



Justiits- ja Digiministeerium

E-post: info@justdigi.ee

Meie 28.04.2026 nr 2602

Selgitustaotlus maksukorralduse seaduse § 84 ning tulumaksuseaduse § 5¹ karistusõiguslike tagajärgede kohta

MTÜ Eesti Maksumaksjate Liit pöördub teie poole selgitustaotlusega saamaks selgust, kas üldise kuritarvituste vastase sätte (ehk maksukorralduse seaduse § 84 või tulumaksuseaduse § 5¹) kohaldamisel saab olla karistusõiguslik tagajärg.

Eesti maksukorralduse seaduse üheks eeskujuks on olnud Saksamaa *Abgabenordnung*. Just selle seaduse § 42 järgi on sõnastatud Eesti maksukorralduse seaduse § 84 (nn *substance over form*). Tulumaksuseaduses on sellega analoogne norm, TuMS § 5¹. Mõlema normi puhul on tegemist üldise kuritarvituste vastase sättega. Saksamaal on senimaani selge vahetegu kahel mõistel: maksuplaneerimine (sks k *Steuerungumgehung*) ja maksupettus (sks k *Steuerhinterziehung*). Esimene ei ole karistatav, teine on karistatav.¹

Oluline on seejuures tähele panna, et MKS §-i 84 (ja tegelikult ka TuMS §-i 5¹) kohaldub kehtivatele tehingutele. Kokkuvõtlikult on Riigikohtu halduskolleegium haldusajast nr 3-18-1740 p 17.1 selgitanud ja viidanud enda varasemale praktikale: *MKS § 84 alusel on võimalik tehing maksustada, kui selle „näilikkusele ei ole võimalik või vajalik viidata, näiteks kui maksuobjekt ei ole üheselt seostatav tsiviilõigusliku tehinguga või kui maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil ei ole moonutatud tsiviilõiguslikku tahteavaldust“ (üldkogu otsus asjas nr 3-2-1-82-14, p 35). Erinevalt MKS § 83 lg-st 4 kohaldub MKS § 84 kehtivatele tehingutele, mille õiguslike tagajärgi pooled soovivadki, kuid millele nad on andnud õigussuhete kujundamise võimalusi kuritarvitades majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi maksukohustuse vähendamise eesmärgil (otsus nr 3-14-53226/100, p 13). Teisisõnu, MKS §-le 84 on võimalik tugineda juhul, kui õigussuhete kujundamise võimalust on kuritarvitatud (haldusasi nr 3-3-1-59-09, p 19). (Vt mitteammendavat loetelu teguritest, mis viitavad kujundamisvõimaluse kuritarvitusele ja majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi kasutamisele, nt halduskolleegiumi otsused asjades nr 3-3-1-79-11, p 23; nr 3-3-1-15-11, p 16.)*

Maksunduslik tagajärg saab tulla ainult sellest kui hinnata terviklikult erinevaid tehinguid, mis on kehtivad ja mille vorm vastab sisule, kuid mille lõpptulemus annab maksunduslikult eelise. Ehk maksukoosseis tekib mitte konkreetse tehingu vaid erinevate kehtivate tehingute hindamisel ning kasutades üldist kuritarvituste vastast reeglit.

Üldine kuritarvituste vastane reegel on maksuõiguses norm, mis võimaldab mööda minna analoogiakeelust ja täita lünki. Selline maksuõiguses tunnustatud instituut ei ole meie hinnangul üle kantav karistusõigusesse, sest see satub vastuollu karistusõiguse määratletuse põhimõttega. Senises praktikas on Riigikohus kriminaalasjades käsitlenud õiguse kuritarvitamise keeldu meie teada vaid kahes lahendis (s.o RKKKo otsus asjas nr 3-1-1-40-14 ja nr 3-1-1-55-14). Seejuures on viimases neist (3-1-1-55-14 p 165)

¹ Näiteks on just Saksamaa Liitvabariigi *Bundestag*'is avaldatud lühike kokkuvõte selle kohta: <https://www.bundestag.de/resource/blob/1056638/WD-4-002-25-pdf.pdf>

püstitatud küsimus, kas n-ö kuritarvitamise saab tuletada MKS § 83 lg-st 4 ja §-st 84. Nimelt kujutavad just need sätted endast aluseid, mis lubavad tehingute maksuõiguslikku ümberhindamist ja annavad võimaluse arvestada ka Euroopa Kohtu praktikas käsitletud õiguste kuritarvitamise kriteeriume (3. novembri 2014. a otsus kriminaalasjas nr 3-1-1-40-14, p 85). Kuigi lõplikku seisukohta MKS-i sätetega seoses ei ole Riigikohus kujundanud, siis on mõlemas lahendis viidatud karistusõiguses kehtivale määratluse nõudele (RKKKo 3-1-1-40-14 p 86 ja RKKKo 3-1-1-55-14 p 162). Seega pole avalikele andmetele tuginedes MKS § 84 või TuMS § 5¹ rakendamise tõttu tekitatud maksukohustuse alusel meie teada Eestis kedagi maksukuriteos süüdi mõistetud.

Oleme seisukohal, et kui MKS § 83 lg 4 puhul võiks mõeldav olla karistusõiguslik sekkumine, sest selle sätte kohaldamise eelduseks on näiligid tehingud, siis MKS § 84 ning sellega analoogse üldise kuritarvitamisvastase sätte TuMS § 5¹ puhul võib järgneda küll sekkumine maksuõiguslikult, kuid mitte karistusõiguslikult.

Eestis on nimetatud küsimust käsitlenud enda diplomtöös² muuhulgas Villy Lopman: *MKS § 84 ei keela maksudest kõrvalehoidumist ning ei muuda sellist käitumist karistatavaks. Maksu maksja hoiab küll tahtlikult maksudest tasumisest kõrvale, kuid samas on ta veendunud, et tema valitud maksuplaneerimise viis on seaduslik ja aktsepteeritav. Maksu maksja ei esita maksudest kõrvale hiilides valeandmeid, ei võltsi dokumente ning ta on nõus ausalt oma tegu tunnistama, sest ta usub olevat õigesti käitunud. Sellepärast ei ole MKS § 84 kirjeldatud juhul tegemist süüteoaga, mille eest saaks isikut karistada. Maksudest kõrvalehoidumine (Steuerumgehung) pole maksukuritegu (Steuerhinterziehung).*³

Tulumaksuseaduse muutmise seaduse, millega alates 01.01.2019. a kehtestati TuMS § 5¹ regulatsioon, eelnõu seletuskirjas⁴ on muuhulgas märgitud nimetatud sättega seoses järgmist:

....
Uue üldise kuritarvituste vastase sätte kohaselt ei võeta tulumaksuga maksustamisel arvesse tehinguid või tehingute ahelat, mille põhieesmärk või üks põhieesmärkidest on saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse või välislepingu sisu või eesmärgiga, ega ole kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid arvesse võttes tegelik. Uue üldise kuritarvituste vastase sätte rakendamiseks peavad olema täidetud mõlemad nimetatud tingimused. Nimetatud tehingute ahel võib koosneda rohkem kui ühest vaheastmest või osast. Tehingut või tehingute ahelat ei peeta tegelikuks, kui need ei ole tehtud reaalsetel elulistel või ärilistel põhjustel, mis kajastavad tehingu tegelikku majanduslikku sisu.

Elulisteks ja ärilisteks põhjusteks peetakse muid olulisi asjaolusid peale maksustamisega seotud asjaolude. Maksueelis on lubatav, kui kõiki asjaolusid arvesse võttes oleks tehing või tehingute jada korraldatud eluliselt usutavalt samamoodi ka ilma maksueeliseta. Lubatav ei ole maksueelis, mille korral ei oleks tehingut või tehingute jada korraldatud samamoodi ilma maksueelist saamata.

....
Nõukogu direktiivist 2016/1164 ja konventsioonist tulenev uus kuritarvituste vastane säte on erinev MKS §-st 84. Esiteks ei ole selle puhul vajalik tehingu tegeliku majandusliku sisu kindlaks tegemine või tehingu ümberkvalifitseerimine. Sõltuvalt asjaoludest võib maksuhaldur piirduda üksnes tehingu kõrvalejätmisega maksuarvestusest. Teiseks kohaldub uus säte ka olukorras, kus tehingu või tehingute ahela eesmärk ei ole küll täielik maksudest kõrvalehoidumine, vaid kunstlikult soodsama maksutagajärje saavutamine.

.....

² Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. 2005, lk 61

³ Lehis, L. Maksuõigus. Õpik. Tallinn: Juura 2004, lk 189

⁴ Tulumaksuseaduse muutmise seadus 705 SE. Riigikogu XIII koosseis. Arvutivõrgus: www.riigikogu.ee

Kuna kuritarvituste vastane säte on direktiivist üle võetud säte, siis kuulub selle tõlgendamine Euroopa Kohtu pädevusse. Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 kohaselt on Euroopa Liidu Kohus pädev tegema eelotsuseid, mis käsitlevad muu hulgas liidu institutsioonide, organite või asutuste õigusaktide kehtivust ja tõlgendamist. Kui selline küsimus antakse liikmesriigi kohtusse, võib kohus, kui ta leiab, et otsuse tegemiseks on vaja kõnealune küsimus lahendada, taotleda sellekohast eelotsust Euroopa Kohtult. Kui mingi niisugune küsimus kerkib üles poolelioleva kohtuasja käigus liikmesriigi kohtus, mille otsuste peale ei saa riigisisese õiguse järgi edasi kaevata, siis peab liikmesriigi kohus saatma asja Euroopa Kohtusse.

Siinkohal on oluline, et kuigi uue kuritarvituste vastase sätte rakendusala on laiem kui nõukogu direktiivi 2016/1164 säte, kuna seda on laiendatud ka riigisisestele tehingutele ja topeltmaksustamise vältimise lepingutele, võivad Eesti kohtud esitada eelotsuse taotluse üldise kuritarvituste vastase sätte tõlgendamiseks Euroopa Kohtule ka nendes olukordades tulenevalt Euroopa Kohtu 17. juuli 1997. a otsusest kohtuasjas C-28/95 Leur-Bloem. See kohtuasi puudutas ühinemisdirektiivist Hollandi seadusesse üle võetud sätte tõlgendamist. Sätte ülevõtmisel laiendas Holland seda ka riigisisestele olukordadele, et tagada riigisiseste ja EL liikmesriikide vaheliste tehingute võrdne kohtlemine. Kõnealuses kohtuasjas oli tegemist riigisisese olukorraga ning Hollandi kohus küsis Euroopa Kohtult muu hulgas, kas Euroopa Kohtule võib esitada eelotsuse taotluse, mis puudutab direktiivi sätte tõlgendamist olukorras, kus direktiivi ei saa rakendada, kuna tegemist on riigisisese olukorraga, kuid seadusandja eesmärk oli, et riigisisest olukorda koheldakse täpselt samamoodi nagu olukordi, mida direktiiv katab. Euroopa Kohus otsustas, et liikmesriigi kohus võib sellises olukorras Euroopa Kohtule eelotsuse taotluse esitada. Antud lähenemine tagab, et üldist kuritarvituste vastast reeglit kohaldatakse ühetaoliselt ühe liikmesriigi sees, Euroopa Liidu piires ja suhetes kolmandate riikidega, nii et selle kohaldamisala ja kohaldamise tagajärjed ei oleks riigisisestest ja piiriülestes olukordades erinevad.

....

Üldine kuritarvituste vastane reegel on ette nähtud selleks, et võidelda nende kuritarvitatavate maksutavadega, mida ei ole konkreetsete sätetega reguleeritud. Seega on üldise kuritarvituste vastase sätte eesmärk täita lünki ja see ei mõjuta kuritarvituste vastaste erireeglite kohaldamist. Kui on olemas kuritarvituste vastane erireegel, siis rakendatakse erireeglit. Kui erireegel ei kohaldu maksumaksjale seetõttu, et ta jääb väljapoole erireegli kohaldamisala, võib tema suhtes kohaldada üldist kuritarvituste vastast sätet.

.....

Eelnevast selgub, et TuMS § 5¹ toodi seadusesse rakendamaks Euroopa Liidu direktiivi ning rahvusvahelist konventsiooni, millel kummalgi pole mingisugust puutumust karistusõigusega.

Samuti selgub, et TuMS § 5¹ eesmärk oli lihtsustada maksude määramist, kuna erinevalt MKS §-st 84 poleks enam vaja ka tehingute tegelikku majanduslikku sisu hakata kindlaks tegema või hakata tehinguid ümber kvalifitseerima. Seega läheb TuMS § 5¹ tulumaksu määramisel veelgi kaugemale kui MKS § 84 seda lubab.

Lisaks selgub, et TuMS § 5¹ alusel maksude määramine sõltub muuhulgas sellistest kirjanduslikest mõistetest nagu „muud olulised asjaolud peale maksustamisega seotud asjaolude“ ja „eluline usutavus“, milliseid võib teatud mõõndustega aktsepteerida maksuõiguses, kuid millel ei saa ega tohigi olla mingisugust kohta karistusõigusliku vastutuse sisustamisel.

Täiendavalt selgub seletuskirjast ka see, et lõpliku tõe selle sätte maksuõigusliku rakendamise osas ei tuvasta mitte Eesti vaid Euroopa Kohus.

Eeltoodust tulenebki, et vastav üldine kuritarvituste vastane reegel TuMS §-is 5¹ on lünkade täitmiseks ning annab võimaluse sisuliselt analoogiate kohaldamiseks maksuõiguses.

Seejuures võib eelnõu seletuskirjast järeldada, et seadusandja soov on olnud laiendada MKS §-s 84 antud võimalusi. Seda just seetõttu, et on rõhutatud, et TuMS § 5¹ reegli kohaldamisel ei pea olema tegemist täieliku maksudest kõrvalehoidumisega ning piisab kui tehingute üks eesmärkidest on soodsam maksutagajärg⁵.

Leiame, et sellist maksuõiguslikku instituuti ei ole võimalik ühildada karistusõiguses tunnustatud määratletuse põhimõttega. Määratletuspõhimõttest tulenevalt on vajalik süüteokoosseisu tunnuste tõlgendamine viisil, mis võimaldab igaühel ette näha, milline käitumine on keelatud ja karistatav ning milline karistus selle eest ähvardab, et ta saaks oma käitumist vastavalt kujundada (vt RKKKo nr 3-1-1-5-16, p 7). TuMS § 5¹ abil loodud võimalus analoogiate abil kohaldada ja hinnata mingeid tehinguid sellist ettenähtavust kellelegi ei anna. Seetõttu on tihti just struktureerimiste ja sarnaste tehingute puhul levinud maksunduse valdkonnast siduvate eelotsuste küsimine (MKS §-id 91¹-91¹²), et luua maksumaksjatele õiguskindlust. Samuti tuleb meeles pidada, et TuMS § 5¹ toodi Eesti õigusesse seoses nõukogu direktiiviga (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT L 193, 19.07.2016, lk 1–14). Eelnimetatud direktiiv aga oli tingud OECD algatusest *Base erosion and profit shifting* (BEPS)⁶. Eelnimetatud direktiiv ega OECD algatus ei puuduta mingil moel riikide karistusõiguse modifitseerimist või ühtlustamist.

Eeltoodut silmas pidades palume teie seisukohta karistusõiguse aspektist: kas üldise kuritarvituste vastase sätte (ehk maksukorralduse seaduse § 84 ja/või tulumaksuseaduse § 5¹) kohaldamisel saab olla karistusõiguslik tagajärg?

Vastus palun edastada e-posti teel aadressil: martin@maksumaksjad.ee.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalallkirjaga/
Martin Huberg
Juhatuse liige

⁵ See ei ole seejuures ainuomane ainult TuMS § 5¹ kohaldamisel. Ka MKS § 84 kohaldamine on põhjendatud siis, kui tehingutel ja toimingutel on peale maksueelise saamise muid eesmärke, kuid need osutuvad maksueelise saamisega võrreldes ebaoluliseks (RKKKo nr 3-3-1-79-11, p 20).

⁶ Vt selle kohta: <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>