maksude maksmisest kõrvalehoidumise eesmärgil, omistades tehingule vale tehinguvormi. Selle tulemusena jäävad tegelikud majanduslikud sooritused maksustamata ja riik jääb maksutuludest ilma.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida majandusliku tõlgendamise reeglit maksuõiguses. Eesmärgi saavutamiseks oli püstitatud uurimisülesanded.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade lepinguvabaduse ulatusest maksuõiguse mõistes. Maksumaksjal on õigus makse planeerida, mis tuleneb üldtunnustatud õigusest. Praktiliselt tähendab see seda, et maksumaksja võib kasutada lepinguvabadust maksuõigussuhete kujundamisel. Maksude planeerimine tsiviilõiguslikku lepinguvabadust kasutades on võimalik vaid sellistes piirides, mis ei kahjusta ühetaolist ja võrdset maksustamist. Maksueelise saamise soov ei ole iseenesest õigusvastane tegevus, kuid maksukohustuse vähendamisel tuleb meeles pidada, et tehingu vormi ja majandusliku sisu vastavus on ainus seadusliku maksude optimeerimise eeldus.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade majandusliku tõlgendamise reeglist teoreetilises käsitluses. Maksude maksmisest kõrvalehoidumine tsiviilõiguslike võimaluste

kasutamise seab ohtu maksuseaduste ühetaolise rakendamise. Majandusliku tõlgendamise reegel jaotub kaheks: maksuseadustes kasutatud tsiviilõiguslike mõistete tõlgendamine ja eluliste asjaolude hindamine maksuõiguses. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamine eeldab maksude maksmisest kõrvalehoidumise tahte tuvastamist. Eesti maksuõiguskorras väljendub antud põhimõtte MKS §-des 83 ja 84. Majandusliku reegli rakendamiseks annab võimaluse MKS § 84. MKS 84 eesmärgiks ei ole lepinguvabadust piirata, vaid maksude maksmisest kõrvalehoidumist takistada. Sellest tuleneb järeldus, et majandusliku tõlgendamise reegel takistab lepinguvabaduse kuritarvitamist.

Kolmas uurimisülesanne oli analüüsida majandusliku tõlgendamise reegli rakendamist maksumenetluses. Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamine toimub kindlate analüüsietappide järgi, kus esimeseks etapiks on väljaselgitamine, kuidas lepingupoole on oma tehingut või toimingut kvalifitseerinud. Teisel etapil tuvastatakse, kas poolte valitud tehingu või toimingu vorm erineb tehingu tegelikust majanduslikust sisust. Järgmiselt tuvastatakse maksude maksmisest kõrvalehoidumise tahtluse olemasolu, kui tehingu vorm ei vasta tehingu tegelikule majanduslikule sisule. Kui maksudest kõrvalehoidumise tahtluse olemasolu on tuvastatud, siis tehingut või toimingut maksustatakse vastavale selle tegelikule majanduslikule sisule. Majandusliku tõlgendamise reegli ei ole võimalik rakendada juhtudel, kui tehingu majanduslikku sisu ei tuvastata või kui maksude maksmisest kõrvalehoidumise tahtluse olemasolu ei ole võimalik tuvastada. Samuti välistab majandusliku tõlgendamise reegli rakendamist heausksuse olemasolu tehingu sooritamisel.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega seotud probleeme. Analüüsi käigus selgus, et majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega kaasneb õigusselguse põhimõtte rikkumine. Õigusselguse põhimõtte rikkumine väljendub selles, et Eesti maksukorralduse seaduses puudub maksudest maksmisest kõrvalehoidumise mõiste ja sellele vastav teokoosseis. Mis puudutab tahtluse tuvastamist, siis ei ole selge, kas majandusliku tõlgendamise reegli rakendamiseks piisab sellest, kui tehing sooritatakse peamiselt maksude kõrvõlehoidumise eesmärgil või peab tehingu sooritamisel olema ka muud eesmärgid. Vastasel juhul saab reeglit rakendada ainult siis, kui maksude maksmisest kõrvalehoidumine on ainus eesmärk. Samuti peab autor probleemiks seda, et maksuõiguses kehtiv kaalutusõigus võib tekitada ebavõrdset kohtlemist.

Samuti nõuab tähelepanu dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimist puudutav küsimus. Dividendide väljamaksmine vähendab ettevõtja maksukoormust, sest dividendid maksustatakse erinevalt palgatulust vaid sotsiaalmaksuga. Küsimus on selles, millal saab äriühingu omaniku tegevust dividendide väljamaksmisel lugeda maksude maksmisest kõrvalehoidumisena. Probleem seisneb selles, et seaduses puudub dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimist puudutav säte, mis annaks võimaluse majanduse tõlgendamise reegli asjakohasele rakendamisele.

Edaspidi võiks analüüsida tehingute majanduslikku sisu tõlgendamisel tekkivaid probleeme teatud majandusvaldkondade näitel.

SUMMARY

The topic of the thesis is “ The rule of economic interpretation in tax law”. The thesis is written in Estonian and has 37 pages. 39 referenced sources have been used in preparing the thesis.

The thesis is topical because persons required to pay tax often attempt to apply a different legal form to a transaction which differs from actual economic content.

The problem is that people abuse the contractual freedom under civil law for avoiding paying taxes, by applying the wrong form of transaction. This results in actual economic acts not being taxed and the state does not receive tax revenue.

The goal of the thesis is to analyse the rule of economic interpretation in tax law. The following research tasks have been established on this basis:

1. Provide an overview of the extent of contractual freedom in the meaning of tax law.
2. Provide an overview of the rule of economic interpretation in theory.
3. Analyse the application of the rule of economic interpretation in tax procedure.
4. Analyse the problems of applying the rule of economic interpretation.

The goal of the thesis was achieved. It was concluded in the thesis that the application of the rule of economic interpretation results in the breach of the principle of legal clarity. The breach of the principle of legal clarity is expressed in the fact that the Taxation Act contains no definition of avoiding taxes and the necessary elements constituting an act. As for determining intention, it is not clear whether it is sufficient for a transaction to be concluded primarily for avoiding taxes in order to apply the rule of economic interpretation. Otherwise, the rule can only be applied when the avoidance to pay taxes is the only objective. The author also finds one problem to be that the right of discretion valid in tax law may cause unequal treatment. In addition to the above, there are many disputes over requalifying dividends as wage revenue. The problem is that the law has no provisions concerning the requalification of dividends as wage revenue, which would enable the relevant application of the rule of economic interpretation.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Arula, K. 2005. Maksuviidad 2006. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.

Beger, W. 2000. Methodenlehre und Klausurtechnik im Steuerrecht. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 39.

Bungaard, J. 2003. On Tax Law and Private Law Relations. Stockholm.

Dunbar, D. 2003. Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. Bulletin for International Taxation.

Eesti Vabariigi Põhiseadus, 28.06.1992. – RT I 1992, 26, 349... RT I, 27.04.2011, 2

Euroopa Kohus. Kohtuasi C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services.

Grauberg, T. 2008. Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel. Juridica nr 10, 664-673

Grauberg, T. 2010. Õiguse kujundamisvõimalused maksuobjekti vältimisel. Juridica nr 3, 205-214

Kanger, M. 2010. Euroopa kohtu praktikale viitamine maksuvaidlustes. Tartu: Riigikohus, õigusteabe osakond.

Kull, I 1999. Lepinguõigus I. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS.

Kull, I. 2000. Lepinguvabaduse põhimõte Euroopa ühtlustavas tsiviilõiguses ja Eesti tsiviilõiguse reform. Riigikogu Toimetised.

Lehis, L. 2012. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.

Lehis, L. 1998. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. Juridica 9, 434-443.

Lind, K. 2006. Majandusliku tõlgendamise meetod maksuõiguses. – Eesti Majanduse Teataja 5, 31-33.

Lopman, V. 2005. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. – Juridica 7, 488-500

Maksukorralduse seadus. 20.02.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RTI, 07.06.2013,3.

Maksumaksjate liit. Riigikohtu karm lahend majandusliku tõlgendamise meetodist.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1391>. 20.10.2014

Maksumaksjate liit. Dividendid või palk?

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=402>. 25.02.2015

Maksumaksjate Liit. Majanduslik tõlgendamine ja topeltnmaksustamise vältimine.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=266>. 20.10.2014

Maksumaksjate liit. Tulumaksukohustuse edasilükkamisest väärtpaberite võõrandamisel ehk Kuidas metsamehed Riigikohtus maksuhaldurile pika puuga ära tegid.

http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=944#_ftn1.

15.01.2015

Maksumaksjate Liit. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel.2009.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=856>. 15.10.2014

McCaroll, J. 2001. VAT and Fraus Legis Doctrine. Tax Adviser. 03.03.2015

Mösbauer, H. 2006. Maksualane karistusõigus ja maksualane väärtõigus. Tallinn: Europrint.

Narits, R. 2002. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura.

OECD International Tax Terms. Kättesaadav:

<http://www.oecd.org/dataoecd/17/21/33967016.pdf>. 10.01.2015

Pikmets, H: 2009. Arvevabrikutest kohtupraktika valguses. Kas müüjalt fiktiivse arve saanud ostja võib vastutusest vabaneda?

<http://www.varul.com/files/Arvevabrikutest%20kohtupraktika%20valguses%20HP%20EK.pdf>. 25.03.2015

R. Grosse, T, Melchior. 2001. Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.

Riigikohtu halduskolleegiumi 04. oktoobri 1999.a määrus asjas nr 3-3-1-31-99. – RT III 1999, 25, 238.3-07-1257

Riigikohtu halduskolleegiumi 11. jaanuari 2012.a otsus asjas nr 3-3-1-46-11. – RT III 2012

Riigikohtu halduskolleegiumi 17. juuni 2009.a otsus asjas nr 3-3-1-23-09. – RT III 2009, 34, 256

Riigikohtu halduskolleegiumi 4. oktoobri 1999. a määrus asjas nr 3-3-1-31-99. – RT III 1999, 25, 238

Riigikohtu halduskolleegiumi 4.novembri 2009. a otsus. asjas nr 3-3-1-52-09. RT III 2009

Riigikohtu halduskolleegiumi 9. detsembri 2009.a otsus asjas nr 3-3-1-67-09. – RT III 2012

Saag, M. 2007. Majandusliku tõlgendamise põhimõtted Eesti maksuõiguses. – Eesti Majanduse Teataja 10, 14-16

Saaremäel- Stoilov: 2008 http://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/katrin_saaremael-stoilov._oigusselguse_pohimote_riigikohtu_praktikas.pdf. 08.02.2015

Schwarz, S. 2008. Abuse and EU Tax Law. – Bulletin for International Taxation.

Tipke, K., Lang, J. 2002. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Dr. Otto SchmidtGrauberg.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002– RT I 2002, 35, 216...RT I 13.03.2014, 103.

Õige, A. 2009. Ettevõtlusvabaduse piiramine lepingupoolte võrdsuse tagamiseks. Tallinn.