

Tartu Ülikool
Õigusteaduskond
Avaliku õiguse osakond

Johannes Moor

SISENDKÄIBEMAKS JA SELLE EBASEADUSLIK MAHAARVAMINE

Magistritöö

Juhendaja
dr. iur. Lasse Lehis

Tartu
2016

Sisukord

Sissejuhatus	4
1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused ja eeldused.....	8
1.1 Sisendkäibemaks ja selle mahaarvamine	8
1.1.1 Sisendkäibemaks tähendus ja selle mahaarvamise olemus ning eesmärk.....	8
1.1.2 Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine	11
1.1.3 Tagastusnõude tähendus.....	12
1.2 Käibemaksukohustuslane.....	13
1.2.1 Registreeritud käibemaksukohustuslane	13
1.2.2 Tagasiulatuv registreerimine	15
1.2.3 Maksukohustuslase registrist kustutamine	16
1.3 Ettevõtte ja ettevõtluse mõiste	17
1.4 Ostja hoolsuskohustus.....	19
1.5 Ostja heauskus	23
2. Ebaseaduslik sisendkäibemaksu mahaarvamine	25
2.1 Maksualane süütegu, õiguste kuritarvitamise kontseptsioon ja maksuõiguslik alus	25
2.1.1 Sisendkäibemaksu ebaseaduslik mahaarvamine kui maksualane süütegu.....	25
2.1.2 Õiguste kuritarvitamise kontseptsioon	26
2.1.3 Maksuõiguslik alus.....	27
2.2 Näilik tehing	28
2.2.1 Näiliku tehingu olemus	29
2.2.2 KMS § 12 lg 14 vs MKS § 83 lg 4.....	30
2.2.3 Maksueelis.....	31
2.2.4 „Arvevabrik“	32
2.3 Ostja hoolsuskohustuse rikkumine	33
2.3.1 Arve seadusele mittevastavus.....	34
2.3.2 Ostja hoolsuskohustuse rikkumine.....	35
2.4 Karussellpettus.....	38
2.5 Ettevõtte üleminek <i>versus</i> ettevõtte vara müük	40
3. Ebaseadusliku sisendkäibemaksu mahaarvamise tuvastamine ja ennetamine	45
3.1 Ebaseadusliku sisendkäibemaksu mahaarvamise tuvastamine.....	45
3.1.1 Uurimispõhimõte.....	45

3.1.2 Põhjendatud kahtlus	46
3.1.3 Tõendamiskoormuse üleminek maksukohustuslasele.....	47
3.1.4 Kaasaaitamiskohustus vs teabe andmisest keeldumine.....	48
3.2 Ebaseadusliku sisendkäibemaksu mahaarvamise ennetamine.....	49
3.2.1 Pettuse ennetamine ja proportsionaalsuse põhimõte.....	50
3.2.2 Tagatised	52
3.2.3 1000-eurosed arved	55
Kokkuvõte	58
Input Value-Added Tax and its Illegal Deduction.....	64
Kasutatud materjalid.....	71
Kasutatud kirjandus	71
Kasutatud õigusaktid.....	72
Kasutatud kohtupraktika	73
Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks	77

Sissejuhatus

Maksude kehtestamise ja kogumise peamine eesmärk on riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku raha saamine.¹ Kuna enamuse riigi sissetulekust moodustab maksutulu², siis maksude kehtestamine ja kogumine on äärmiselt oluline riigi funktsioneerimise ja arengu tagamiseks. Seeläbi suudab riik pakkuda elanikele ning kodanikele elamiskõlblikke tingimusi.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks³, millega koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat.⁴ Käibemaks on Eestis maksutuluna oluline allikas: 2015. aastal laekus käibemaksust Eesti riigile kokku 1,85 miljardit eurot, moodustades sellega u 31% kogu Eesti maksutulust.⁵ Järgnedes sotsiaalmaksule, on laekuva käibemaksu summa Eestis suuruselt teine maksutulu allikas: 2016. aastaks on plaanitud laekumine 2,01 miljardit eurot ning kasvu võrreldes eelneva aastaga 8,3%.⁶

Kuna käibemaksu laekumine on nimetatud maksu suuruse ja maksutulu osakaalu tõttu riigile äärmiselt oluline, on käibemaksupettuste ja sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamiste vastu võitlemine ning ebakorrekse maksukäitumise tuvastamine ja ennetamine riigile väga tähtis. Kuigi käibemaksuhaldamine pole väga keeruline, on selle maksu süsteem erinevatele pettustele suhteliselt vastuvõtlik.⁷ Pettusega on võimalik maksumaksjal oma maksukoormust vähendada ning seeläbi oma tulusid suurendada. Kui pettuse läbiviimine on lihtne ning sellest tulenev ebaseaduslik eelis soodne, siis esineb suur tõenäosus, et maksumaksja võib maksuõiguslikult ebaseaduslikult käituda.⁸

Töö autorit motiveeris sisendkäibemaksust ja selle mahaarvamisest kirjutama praktiline vajadus leida vastus küsimusele, millal on tegemist käibemaksu ebaseadusliku mahaarvamisega. On üldteada asjaolu, et eksisteerib isikuid, kes ei soovi anda oma teenitud raha riigile maksudena ning seetõttu otsitakse võimalusi oma maksukoormuse

¹ L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, Tallinn, lk 29.

² 2016. aasta riigieelarve seadus. RT I, 23.12.2015, 6.

³ L. Lehis. maksuõigus. Juura 2012, Tallinn, lk 283.

⁴ *ibid*, lk 284.

⁵ 2016. aasta riigieelarve seaduse eelnõu seletuskiri. lk 20. Internetist leitav: <http://www.fin.ee/doc.php?113856>

⁶ *ibid*, lk 22.

⁷ K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö. Tartu, 2012. Internetist leitav: <http://dspace.ut.ee/handle/10062/25894>

⁸ Eestis on seda väidet kinnitavaks asjaoluks juba äärmiselt lai kohtupraktika käibemaksuga seotud maksuvaidluste osas.

vähendamiseks. Osa isikuid valivad maksukoormuse vähendamiseks seadusliku maksude optimeerimise, kuid paljud kasutavad ka ebaseaduslikke meetodeid, näiteks kasutatakse ebaseaduslikult ära sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Samas esineb ka olukordi, kus maksumaksja on maksukorrast valesti aru saanud. Sellisel juhul võib maksumaksja leida end situatsioonist, milles tal piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Teisalt on võimalikud ning ka sagedased juhud, kus ostja käitub küll heauskselt ning tegeleb oma äritegevuses vajaliku hoolsusega, ent osaleb enda teadmata siiski maksupettusesse. Sellistel juhtudel algab maksumaksja vastu pikk ja koormav maksumenetlus, mis alati ei lõppe tema jaoks soodsa kohtuotsusega. Nimetatud olukordade tekkimise võimalikkuse vähendamiseks omab tähtsust käibemaksusüsteemi sügavam tundmine. Eriti oluline on seejuures ettevõtluse tõhusamaks toimimiseks vajaliku sisendkäibemaksu mahaarvamise süsteemi põhjalikum tundmine, mistõttu võib käesolevat tööd käsitleda ka juhiseks, kuidas toimida sisendkäibemaksu mahaarvamisel korrektselt ning kasutada oma ressursse ettevõtluse arendamiseks, mitte tarbetule maksumenetlusele.

Käesoleval magistritööl on kolm peamist eesmärki. Esimene eesmärk on avada sisendkäibemaksu ja selle mahaarvamise olemus ning olulisus. Lisaks määratleb ning sisustab autor eeldused, mis tagavad õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Teine eesmärk on analüüsida, milliste eelduste täitmata jätmisel on võimalik järeldada, et tegemist oli ebaseadusliku mahaarvamise ja selle mahaarvamise eelduste täitmata jätmise tagajärjeks on igal juhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine. Kolmandaks eesmärgiks on uurida, milliste vahenditega võideldakse ebaseadusliku mahaarvamise vastu ehk kuidas toimub ebakorrekse mahaarvamise ning käibemaksupettuste tuvastamine ja ennetamine.

Käesoleva magistritöö põhihüpooteesiks on seatud väide, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei ole alati piiratud, kui mahaarvamise õiguse tekkimise eeldused on täitmata. Et nimetatud hüpooteesi kinnitada või ümber lükata, tuleb esmalt leida, mis on sisendkäibemaks ja mis on selle mahaarvamise eeldused. Töö autor on seadnud ka sekundaarse hüpooteesi, mille kohaselt ei ole sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise tuvastamine ja ennetamine Eestis piisavalt efektiivne. Selle hüpooteesi kinnitamiseks tuleb põhjalikult uurida, kuidas ja milliseid meetmeid kasutades tuvastatakse ja ennetatakse ebaseaduslikku mahaarvamist, eriti just maksupettuste juhul. Magistritöö lõpptulemusena peab selguma esmalt, kas mahaarvamise õiguse tekkimise eelduste täitmata jätmine on alati rangelt seotud nimetatud õiguse piiramisega või mitte. Teiseks on vaja jõuda selgusele, kas maksuõiguse

kuritarvitamise vastu võitlemine praegu kasutatavate meetmetega on piisavalt efektiivne ning mitte liigselt maksumaksjaid kurnav.

Käesolev magistritöö on jaotatud kolmeks peatükiks, mis tagab töö parema jälgitavuse ja ülevaatlikkuse.

Töö esimeses osas selgitatakse, mis on sisendkäibemaks ning mismoodi toimib ja milleks on kehtestatud Eestis (ja Euroopa Liidus) kasutuselolev sisendkäibemaksu mahaarvamise süsteem. Lisaks avatakse ka eeldused korrektseks sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ning olulisimad mõisted käesolevas teemas, samuti kirjutatakse ka ostja hoolsuskohustusest. Esimene peatükk on oma olemuselt ka pisut sissejuhatavam peatükk – erinevate mõistete ning uurimisobjektiks oleva süsteemi tundmine abistab töö ning järgnevate peatükkide paremat arusaamist.

Töö teine osa keskendub esiteks sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise tagajärgedele maksusüütegudega seoses. Lisaks sellele kirjeldatakse enimlevinud sisendkäibemaksuga seotud pettusi: näilikud tehingud ja karussellpettused. Antud peatükis analüüsitakse ka ostja erinevate hoolsuskohustuse rikkumisi ning avatakse ostja pahausksuse mõiste. Samuti selgitab töö autor ka ettevõtte ülemineku eristamisest ettevõtte vara müügist.

Kolmandas peatükis analüüsitakse esmalt, kuidas toimub sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise tuvastamine. Selleks avab töö autor uurimispõhimõtte ja põhjendatud kahtluse mõisted ning selgitab tõendamiskoormuse üleminekut maksuhaldurilt maksukohustuslasele. Lisaks sellele selgitab autor, kuidas vastanduvad teineteisele maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus ja tema teabe andmisest keeldumise õigus. Peatüki teises pooles kirjutatakse ebaseadusliku mahaarvamise ennetamisest ning selleks valitud meetmete proportsionaalsusest, lisaks tuuakse välja ning analüüsitakse kahte erinevat Eestis käibemaksupettuse vastu võitlemiseks kehtestatud meetet.

Viimane teadustöö, mis seondus sisendkäibemaksu ning selle mahaarvamisega, kirjutati 2006. aastal.⁹ Sellest ajast on möödas pikk aeg ning maksusüsteem, sh käibemaksusüsteem on selle perioodi jooksul märgatavalt arenenud. Esiteks on käibemaksuseadust mitmeid kordi muudetud ja täiendatud. Lisaks sellele on muudetud ka muid maksuseadusi ning ka

⁹ K. Lind. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. Magistritöö. Tartu, 2006. Internetist leitav: <http://dspace.ut.ee/handle/10062/1061>

maksusüütegusid reguleerivaid seadusi - näiteks karistusseadustikku¹⁰. Teiseks on hulgaliselt lisandunud nii Euroopa Kohtu, Riigikohtu kui ka Ringkonnakohtu lahendeid, mis puudutavad maksuõigussuhteid ning sellega seotud vaidlusi..

Töö autor arvab, et käesoleva magistr töö teema on aktuaalne juba ainuüksi põhjusel, et sisendkäibemaksust ja selle mahaarvamisest arusaamine on vajalik õiguspäraseks käitumiseks. Sisendkäibemaksu mahaarvamisega puutuvad kokku kõik ettevõtjad, mistõttu mõjutab õiguspärane käitumine üldse nii ettevõtlust ja seeläbi ka kogu ühiskonda.

Töö autor on magistr töö kirjutamisel kasutanud allikate uurimisel ja tõlgendamisel süsteemset ja võrdlevat, samuti analüütilist meetodit. Magistr töö peamiseks allikateks on Euroopa Liidu ja Eesti maksuõigust reguleerivad õigusaktid, Euroopa Kohtu ja Eesti kohtute vastav praktika ning teemakohane erialakirjandus. Tööd kirjutades uuris autor peamiselt kahte õigusakti, milleks on käibemaksuseadus¹¹ (edaspidi nimetatud ka KMS) ja Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ¹², mida töö autor nimetab edaspidi „käibemaksudirektiiviks“. Magistr töö vormistamisel on lähtutud üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhendist.¹³

Töö autor tänab magistr töö kirjutamist instrueerinud juhendajat Lasse Lehis.

Märksõnad: sisendkäibemaks, sisendkäibemaksu mahaarvamine, põhjendatud kahtlus.

¹⁰ Karistusseadustik RT I 2001, 61, 364...RT I, 17.12.2015, 9.

¹¹ Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554...RT I, 31.12.2015, 12.

¹² Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ. Internetist leitav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ET:PDF>

¹³ J. Sootak. Üliõpilastöö kirjutamine ja vormistamine. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: 2016, Juura.

1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused ja eeldused

1.1 Sisendkäibemaks ja selle mahaarvamine

Korrektne sisendkäibemaksu mahaarvamine eeldab sisendkäibemaksu mõiste ja mahaarvamise funktsioneerimise tundmist. Seetõttu leiab käesoleva töö autor, et sisendkäibemaksu mahaarvamise olemuse ja eesmärgi kirjeldamiseks on vaja esmalt tunda sisendkäibemaksu sisu, misjärel tuleb selgitada ka sisendkäibemaksu mahaarvamise kui kindla süsteemi toimimise alustalad ja eesmärk. Alljärgnevalt sisustab töö autor sisendkäibemaksu mõiste, selle mahaarvamissüsteemi eesmärgi ning mahaarvamisõiguse tekkimise ja korrektse kasutamise.

1.1.1 Sisendkäibemaks tähendus ja selle mahaarvamise olemus ning eesmärk

Sisendkäibemaksu mõiste on sätestatud KMS § 29 lg-s 3¹⁴. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks. Mahaarvamise õigusega välditakse käibemaksu kumuleerumist ehk käibemaksu käibemaksustamist ning tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga. Riigikohus on leidnud lahendis 3-3-1-21-02, et kõrvalekalded sellisest põhitunnuseks moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist: „Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud.“¹⁵

Euroopa kohus on liidetud lahendites C-80/11 ja C-142/11 selgitanud sellise mahaarvamissüsteemi toimimist ning leidnud, et selle esmaseks eesmärgiks on leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud

¹⁴ KMS § 29 lg 3: Sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt:

- 1) teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks;
- 2) imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks;
- 3) ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks;
- 4) ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktinguga soetatud kauba või muu soetatud kauba, millelt maksukohustuslane peab käesoleva seaduse kohaselt käibemaksu arvestama, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks.

¹⁵ RKHKo 28.05.2002, 3-3-1-21-02, p 18.

käibemaksu koormat.¹⁶ Euroopa Kohus lisas, et sõltumata nimetatud süsteemi eesmärkidest ja tulemustest, tagab selline ühine käibemaksusüsteem neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, tingimusel, et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.

Maksukohustus ei teki maksukohustuslasele kogu oma käibe pealt, vaid isiku maksukohustuse arvestamisel arvatakse maksustatavalt käibelt (KMS § 3 lg 4 p 1) arvestatud käibemaksust maha sisseostetud kaupade või teenuste saamisel makstud käibemaks.¹⁷ Euroopa Kohus on selgitanud¹⁸, et isiku sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise ja selle ulatuse hindamiseks peab põhimõtteliselt eksisteerima isiku konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamiseõigust tekitava müügitehingu vahel vahetu seos. Selline lahendus võib töö autori hinnangul tekitada olukorra, kus mahaarvamise õigus tekib ainult nende tehingute vahel, mis on otseselt seotud, mitte aga kõiki tehtud kauba tootmise või teenuse osutamiseks tehtud kulutustelt. Siiski on Euroopa Kohus tunnustanud¹⁹ maksukohustuslase mahaarvamise õigust ka olukorras, kus nimetatud tehingute vahel puudub vahetu seos – kui kauba tootmise või teenuse osutamise kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka ja moodustavad sellistena maksukohustuslase poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa, siis on nimetatud kulud vahetult seotud maksukohustuslase majandustegevusega tervikuna.

Tegemist on vahetu seose kriteeriumiga, mille kohaldamiseks peab Euroopa Kohtu hinnangul²⁰ maksuhaldur ja kohtud võtma arvesse kõiki asjaomaste tehingutega seotud konkreetseid fakte ning ainult neid tehinguid on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega.

Ettevõtjate vahelise käibe maksustamise puhul ei teki sellest ettevõtja jaoks tegelikku käibemaksu – kahe ettevõtja vaheline tehing jääb kokkuvõttes maksuvabaks, kui ettevõtja kasutab sisseostetud kaupu või teenuseid otseselt või kaudselt uute maksustatavate kaupade tootmiseks.²¹ Antud põhimõte tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a: „Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on

¹⁶ EKo 21.06.2012, Mahageben kft jt, C-80/11 ja C-142/11 (ühendatud kohtuasjad), p 39.

¹⁷ T. Elling. Käibemaks. Print Best trükikoda OÜ 2014, Tallinn, lk 169.

¹⁸ EKo 21.02.2013, *Finanzamt Köln-Nord versus Wolfram Becker*, C-104/12, p 19. EKo 18.07.2013, *AES-3C Maritza East I EOOD jt*, C-124/12, p 27.

¹⁹ EKo 25.05.2005, *Kretztechnik jt*, C-465/03, p 36.

²⁰ EKo 21.02.2013, *Finanzamt Köln-Nord versus Wolfram Becker*, C-104/12, p 21-25.

²¹ RKHKo 30.05.2007, 3-3-1-22-07, p 12.

maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.²² Euroopa Kohus on lisanud²³, et juba kord tekkinud mahaarvamise õigus jääb alles üksnes siis, kui ei esine pettust või õiguste kuritarvitust ning kui viidatud direktiivis ette nähtud tingimused mahaarvamise õigust võimaliku korrigeerimise korral ei piira.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise aeg on reguleeritud KMS § 31 lg-dega 8²⁴ ja 9²⁵ ja käibemaksudirektiivi artikliga 167, mille kohaselt tekib mahaarvamiseõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub kohe mahaarvamise põhimõtte alusel ehk arvel näidatud käibemaksu mahaarvamisel sisendkäibemaksuna ei oma tähtsust see, kas ostja on tasunud kauba või teenuse eest osaliselt või täielikult.²⁶ Müüja kohustus käibemaksu tasuda ning ostja õigus sisendkäibemaksu mahaarvata tekivad võrdses suuruses ning üheaegselt. Sisendkäibemaksu mahaarvamine ei sõltu sellest, millal hakatakse soetatud kaupu või teenuseid realselt ettevõtluses kasutama, samuti ei oma tähtsust, kui kaua kaupa majandustegevuses kasutatakse – kogu sisendkäibemaks arvatakse maha kas kaupade või teenuste soetamise või nende eest tasumise hetkel.²⁷ Siiski pole lubatud sisendkäibemaksu maha arvata enne arve kättesaamist – mahaarvamine toimub selle maksustamisperioodi eest esitatavas käibedeklaratsioonis²⁸, mil müüjal tekkis maksukohustus. Seda eeldusel, et deklaratsiooni esitamise ajaks on nimetatud arve kätte saadud.²⁹

²² Artikkel 168 punktid b-e:

b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamise käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c) C1 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i kohaselt kaupade ühendusesiselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.

²³ EKo 08.06.2000, Breitsohl jt, C-400/98, p 41. EKo 08.06.2000, Schloßstraße jt, C-396/98, p 42.

²⁴ KMS § 31 lg 8: „Kauba importimise korral arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal toll on kauba vabastanud. Muudel juhtudel arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal kaup või teenus on käesoleva seaduse § 11 kohaselt soetatud või saadud.“

²⁵ KMS § 31 lg 9: „Soetatud kauba või saadud teenuse ja selle kohta väljastatud arve saamisel eri maksustamisperioodidel arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil kauba võõrandajal või teenuse osutajal tekkis käive käesoleva seaduse § 11 kohaselt. Kui maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamise ajaks ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olevat arvet saadud, arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil arve saadakse.“

²⁶ K. Lind. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. Magistritöö 2006 lk 68.

²⁷ L. Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2015. OÜ Print Best Trükikoda 2015, Tallinn, lk 363.

²⁸ Käibedeklaratsioon on sätestatud KMS §-s 27.

²⁹ T Elling. Käibemaks. Print Best trükikoda OÜ 2014, Tallinn, lk 198.

Maksudohustuslane peab oma käibemaksu arvetust pidama täpselt ning rangete juhiste alusel. Arvestusepidamine on reguleeritud maksudohustuslase käibemaksu igapäevase arvestuse pidamise korraga³⁰. Näiteks peab maksudohustuslane kirjeldama tema arvestus iga tehingu või toimingu eraldi (nimetatud korra § 1 lg 3).

Ülaltoodust lähtudes leiab autor, et sisendkäibemaks on ostukäivetelt tasutud käibemaks, sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul on tegemist olukorraga, milles nimetatud käibemaksu arvatakse maha müügikäibelt arvutatud käibemaksust. Siiski ei kuulu mahaarvamisele igasugune ostukäivetelt tasutud käibemaks, vaid selline käibemaks, mis on tasutud tehtud kuludelt, mis on vahetult seotud maksudohustuslase majandustegevusega tervikuna. Sellise mahaarvamisõiguse peamiseks eesmärgiks on vältida käibemaksu kumuleerumist, vastasel juhul muutuksid kaubad ja teenused konkurentsivõimetuks.

1.1.2 Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine

Sisendkäibemaksu mahaarvamine võib toimuda ka osaliselt (KMS § 32), seda kahel juhul:

1. maksudohustuslane kasutab soetatud kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe teostamiseks – sellisel juhul sõltub mahaarvatava sisendkäibemaksu suurus maksustatava käibe suurusest, mida tehakse kindlaks kahel meetodil (KMS § 33): proportsionaalsel³¹ ja segameetodil³²;
2. Teisel juhul kasutab maksudohustuslane soetatud kaupu või teenust osaliselt nii ettevõtluses kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel (KMS § 29 lg 4) - antud juhul kindlaks seatud meetodid puuduvad, isik on ise kohustatud eristama iga kauba ja teenuse ettevõtluses kasutatava osa ning sellest tulenevalt viima läbi

³⁰ Maksudohustuslase käibemaksu igapäevase arvestuse pidamise kord RTL 2004, 39, 655...RT I, 18.11.2014, 4.

³¹ KMS § 33 lg 2: „Proportsionaalse mahaarvamise puhul rakendatakse maksustatava käibe ja kogu käibe suhet kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe määratakse maksudohustuslase eelmise kalendriaasta käibe põhjal. Tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes selle kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest. Kui ettevõtlus on kestnud alla ühe kalendriaasta, määrab maksustatava käibe ja kogu käibe suhte maksuhaldur oma otsusega maksudohustuslase taotluse alusel tema esimese kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe prognoositava suhte põhjal.“

³² KMS § 33 lg 3: „Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul arvatakse arvestatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha ei arvata. Nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele käesoleva paragrahvi lõikes 2 sätestatud korras. Maksudohustuslane peab raamatupidamises eraldi kajastama maksustatavat ja maksuvaba käivet ning nende tarbeks soetatud kaupu ja saadud teenuseid, samuti kaupu ja teenuseid, mis on soetatud või saadud nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks.“

sisendkäibemaksu mahaarvamise, vajadusel on võimalus taotleda täpsem mahaarvamise kord maksuhaldurilt.³³

Sisendkäibemaksu tagastamine on reguleeritud KMS §-ga 34, mille lg 1 järgi tagastatakse enammakstud käibemaks maksukohustuslasele, kui maksustamisperioodil arvestatud käibemaks on väiksem maksukohustuslase samal maksustamisperioodil mahaarvatavast sisendkäibemaksust. Tagastamine toimub vastavalt maksukorralduse seadusele³⁴ (edaspidi nimetatud ka MKS), mille § 33 lg 1 sätestab tagastusnõude.³⁵

1.1.3 Tagastusnõude tähendus

Halduskolleegium on selgitanud lahendis 3-3-1-4-13, et tagastusnõude puhul tuleb eristada selle tuvastamise ja täitmise nõudeid.³⁶ Nimetatud lahendis täpsustas Riigikohus, et tuvastamise puhul kontrollib maksuhaldur enammakse olemasolu ja õigust ning tagastusnõuet välistavate asjaolude puudumisel on maksuhaldur kohustatud tagastusnõuet aktsepteerima, millega maksuhaldur tunnistab tagastusnõude olemasolu.³⁷ Tuvastamise menetlus lõpeb enammakse kandmisega maksukohustuslase ettemaksukontole.³⁸ Tagastusnõude täitmiseks peab maksukohustuslane esitama maksuhaldurile vastava taotluse maksudeklaratsioonis või muus kirjalikus või kirjalikku taasesitamist võimaldavas vormis dokumendis koos maksukohustuslase pangakonto andmetega (MKS § 106 lg 1).³⁹

Tagastusnõude täitmise taotlus tuleb lahendada 30 päeva jooksul (MKS § 106 lg 2). Kui tagastusnõude õigsus on kontrollitud, tuleb taotlus rahuldada ja raha üle kanda viivitamata.⁴⁰ Maksuhalduril on õigus seoses tagastusnõude kontrollimisega pikendada motiveeritud otsuse alusel tagastusnõude täitmise tähtaega kuni 60 kalendripäeva – seda juhul, kui on piisav alus kahtluseks, et tagastusnõude rahuldamisel makstud summa tagasinõudmine võib osutuda võimatuks (KMS § 34 lg 2). Kui maksuhaldur ei ole täitnud tagastusnõuet seadusega sätestatud tähtaja jooksul, on ta kohustatud arvestama tähtpäevaks tagastamata summalt

³³ L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, Tallinn, lk 339.

³⁴ Maksukorralduse seadus RT I 2002, 26, 150...RT I, 09.02.2016, 3

³⁵ MKS § 33 lg 1: „Maksumaksjal on õigus saada tagasi maksuhaldurile seaduses või haldusaktis ettenähtust suuremas summas tehtud makse ja rahalise kohustuse tasumisel või tasaarvestamisel (§ 105 lõige 1) tekkinud enammakse, sealhulgas enne kohustuse tasumise tähtpäeva tehtud makse (§ 105 lg 2).“

³⁶ RKHKo 30.04.2013, 3-3-1-4-13, p 13.

³⁷ *ibid.*

³⁸ *ibid.*

³⁹ RKHKm 30.04.2013, 3-3-1-8-13, p 16.

⁴⁰ RKHKo 14.03.2016, 3-3-1-61-15, p 14.

intressi (MKS § 116 lg 2). Intressi arvestamine toimub alates päevast, mil enamakse tagastamine pidi toimuma, kuni selle tagastamise või tasaarvestamise päevani.⁴¹

1.2 Käibemaksukohustuslane

Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult Eesti käibemaksukohustuslasel⁴² (edaspidi nimetatud ka maksukohustuslane) ning mainitud õigust on võimalik kasutada juhul, kui tehingu pooled on registreeritud käibemaksukohustuslastena (KMS § 31 lg 1), määratleb töö autor alljärgnevalt sisendkäibemaksu mahaarvamise korrektse toimimise avamise jaoks käibemaksukohustuslase ja temaga seotud registreerimise olemuse.

1.2.1 Registreeritud käibemaksukohustuslane

Isik muutub käibemaksukohustuslaseks⁴³ registreerimise hetkest. Registreerimine muutub kohustuslikuks, kui isiku maksustatav käive kalendriaastas ületab 16'000 eurot (KMS § 19 lg 1), samuti võib isik ennast maksukohustuslasena registreerida ka juhtudel, kui tal ei ole veel registreerimiskohustust tekkinud (KMS § 20 lg 1). Registreerimiskohustus tekib ka välisriigi isikul, kel puudub Eestis püsiv tegevuskoht ning tal tekib Eestis maksustatav käibe, kuid mida Eestis ei maksustada (KMS § 20 lg 3), samuti tekib registreerimiskohustus teise liikmesriigi maksukohustuslasel, kes teostab kaugmüüki, mille käibe maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest 35'000 eurot, Eesti isikule (KMS § 20 lg 4).

Maksukohustuslase registreerimise peamine eesmärk on tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine⁴⁴: maksukohustuslasena registreerimise numbrilise andmine lihtsustab kontrolli maksukohustuslaste üle eesmärgiga tagada maksu nõuetekohane kogumine, samuti tõendab antud numbrilise andmine maksukohustuslase õigust käibemaksuga maksustamist⁴⁵.

Registreerimiskohustuse tekkimise päevast alates on isik kohustatud kolme tööpäeva jooksul esitama avalduse enda maksukohustuslasena registreerimiseks äriregistri infosüsteemi kaudu (KMS § 20 lg 1), saata vastav avaldus Maksu- ja Tolliametile kirjalikult e-postile või esitada

⁴¹ RKHKo 14.03.2016, 3-3-1-61-15, p 18.

⁴² L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 363.

⁴³ Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 järgi on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegese eesmärgist või tulemustest.

⁴⁴ EKo 22.12.2010, Dankowski jt, C-438/09, p 33.

⁴⁵ EKo 14.03.2013, Ablessio jt, C-527/11, p 19.

avalduks Maksu- ja Tolliametis teenindusbüroos⁴⁶. Maksukohustuslasena registreerimise avaldusele märgitud andmete õigsust kontrollib maksuhaldur ning vajadusel nõuab isikult andmete täpsustamist.

Maksukohustuslasena registreerimisel tekivad isikul lisaks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele ka erinevad kohustused: isik peab lisama võõrandatava kauba või osutatava teenuse maksustatavale väärtusele käibemaksu, tasuma käibemaksu, säilitama dokumente ja pidama arvestust ning esitama seaduses sätestatud nõuetele vastavaid arveid (KMS § 24 lg 1) ja käibedeklaratsioone seaduses sätestatud tähtpäevaks (KMS § 27 lg 1). Lisaks omistatakse maksukohustuslasele unikaalne registrikood, mille lisamine isiku poolt esitatud arvetele on talle kohustuslik. Maksukohustuslasena registreerimisel tekib isikule veel ka ettevõtlusega tegelemise tõendamiskohustus ning samuti kaasaaitamiskohustus⁴⁷, kui maksuhaldur on alustanud maksukohustuslase kontrolli.⁴⁸

Kuigi sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult registreeritud käibemaksukohustuslasel, siis ei ole Euroopa Kohtu praktika kohaselt⁴⁹ lubatud piirata ostja mahaarvamisõigust ainult põhjusel, et ostja ei olnud enne kaupade soetamist oma maksustatavas majandustegevuses kasutamiseks käibemaksukohustuslasena registreeritud. Töö autor kirjutab antud teemast täpsemalt järgmises punktis. Kui kauba müüja või teenuse osutaja ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, aga tehingu iseloom viitab sellele, et müüjal tekib maksukohustus ja sellest tulenevalt käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus. Euroopa Kohus on leidnud⁵⁰, et maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole lubatud piirata, kui temale esitatud arvel on selgelt märgitud hind nii käibemaksuga kui ka käibemaksuta.⁵¹ Euroopa Kohus on selgitanud⁵², et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse ka mõnede formaalsete nõuete täitmata

⁴⁶ <http://www.emta.ee/index.php?id=34456>

⁴⁷ Maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus on sätestatud MKS §-s 56:

Lg 1: „Maksukohustuslane on kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust.“

Lg 2: „Maksukohustuslane peab arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, annab seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. Kui seadus sätestab tõendi kohustusliku liigi, saab maksukohustuslane kasutada tõendamisel ainult seda liiki tõendit.“

Lg 3: „Maksukohustuslane ei või takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel.“

⁴⁸ RKHKo 07.05.2015, 3-3-1-17-15, p 21.

⁴⁹ EKo 09.07.2015, *Salomie, Oltean vs Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj*, C-183/14, p 61.

⁵⁰ EKo 22.12.2010, *Bogusław Juliusz Dankowski versus Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, C-438/09, p 38.

⁵¹ Viidatud lahendis rakendati eelnevat ja nüüdseks kehtetud käibemaksudirektiivi (internetist leitav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:01977L0388-20060101&qid=1417438531781&from=EN>) ja selle artiklit 22 lg 3 punkti b. Antud punkti asendab nüüd kehtiva Käibemaksudirektiivi artikkel 226 p 8 – autori märkus.

⁵² EKo 22.12.2010, *Dankowski jt*, C-438/09, p 58 ja selles viidatud lahendid.

jätmisel, kui täidetud on kõik sisulised nõuded. Euroopa Kohus põhjendas⁵³ nimetatud lahendust, et selliselt mahaarvamisoiguse piiramise puhul kaugenetakse liigselt käibemaksu täpseks kogumiseks ning maksu pettuste vältimiseks seatud eesmärkidest.

1.2.2 Tagasiulatuv registreerimine

Olukorras, kus maksuhalduril on andmeid selle kohta, et isik ei ole registreerimiskohustust täitnud, registreerib maksuhaldur isiku omal algatusel ning teavitab sellest isikut (KMS § 20 lg 10). Juhul, kui maksuhaldur tuvastab pärast isiku maksukohustuslasena registreerimist, et avalduse esitamisega on isik hiljaks jäänud ning isik oleks pidanud hakkama maksukohustuslase kohustusi enne antud otsust täitma, tühistab maksuhaldur oma esialgse otsuse tagasiulatavalt kehtetuks, teeb uue otsuse ning registreerib isiku maksukohustuslasena selle päeva seisuga, mil registreerimiskohustus tekkis (KMS § 20 lg 11).

Tagasiulatuv registreerimine omab sisendkäibemaksu mahaarvamisel tähtsust sellistes olukordades, kus isik pole käibemaksukohustuslasena registreeritud, ent ta ületab registreerimiskohustuse tekkimise piirmäära ootamatu iseloomuga tehingu (näiteks oksjon) tegemisega ning soovib hiljem tagasiulatavalt sisendkäibemaksu maha arvata. Sellisel juhul on Euroopa Kohtu hinnangul⁵⁴ vaja ennast registreerida mõistliku tähtaja jooksul käibemaksukohustuslaseks ning kui muud sisulised tingimused on täidetud, ei või liikmesriik piirata sel isikul sisendkäibemaksu mahaarvamist.

Eelpool nimetatud tagasiulatuv registreerimine võib kaasa tuua maksukohustuslasele erinevaid ebasoodsaid tagajärgi, isegi kui sisendkäibemaksu mahaarvamist ei piirata. Riigikohtu halduskolleegium leidis lahendis 3-3-1-73-04⁵⁵, et isik peab tagasiulatavalt parandama ostjatele esitatud arveid, millele on vaja lisada käibemaks ning märkida arvel oma käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Lisaks juhul, kui ostjad arvetel näidatud käibemaksu võrra suurendatud summadega ei nõustu, tekib isikul täiendav kulutus, samuti on isik kohustatud maksma ka intressi käibemaksukohustuse mitteõigeaegse täitmise eest. MKS § 154 annab võimaluse selliseid isikuid, kes õigeaegselt maksukohustuslasena ennast ei registreeri, ka karistada rahatrahviga.

⁵³ EKo 22.12.2010, *Dankowski jt*, C-438/09, p 64.

⁵⁴ EKo 21.10.2010, *Nidera Handelscompagnie BV jt*, C-385/09, p 54.

⁵⁵ RKHKo 19.01.2005, 3-3-1-73-04, p 12.

Samuti võib maksukohustuslasena tagasiulatava registreerimise vastuolu tõstatada küsimuse, kas selline tegevus on õiguskindluse põhimõttega, täpsemalt selle osa kui tagasiulatava jõuga õigusaktide kehtestamise keeluga vastuolus. Sellisele probleemile on hinnangu andnud õiguskantsler Ülle Madise, kes oma 16.06.2015.a. vastuses⁵⁶ leidis, et käibemaksuseaduse asjassepuutuvad sätted ei ole vastuolus põhiseadusest tuleneva õiguskindluse põhimõttega. Põhiliste argumentidena viitab õiguskantsler asjaolule, et tagasiulatava jõuga õigusaktide kehtestamise keeld ei ole alati absoluutne – sellised õigusaktid võivad olla lubatud, kui selleks on kaalukas põhjus⁵⁷ ja õiguste riive ei ole ülemäärane. Samuti viitab õiguskantsler oma vastuses ka seaduskuulekuse tagamise aspektile, mille puhul isik, kelle aastakäive läheneb 16'000 eurole, on kohustatud olema kursis seadusest tuleneva kohustusega esitada maksukohustuslasena registreerimise avaldus. Lisaks toonitab õiguskantsler, et isik kui ettevõtja on selliste õigusnormidega kursis, sest reguleerivate õigusnormide tundmine ja täitmine on tavapärane ettevõtja hoolsuskohustus.⁵⁸

1.2.3 Maksukohustuslase registrist kustutamine

Maksukohustuslasena registrist kustutamist reguleerib KMS § 22, mis sätestab erinevad alusel, mille järgi maksuhalduril on õigus maksukohustuslane kustutada maksukohustuslasena registrist⁵⁹. Maksukohustuslase võib registrist kustutada, kui ta ei ole käibedeklaratsiooni kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta esitanud (KMS § 22 lg 3), ta ei tegele Eestis ettevõtlusega⁶⁰, maksukohustuslase või tema tegevus on Eestis lõpetatud (KMS § 22 lg

⁵⁶ Ü. Madise. Käibemaksukohustuslase tagasiulatav registreerimine ja arvete parandamine. Lõppvastus. 16.06.2015. Internetist leitav:

http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_seisukoht_vastuolu_mittetuvastamise_kohta_kaabemaksukohustuslase_tagasiulatav_registreerimine_ja_arvete_parandamine.pdf

⁵⁷ Kaaluka põhjusena leidis õiguskantsler antud juhul argumenti, et võrdselt tuleb kohelda isikuid, kel on tekkinud 16'00 euro suurune aastakäive. „Kaalukaks põhjuseks on antud juhul argument, et võrdselt tuleb kohelda isikuid, kel on tekkinud 16 000 euro suurune aastakäive. Kui ettevõtja võõrandatud kaupadele ja teenustele käibemaksu lisamise kohustus sõltuks registreerimisavalduse esitamise või MTA otsuse tegemise ajast, koheldaks 16 000 euro suuruse käibe saavutanud ettevõtjaid erinevalt, olenevalt sellest, millal nad käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitasid või millal maksuhaldur tegi registreerimise kohta otsuse. Sel juhul saaksid registreerimisavalduse esitamise ja/või teabe esitamisega viivitanud isikud põhjendamatu konkurentsieelise võrreldes isikutega, kes taotlesid aegsasti enda käibemaksukohustuslasena arvele võtmist.“

⁵⁸ Hoolsuskohustusest kirjutab käesoleva töö autor punktis 1.4.

⁵⁹ KMS § 22 lg 5 esimese lause järgi kustutatakse maksukohustuslane maksukohustuslasena registrist ainult maksuhalduri otsuse alusel.

⁶⁰ KMS § 22 lg 3¹ järgi on maksuhalduril õigus ka nõuda (või koguda neid omal algatusel) maksukohustuslaselt lisatõendeid, kui maksukohustuslase tegelemine ettevõtlusega pole piisavalt tõendatud. RKHKo 3-3-1-17-15 punktis 19 leidis Riigikohus, et maksukohustuslase registrist kutsutamine käesoleva sätte alusel on kaalutusotsus, mille puhul tuleb arvestada õiguspärasuse kontrollimisel kogutud teavega ja maksukohustuslase käitumisega teabe esitamisel ja toimingute tegemisel. Samuti leidis kolleegium, et teabe esmakordne esitamata jätmine ei ole käibemaksukohustuslaste registrist kustutamiseks alati piisav – vastasel juhul muutuks registrist

4). Isik võib ka ise esitada maksuhaldurile avalduse enda registrist kustutamiseks, kui tema maksustatav käive ei ületa tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu jooksul 16'000 eurot (KMS § 22 lg 1).

Isiku kustutamisel maksukohustuslasena registrist tekib isikule kohustus käibemaksu võõrandamata kaubalt, mille sisendkäibemaksu on ta maha arvanud (KMS § 29 lg 10). Võõrandamata põhivara soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeeritakse lähtuvalt sellest, kui kaua on seda põhivara ettevõtluses kasutatud (KMS § 32 lg 4).⁶¹

1.3 Ettevõtte ja ettevõtluse mõiste

Töö autor on arvamisel, et ettevõtte ja ettevõtluse mõiste avamine omab sisendkäibemaksu mahaarvamise mõttes olulist tähendust. Esmalt põhjusel, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult käibemaksukohustuslasel, aga käibemaksukohustuslane saab olla ainult ettevõtlusega tegelev isik (KMS § 3 lg 1). Teiseks on ettevõtte mõiste tundmine oluline käibemaksuga seotud vaidlustes, millal on seda valesti kohaldatud, nt ettevõtte üleminek vs kinnisasja üleminek juhtudel⁶².

Tsiviilõigusliku käsitlusena on ettevõtte TsÜS § 66¹ järgi majandusüksus⁶³, mille kaudu isik tegutseb – ettevõtte määratluse järgi peaks ettevõtte olema selline spetsiifiline varakogum, mille kaudu saab ettevõtja majandustegevust läbi viia.⁶⁴ VÕS § 180 lõige 2 veel täpsustab antud käsitlust, mille järgi ettevõttesse kuuluvad ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, muu hulgas ettevõttega seotud lepingud.⁶⁵ Eesti kohtupraktikas on tuginetud ettevõtte mõiste sisustamisel ka direktiivile 2001/23/EÜ^{66, 67}.

kustutamine automatiseeritud tegevuseks, mistõttu registrist kustutamine võib sellisel juhul osutada ebaproportsionaalseks.

⁶¹ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 288.

⁶² Antud vaidlusi analüüsib töö autor II peatükis.

⁶³ EKo 11.03.1997, Süzen jt, C-13/95, p 10. Euroopa kohtupraktikas mõistetakse siin üksuse all inimeste ja vara organiseeritud kogumit, mis võimaldab konkreetse eesmärgiga majandustegevuse elluviimist. Riigikohtu tsiviilkolleegium leidis lahendi 3-2-1-41-11 punktis 15, et kui terviklikku majandusüksust ei ole ettevõtluse eripära tõttu võimalik tuvastada, võib majandusüksuseks olla töötajate üksus, millel on püsivad ühised ülesanded.

⁶⁴ P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi. Tsiviilseadustiku üldosa seadus kommenteeritud väljaanne. Juura 2010, Tallinn, lk 214.

⁶⁵ RKKKo 31.05.2013, 3-1-1-108-12, p 15.

⁶⁶ Euroopa Liidu Nõukogu 12.03.2001.a. direktiiv 2001/23/EÜ „Ettevõtjate, ettevõtete või nende osade üleminekul töötajate õigusi kaitsvate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta“. Internetist leitav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32001L0023&from=ET>

⁶⁷ RKTko 21.12.2011, 3-2-1-131-11, p 10. RKHko 16.04.2012, 3-3-1-6-12, p 11.

Kriminaalkolleegium on leidnud, et ettevõtte mõiste on lahutamatult seotud majandustegevusega, kusjuures majandustegevuseks ei saa pidada igasugust tulu saamisele suunatud tegevust. Lisaks puudub alus käsitada ettevõttena TsÜS § 66¹ ja ka KMS § 4 lg 2 p 1⁶⁸ tähenduses varakogumit, mida ei kasutata majandustegevuseks ja millel seeläbi puudub ettevõtte identiteet, isegi juhul, kui tegemist on isiku ainukese varaga.⁶⁹ MKS § 6 lg 4 p 3 järgi võib ka seadusega sätestatud juhtudel juriidilisele isikule kuuluvat ettevõtet käsitada iseseisva maksukohustuslasena.

Käibemaksuseaduse järgi on ettevõtlus iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest (KMS § 2 lg 2). Tuleb rõhutada, et antud definitsioon erineb äriseadustikus⁷⁰ ja tulumaksuseaduses toodud definitsioonidest – käibemaksuga maksustamine ei sõltu ainult, et ettevõtja tegutseks kasumi saamise eesmärgil, piisab, kui selle isiku majandustegevus on suunatud kaupade võõrandamisele või teenuste osutamisele.⁷¹ Käibemaksudirektiivi artikkel 9 lõike 1 järgi on majandustegevuseks tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealune tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

Eeltoodust järeldeb töö autor, et mõistete ettevõtlus ja ettevõtte avamine käibemaksu mahaarvamisõiguse korrektseks kasutamiseks ja sellega seonduvate vaidluste lahendamiseks omavad tähtsust eelkõige nende kahe mõiste piiritlemise seisukohast, mis annaks autori arvetes pigem selge vastuse näiteks ettevõtte üleminekuga seotud vaidluste puhul, samuti kas käibemaksukohustuslasel on soetanud kaupu ja teenuseid ikka ettevõtluse tarbeks või mitte, mille pealt ta on sisendkäibemaksu maha arvanud.

⁶⁸ KMS § 4 lg 2 p 1: „Käivet ei teki ettevõtte või selle osa üleandmisest võlaõigusseaduse tähenduses.“

⁶⁹ RKKKo 31.05.2013, 3-1-1-108-12, p 17.

⁷⁰ Äriseadustik § 1: „Ettevõtja käesoleva seaduse tähenduses on füüsiline isik, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kellele kaupade müük või teenuste osutamine on püsiv tegevus, ning käesolevas seaduses sätestatud äriühing.“

⁷¹ L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, Tallinn, lk 291

1.4 Ostja hoolsuskohustus

Maksuõiguses pole sätestatud hoolsuskohustuse standardit, mida maksukohustuslased võiksid oma hoolsuskohustuse täitmisel kasutada.⁷² Samuti ei defineeri erinevad maksuseadused ka mõisteid „hooletu“, „raske hooletus“ või „tahtlus“. Võlaõigusseaduse järgi tähendab hooletus käibes vajaliku hoole järgimata jätmine, raske hooletus on käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmine ning tahtlus⁷³ on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel (VÕS § 104 lg-d 3-5).

Näiteks on hoolsusstandard⁷⁴ ühinguõiguses seatud juriidilise isiku juhatuse liikmetele, mille järgi on juhatuse liige kohustatud tegutsema heas usus, informeeritult, kooskõlas seadusega ja juriidilise isiku huvides.⁷⁵ Tsiviilseadustiku üldosa seaduse §-s 35 on sätestatud, et juriidilise isiku juhtorgani liikmed peavad oma seadusest või põhikirjas tulenevaid kohustusi täitma juhtorgani liikmelt tavaliselt oodatava hoolega /.../ (TsÜS § 35). Tegemist on juhatuse liikmele seatud hoolsuskohustusega, mille järgi on juhatuse liikme kohustuseks toimida parimal viisil ja heas usus juriidilise isiku huvides.⁷⁶

Kuna maksuõiguses hoolsuskohustuse standard puudub ning antud teemaga on ka rohkelt kohtuvaidlusi, võib teemat pidada segaseks ning oluliseks. Kui maksuõiguses enamasti ei peeta oluliseks maksuõigusest väljapoole jäävaid asjaolusid⁷⁷, siis hoolsuskohustusega seotud vaidluste puhul teatud juhtudel järgitakse teistest õigusharudest tulenevaid nõudeid⁷⁸. Antud väidet kinnitab halduskolleegiumi järeldus⁷⁹, mille kohaselt on maksusuhetes asjakohased ja olulised need hoolsuskohustused, mille täitmine annab teavet maksukohustuse väljaselgitamiseks oluliste asjaolude kohta. Riigikohus rõhutas veel, et selline hoolsuskohustus peab tulenema kas seadusest või heast äritavast. Samuti on halduskolleegium selgitanud⁸⁰, et ostja hoolsuskohustuse ulatuse hindamiseks peab arvestama ka kauba või

⁷² I. Ganina. Maksumaksja hoolsuskohustuse täitmise praktikast ehitussektori näitel. Maksumaksja, 2013/nr 4, lk 30-33.

⁷³ Lahendi 3-3-1-23-12 punktis 14 leidis Riigikohus, et tahtlus on seotud eeskätt subjektiivsete tunnustega ehk teadlikkus käitumise õigusvastasusest ja sellise tagajärje soovimine ning hooletus eelkõige objektiivsete tunnustega ehk kohaste nõuete mittejärgimisega.

⁷⁴ Äriseadustiku § 187 lg 1: „Juhatus liige peab oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega.“ Sama kohustuse sätestab ka ÄS § 315 lg 1.

⁷⁵ RKTko 04.03.2015, 3-2-1-169-14, p 13.

⁷⁶ HMKo 01.10.2012, 2-11-4036 p 28.

⁷⁷ Nt tühist tehingut on võimalik maksustada.

⁷⁸ K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö 2012, Tartu Ülikooli Kirjastus, lk 57

⁷⁹ RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10, p 16.

⁸⁰ RKHKo 12.06.2003, 3-3-1-52-03, p 12.

teenuse iseärasustega ning sedalaadi kaupade ja teenuste müügi puhul nõutavaid või tavapäraseid tingimusi.

Ostja hoolsuskohustuse koosneb üldjuhul kahest komponendist. Kõige pealt lasub ostjal kohustus kontrollida, kas müüja poolt esitatud arve vastab KMS § 37 lõikele 7⁸¹. Halduskolleegium on leidnud, et tulumaksuarvestuses kehtivad arvetele oluliselt leebemad vorminõuded kui käibemaksuarvestuses. Näiteks, kui maksukohustuslase poolt esitatud arve alusel pole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata, ei tulene selles iseenesest arve kõlbmatus tulumaksuarvestus.⁸² Samas ei tohi takistada sisendkäibemaksu mahaarvamist juhul, kui esineb ebaoluline või parandatav vormiviga, mis ei takista tehingu sisu mõistmist. Sellisel juhul on ostjal õigus pöörduda müüja või teenuse osutaja poole uue arve saamiseks, samuti võib ostja esitada ka arve sisu kontrollimiseks muid tõendeid. Arvete kadumisel või hävimisel on ostja tegema endast kõik oleneva arve taastamiseks, vahel võib piisata ka müüja koondokumentidest.⁸³ Kui MKS § 94⁸⁴ annab võimaluse maksusumma määramise kindlaks tegemise hindamise⁸⁵ teel, siis pole selline meetod lubatud sisendkäibemaksu puhul, kui müüja või teenuse osutaja pole kindlaks tehtud.⁸⁶

⁸¹ KMS § 37 lg 7: Arvele tuleb märkida:

- 1) arve järjekorranumber ja väljastamise kuupäev;
- 2) maksukohustuslase nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number;
- 3) kauba soetaja või teenuse saaja nimi ja aadress;
- 4) kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel;
- 5) kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- 6) kauba kogus või teenuse maht;
- 7) kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäev või kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise kuupäev, kui see on kindlaksmääratav ja erinev arve väljastamise kuupäevast; 8) kauba või teenuse hind ilma käibemaksuta ning allahindlus, kui see pole hinna sisse arvatud;
- 9) maksustatav summa käibemaksumäärade kaupa koos kohaldatavate käibemaksumääradega või maksuvaba käibe summa;
- 10) tasumisele kuuluv käibemaksusumma, välja arvatud seaduses sätestatud juhtudel. Käibemaksusumma märgitakse eurodes.

⁸² RKHKo 12.06.2003, 3-3-1-52-03 p 13. RKHKo 19.06.2002, 3-3-1-26-02.

⁸³ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 367.

⁸⁴ MKS § 94 lg 1: „Maksuhaldur võib tuvastada tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel. Hindamine on lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteusaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada. /.../“

⁸⁵ Riigikohus leidis 14.01.2009 lahendi 3-3-1-70-08 punktis 21 järgmist: „MKS § 94 lg 1 sõnastus "maksuhaldur võib" ei tähenda maksuhalduri õigust teha suvaotsus, vaid eeskätt pädevust ja volitust otsustada maksusumma määramine mitte üksnes dokumentaalsete tõendite ja täpsete andmete alusel, vaid ka hindamise teel. Maksuhaldur peab kaaluma, kas hindamine on vajalik ja lubatud. Kui hindamine on vajalik ja lubatud, on maksuhaldur kohustatud tuvastama tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel.“

⁸⁶ RKHKo 01.02.2012, 3-3-1-60-11 p 36. RKHKo 02.12.2004, 3-3-1-50-04 p 16.

Kui müüja või teenuse osutaja poolt esitatud arve vastab nõuetele, siis peab ostja kindlaks tegema, kas arvele märgitud müüja või teenuse osutaja on maksukohustuslane⁸⁷. Seda eelkõige põhjustel, et ostja saab sisendkäibemaksu maha arvata ainult, kui tehingu teine pool on maksukohustuslane ning seaduslikult sisendkäibemaksu mahaarvav ostja ei soovi osaleda maksupettuses. Halduskolleegium on mitmes lahendis⁸⁸ leidnud, et kui ostja ei ole teinud kindlaks tehingu teist poolt või ei suuda seda hiljem tõendada, puudub tal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, sest sellisel juhul tuleb tegelikult tehingu teiseks pooleks pidada tundmatut kolmandat isikut ning ei saa eeldada, et see tundmatu kolmas isik on maksukohustuslane.

Siiski tuleb rõhutada, et lisaks arve vorminõuetele ning müüja kindlaks tegemiseks on alusetu kohustada ostjat kontrollima müüja esindaja volitusi või kas müüja tegutseb maksuõigussuhetes korrektselt – põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium selgitas⁸⁹, et ostjal puudub kohustus kontrollida, kas müüja tasub riigi käibemaksu, üldjuhul poleks see tal isegi võimalik. Sellised (tihti praktiliselt võimatud) nõudmised koormaks ostjat ebamõistlikult.⁹⁰

Nagu eelnevalt kirjutatud, maksukohustuse väljaselgitamiseks võivad olla kohustuslikud ka hoolsusstandardid väljaspool maksuõigust. Nimetatud väidet on kinnitanud ka Halduskolleegium lahendis 3-3-1-43-03, leides, et kui väljapoole maksuõigust jääv seadus paneb ostjale täiendavaid kohustusi oma tehingupartneri kontrollimiseks (nt Rahapesu tõkestamise seadusest⁹¹ tulenev kohustus tuvastada väljamakse saanud isik) ja ostja jätab sellise kohustuse täitmata, siis ei ole ostja näidanud üles nõutavat hoolsust ning sellest tulenevalt lasub tal kohustus tõendada, et kauba või teenuse müüja on tõepoolest arvel näidatud isik.⁹² Näiteks vedelkütuste müügi puhul on Eestis kohustus järgida kõrgendatud nõudmisi – müüja peab väljastama ostjale saatedokumendi⁹³, mille üheks osaks on kütuse vastavussertifikaadi number (vedelkütuste seadus⁹⁴ § 6 lg 2 p 5), mille järgi on ostjal võimalik selgeks teha, kes on kütuse tegelik müüja. Riigikohus on mitmes lahendis põhjendanud hoolsuskohustuse ja kütuse vastavussertifikaadi seost – kui ostja on kütust ostnud

⁸⁷ RKHKo 03.06.2004, 3-3-1-21-04, p 14.

⁸⁸ RKHKo 24.01.2011, 3-3-1-73-10, p 10. RKHKo 02.06.2003, 3-3-1-40-03, p 9.

⁸⁹ RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 16.

⁹⁰ T. Elling. Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel. MaksuMaksja 2011/nr 3, lk 27-29.

⁹¹ Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus RT I 2008, 3, 21...RT I, 11.03.2016, 6

⁹² RKHKo 08.05.2003, 3-3-1-43-04, p 11.

⁹³ Vedelkütuste seaduse § 6 lg 1 järgi ei ole saatedokumendi vormistamine nõutav kütuse müügil tanklast.

⁹⁴ Vedelkütuste seadus (VKS) RT I 2003, 21, 127...RT I, 12.03.2015, 57.

vastavussertifikaadita, on ostja eiranud eriseadusega kehtestatud kõrgemat hoolsusstandardit.⁹⁵

Sarnaselt vedelkütuste müügile on ka ehitussektoris seatud kõrgendatud hoolsuskohustused nii omanikule (ehitusseadustik⁹⁶ (EhS) § 19) kui ka ettevõtjale⁹⁷ (EhS § 21). Mitmeid maksuvaidlusi on tekkinud ettevõtja ja alltöövõtja vahelistest suhetest⁹⁸, mille keskmeks teemaks on enamasti juhud, et ettevõtja pole ehitusseadustikuga (EhS) sätestatud hoolsuskohustusi järginud ning seetõttu teadis või pidi teadma, et alltöövõtja pole tegelik alltöötegija. Siiski tuleb tähele panna, et mitte kõik ehitusseadustiku hoolsuskohustused pole ostja (ettevõtja) hoolsuskohustuslasena käibemaksukohustuslase kindlakstegemisel olulised, nt nõuetekohase dokumentatsiooni täitmata jätmine või vormivead arvetel ei tähenda ostja hoolsuskohustuse rikkumist.⁹⁹

Samuti on ostja poolt sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine õiguspärane, kui metsamaterjali või raieõiguse ostja rikub metsaseadusest tulenevat kohustust kontrollida müüja poolt metsamaterjali või raieõiguse valduse seaduslikkust.¹⁰⁰ Metsamaterjali või raieõiguse ostmise korral on ostja kohustatud täitma metsaseadusest tulenevaid erihoolsusnõudeid¹⁰¹, mille mittetäitmisel ei ole ostja käitunud äris nõutava ja tavapärase hoolsusega. Kui ostja oleks järginud erihoolsusnõudeid ning seda tehes oleksid ilmnenu asjaolud, mis viitavad sellele, et arvel näidatud äriühing ei ole tegelik müüja, siis on tegemist ebaseadusliku sisendkäibemaksu mahaarvamisega.¹⁰²

Halduskolleegium on selgitanud lahendis 3-3-1-74-09, et maksukohustuse suurus ei sõltu ainult hoolsusnõuete täitmisest, vastasel juhul saaks järeldada, et hoolsusnõuete eiramise eest karistatakse maksude määramisega. Tegelikuses on hoolsusnõuete järgimine oluline täiendavate tõendite kogumiseks juhul, kui maksuhalduril tekib põhjendatud kahtlus tehingute toimumise või nende tingimuste osas - hoolsusnõuete eiramine on maksukohustuslase enda

⁹⁵ RKHKo 05.06.2006, 3-3-1-34-06, p 16. RKHKo 26.08.2003, 3-3-1-40-03, p 12, 13.

⁹⁶ Ehitusseadustik RT I, 05.03.2015..RT I, 30.12.2015, 11.

⁹⁷ Antud juhul on siis ettevõtja kui isik, kes tegutseb ehitusalal majandustegevuse raames.

⁹⁸ RKHKo 17.03.2014, 3-3-1-76-14. RKHKo 19.11.2014, 3-3-1-55-14.

⁹⁹ I. Ganina. Maksumaksja hoolsuskohustuse täitmise praktikast ehitussektori näitel. MaksuMaksja, 2013/nr 4, lk 30-33.

¹⁰⁰ TlnRnko 15.04.2010, nr 3-08-1021, p 23.

¹⁰¹ *ibid*, p 10.

¹⁰² *ibid*, p 14.

risk, et ta ei suuda oma hooletuse tõttu tõendada, et temaga seotud tehingud on väidetavatel tingimustel toimunud.¹⁰³

Kokkuvõtvalt on ostja sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus kasutamiseks alati kohustatud kindlaks tegema tehingu teise poole ja esitatud arve nõuetele vastavuse. Kuigi tulenevalt kauba või teenuse iseloomust võivad olla hoolsussnõuded kõrgemad, mille järgimisel oleks näiteks võimalik tehingu teine pool lihtsasti tuvastatav, siis nende täitmata jätmine mõjutab esmalt ostja enda tõendamisvõimekust maksuhalduri põhjendatud kahtluse korral, mitte maksukohustuse suurust.

1.5 Ostja heausksus

Ostja heauskse käitumise puhul puudub alus piirata tal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.¹⁰⁴ Müüja õigusvastane käitumine maksuõigussuhetes ei tähenda automaatselt, et ostja oleks käibemaksu maha arvanud alusetult.¹⁰⁵ Maksuõiguses kehtib ostja heausksuse eeldamise põhimõte, ent selline põhimõte ei laiene juhtumile, kus maksuhalduril on põhjendatud kahtlus¹⁰⁶, et ostja osaleb maksupettuses.¹⁰⁷ Ostja pahausksusest kirjutab töö autor peatüki 2.2.3 all.

Ostja heausksus on tihedalt seotud hoolsuskohustuse täitmisega - sisendkäibemaksu seadusliku mahaarvamise mõttes on äärmiselt oluline, kas ostja teadis või pidi teadma, et tehingu teine pool pole tegelik müüja.¹⁰⁸ „Pidi teadma“ on halduskolleegium defineerinud selliselt, et kogutud tõendid ja tuvastatud asjaolud kogumis viitavad sellisele olukorrale või oleks ostja saanud hoolsuskohustust täites teada, et tegemist pole tegeliku müüjaga.¹⁰⁹ Kui ostja on hoolsuskohustust rikkunud, näiteks teadis, et tehingud on näilikud, siis ostja ei ole heauskselt käitunud.

Samuti tekitavad diskussiooni ka olukorrad, millal on ostja käitunud heauskselt. Ostja ei muutu pahauskseks, kui pärast kauba või teenuse ja selle eest korrektse arve kättesaamist

¹⁰³ RKHKo 20.01.2010, 3-3-1-74-09, p 18.

¹⁰⁴ RKPSJVKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 16

¹⁰⁵ RKHKo 27.01.2016, 3-3-1-30-15, p 17

¹⁰⁶ Halduskolleegium on lahendis 3-3-1-15-13 p-s 13 leidnud: „Maksupettuses osalemise põhjendatud kahtlust kinnitavad seepärast enamasti asjaolud ja kaudsed tõendid kogumis. Põhjendatud kahtluse tõendamise standard on oluliselt madalam kui teo tõendamisel süüteomenetluses. Maksumenetluses piisab mõistlikust kahtlusest, mida põhjendatakse ja mis on eluliselt usutav.“

¹⁰⁷ RKHKo 24.01.2011, 3-3-1-73-10, p 13

¹⁰⁸ RKHKo 09.05.2013, 3-3-1-81-12 p 15

¹⁰⁹ *ibid*, p 15; RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10 p 15.

müüja või teenuse osutaja oma maksukohustusi ei täida. Seda muidugi juhul, kui sellised heausksust välistavad asjaolud ilmnevad pärast tehingu tegemist.¹¹⁰ Samas võib sellist käsitlust pidada toorelt teoreetiliseks, sest praktikas on isegi heausksel ostjal äärmiselt palju selgusetust – kas tema õiguspärase ning hoolsa käitumise puhul on siiski võimalus, et ta loetakse pahausklikuks ning sisendkäibemaksu mahaarvamist õigust piiratakse. Kuna käibemaksupettuseid saavad toime panna nii ostjad kui ka müüjad, siis riigil on enamasti lihtsam just ostjalt käibemaksu kätte saada, näiteks suuremate tehingute puhul tekib ostjal tagastusnõue¹¹¹, mille täitmisest saab maksuhaldur keelduda.¹¹²

¹¹⁰ I. Ganina. Maksumaksja hoolsuskohustuse täitmise praktikast ehitussektori näitel. MaksuMaksja, 2013/nr 4, lk 30-33.

¹¹¹ MKS § 33 lg 1 sätestab: Maksumaksjal on õigus saada tagasi maksuhaldurile seaduses või haldusaktis ettenähtust suuremas summas tehtud makse ja rahalise kohustuse tasumisel või tasaarvestamisel (§ 105 lõige 1) tekkinud enammakse, sealhulgas enne kohustuse tasumise tähtpäeva tehtud makse (§ 105 lõige 2).

¹¹² L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 378-379.

2. Ebaseaduslik sisendkäibemaksu mahaarvamine

Eelnevas peatükis analüüsimise käigus jõutud eelduste ja tingimuste täitmise puhul on maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Samas on ka mitmeid viise, kuidas eelnevalt kirjeldatud eeldusi kuritarvitades on võimalik sisendkäibemaksu ebaseaduslikult maha arvata ning toime panna maksupettus. Käesolevas peatükis analüüsibki töö autor, millal on tegemist ebaseadusliku sisendkäibemaksu mahaarvamisega ja missugused tagajärjed sellega kaasnevad, samuti analüüsib töö autor paar enim levinumat pettuse liiki.

2.1 Maksualane süütegu, õiguste kuritarvitamise kontseptsioon ja maksuõiguslik alus

Ilmselge on, et ebaseaduslikult sisendkäibemaksu maha arvates või seda maha arvata üritades on tulemuseks sisendkäibemaksu tagasimaksmine riigile või mahaarvamiseõiguse piiramine. Tagasimaksmise võimalikkust on rõhutatud ka Euroopa Kohtu praktikas¹¹³, et kui maksuamet jõuab järeldusele, et mahaarvamise õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega, on maksuametil õigus tagasiulatavalt nõuda mahaarvatud summade tagasimaksmist.

Kuigi käesoleva töö on haldusõiguse valdkonda jääb, on töö autor siiski seisukohal, et sisendkäibemaksuga seotud ebaseaduslike mahaarvamiste puhul tuleb kirjutada ka maksusüütegude võtmes, kuna on võimalus, et sisendkäibemaksuga seotud maksuvaidluste puhul algatatakse lisaks maksumenetlusele ka süüteomenetlus.¹¹⁴ Antud teema käsitus on oluline, sest ebaseadusliku sisendkäibemaksu mahaarvamisega rikub maksukohustuslane küll maksuõigust, kuid ta võib selliselt tahtliku või tahtmatu käitumisega vastutada ka toime pandud süüteo eest, mistõttu on oluline analüüsida sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamisega kaasnevatest tagajärgedest väljapool haldusõigust.

2.1.1 Sisendkäibemaksu ebaseaduslik mahaarvamine kui maksualane süütegu

Maksukoormuse vähendamine sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamisena võib endaga kaasa tuua maksualase süüteo toimepanemise, kas kuriteo¹¹⁵ või väärteo¹¹⁶. Maksualased

¹¹³ EKO 21.02.20016, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, p 95.

¹¹⁴ Nt RKKKo 01.06.2011, 3-3-1-20-11 ja RKKKo 04.12.2014, 3-1-1-55-14.

¹¹⁵ KarS § 3 lg 3: „Kuritegu on käesolevas seadustikus sätestatud süütegu, mille eest on põhikaristusena ette nähtud füüsilisele isikule rahaline karistus või vangistus ja juriidilisele isikule rahaline karistus.“

¹¹⁶ KarS § 3 lg 4: „Väärtegu on käesolevas seadustikus või muus seaduses sätestatud süütegu, mille eest on põhikaristusena ette nähtud rahatrahv, arest või sõiduki juhtimise õiguse äravõtmine.“

süüteo on KarS-is reguleeritud 21. peatüki 4. jaos. Alates 01.01.2015 kehtima hakanud KarS § 389¹ sätestab, et kuriteona karistatav tegu on, kui maksuhaldurile jäetakse andmed esitamata või esitatakse valeandmeid maksu- või kinnipidamiskohustuse vähendamise või tagastusnõude suurendamise eesmärgil, kui sellega varjatakse maksu- või kinnipidamiskohustust või suurendatakse alusetult tagastusnõuet suurele kahjule¹¹⁷ või enam. Eriti suure kahju¹¹⁸ korral on tegemist veel tõsisema kuriteoga, mille eest on võimalik määrata raskem sanktsioon – karistatakse ühe- kuni seitsmeaastase vangistusega. Kui eelnevalt kirjeldatud kuriteo on toime pannud juriidiline isik, siis karistatakse rahalise karistusega (KarS § 389¹), kuid juriidilise isiku vastutusele võtmine ei välista süüteo toimepannud füüsilise isiku vastutusele võtmist.¹¹⁹

Maksualase kuriteona on karistatav üksnes tahtlik tegu (KarS § 15 lg 1). Maksukuritegude menetlemine on reguleeritud kriminaalmenetluse seadustikus (KrmS)¹²⁰ ning kohtueelset uurimist viib läbi Maksu- ja Tolliamet.¹²¹ Kriminaalkorras ei karistata, kui eelnevalt KarS § 389¹ lg-s 1 kirjeldatud teona tekitatud kahju on 40'000.- eurot või vähem – sellisel juhul võib isiku tegu olla üksnes väärtegu MKS § 153¹ mõttes.¹²²

2.1.2 Õiguste kuritarvitamise kontseptsioon

Õiguste kuritarvitamise kontseptsioon maksuõiguses tähendab lühidalt seda, et õiguste kuritarvitamise korral on teatud õiguste kasutamine piiratud. Euroopa Kohus on selgitanud sellist ühenduse õiguse üldpõhimõtet mitmes lahendis¹²³, mille kohaselt on õiguse kuritarvitus keelatud – maksumaksjad ei tohi ühenduse õigusnormidest vääralt või ebaõigesti kasu saada.¹²⁴ Lisaks on Euroopa Kohus täpsustanud¹²⁵, et riigisisese õiguse kohaldamise vältimiseks ei saa isik tugineda Euroopa õigusele, kui see tähendaks Euroopa õiguse kuritarvitamist. Riigikohus on lisanud¹²⁶, et antud käsitlus ei tähenda luba piirata isiku seadusest tulenevaid õigusi riigisiseses õiguses ette nähtud alustest sõltumatult.

¹¹⁷ KarS § 12¹ p 2 järgi on suur kahju, mis ületab 40'000.- eurot.

¹¹⁸ KarS § 12¹ p 3 järgi on eriti suur kahju, mis ületab 400'000.- eurot.

¹¹⁹ Lasse Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 75.

¹²⁰ Kriminaalmenetluse seadustik RT I 2003, 27, 166...RT I, 06.01.2016, 19.

¹²¹ Lasse Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 74.

¹²² RKHKo 17.06.2015, 3-1-1-54-15, p 40.

¹²³ Nt EKo 09.03.1999, Centros jt, C-212/97, p 24. EKo 12.09.2006, Cadbury Schweppes jt, C-196/04, p 35.

¹²⁴ EKo 05.07.2007, Kofoed jt, C-321/05, p 38.

¹²⁵ EKo 11.04.2013, Rusedespred OOD jt, C-138/12, p 28.

¹²⁶ RKKKo 03.11.2014, 3-1-1-40-14, p 85.

Eesti maksuõiguses tuleneb alus tehingute ümberhindamiseks esmalt MKS § 83 lg-st 4 ja §-st 84 - nende sätete kohaldamine annab võimaluse arvestada ka Euroopa Kohtu praktikas käsitletud¹²⁷ õiguste kuritarvitamise kriteeriume.¹²⁸ Samas puudub Riigikohtu ja Ringkonnakohtu praktika küsimuse osas, kas ja millises ulatuses oleks võimalik õiguste kuritarvitamist tuletada ka käesolevatest sätetest. Euroopa Kohus on leidnud¹²⁹, et õiguste kuritarvitamise tuvastatuse korral tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, et oleks taastatud olukord, mis oleks eksisteerinud siis, kui sellise kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks üldse esinenudki.

2.1.3 Maksuõiguslik alus

Riigikohus leidnud¹³⁰ mitmes lahendis, et õiguse kuritarvitamise keelust ei saa siiski järeldada riigi õigust piirata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ainult kuritarvitamise keelule viidates ilma riigisisese õigusest tuleneva aluseta. Näiteks lahendis 3-1-1-55-14 süüdistas prokuratuur isikuid praeguseks kehtetu KarS § 389² järgi maksukelmuse täideviimises eesmärgiga arvata ebaseaduslikult sisendkäibemaksu maha, mille jaoks esitatud Maksu- ja Tolliametile valeandmeid. Nii prokuratuur, haldus- kui ka Ringkonnakohus leidsid, et sisendkäibemaksu deklareerimine oli keelatud, sest tulenevalt asjaoludest oli tegemist õiguste kuritarvitamisega, kuigi formaalselt olid seaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise eeldused täidetud. Kriminaalkolleegium leidis¹³¹, et viidatud koosseisutunnus „valeandmed“ KarS §-s 389² on blanketne¹³² ning peab olema süüdistuses ja kohtuotsuses sisustatud viidetega vastavatele maksuseaduste sätetele – vastasel juhul on tegemist kriminaalmenetlusõiguse olulise rikkumisega.

Esitatud andmete õigsus viidatud KarS-i sätte mõttes¹³³ oleneb siiski sellest, kas deklareeritud maksusumma on tekkinud ikka maksukohustuslase ja riigi vahel eksisteerinud

¹²⁷ EKo 14.12.2000, Emsland-Starke jt, C-110/99, p 52, 53. EKo 12.09.2006, Cadbury Schweppes jt, C-196/04, p 55.

¹²⁸ RKKKo 03.11.2014, 3-1-1-40-14, p 85.

¹²⁹ EKo 21.02.20016, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, p 98.

¹³⁰ RKKKo 04.12.2014, 3-1-1-55-14, p 162. RKKKo 03.11.2014, 3-1-1-40-14, p 85.

¹³¹ RKKKo 04.12.2014, 3-1-1-55-14, p 162.

¹³² RKKKo 13.12.2013, 3-1-1-106-13, p 13: „Blanketne koosseisutunnus tuleb alati sisustada väljapoole karistusseadust jäävate õigusnormidega, näidates ära, milles teo ebaseaduslikkus konkreetsel juhul seisnes. Sellisel juhul peavad nii süüdistuses kui ka kohtuotsuses olema viited õigusnormidele, millega süüdistatava tegu vastuolus oli.“

¹³³ Hetkel asendatud KarS §-ga 389¹, sest vastavalt KarS muutmise seletuskirja lk-le 89 on maksukelmuse ja maksude maksmist kõrvalhoidmise eristamine õiguslikult küsitav. Nimetatud seletuskiri on internetist leitav:

maksuõigussuhtest, mille tekkimise, muutmise või lõppemise eeldused on sätestatud maksuseaduses. Seetõttu ongi kohustus tuvastada ja anda õiguslik hinnang, kas selline maksuõigussuhe, mida kajastavad maksudeklaratsiooniga esitatud andmed, üldse tegelikkuses eksisteerib. Selle jaoks tuleb süüdistuses ära näidata need normid, millest tulenevate eelduste puudumise või sätestatud piirangute järgi on välistatud sellise maksuõigussuhte tekkimine, muutumine või lõppemine.¹³⁴

Eeltoodust jäeldub, et sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise tagajärjeks võib olla süüdimõistev otsus väärteo- või kuriteomenetluses, olenevalt riigile tekitatud kahju suurusest. Maksukuritegude puhul viidatakse tihti ka õiguste kuritarvitamise kontseptsioonile, mis tähendab, et maksumaksjatel on keelatud saada ühenduse õigusnormides vääralt või ebaõigesti kasu. Siiski ei anna nimetatud kontseptsioon õigust piirata sisendkäibemaksu mahaarvamist ainult õiguste kuritarvitamisele viidates – nii maksuhaldur, prokuratuur kui ka kohtud on kohustatud õiguste kuritarvitamise kontseptsioonile viitama koos maksuõigusliku alusega.

2.2 Näilik tehing

Fiktiivsete¹³⁵ ehk näilike tehingute kasutamine äriühingu majandustegevuses on üks võimalikest ebaseaduslikest viisidest maksukohustuse vähendamiseks.¹³⁶ Kuna näilike tehingute „tegemine“ ja kajastamine käibedeklaratsioonides (vaja on põhimõtteliselt ainult tehingu teist poolt) ning selliselt oma mahaarvatava sisendkäibemaksu suurendamine tundub esmapilgul pigem väga lihtne, siis on alust väita, et selliselt talitlemine on oma maksukohustuse vähendamiseks üks „populaarsemaid“ viise. Järgnevalt analüüsibki töö autor näiliku tehingu olemust ning võimalust seda kasutades maksupettuse toimepanekuks.

http://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article_files/karistuseseadustiku_ja_sellega_seonduvalt_teiste_seaduste_muutmise_seaduse_eelnou_seletuskiri_3.12.2013.pdf

¹³⁴ RKKKo 03.11.2014, 3-1-1-40-14, p 68.

¹³⁵ Halduskollegium leidis lahendis 3-3-1-23-12 p 17, et mõisted „fiktiivne tehing“ ja „fiktiivne arve“ on maksuõigussuhtes kasutades liialt umbmäärased ning mitmeti mõistetavad. Selliste mõistete asemel tuleks kasutada TsÜS-s kehtetu, eeskätt tühise tehingu kohta sätestatud.

¹³⁶ L.Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, Tallinn, lk 53.

2.2.1 Näiliku tehingu olemus

Tsiviilõiguslikult on näilikud tehingud¹³⁷ tühised¹³⁸ ehk need ei oma algusest peale õiguslikke tagajärgi. Sarnaselt on see ka maksuõiguslikult reguleeritud – MKS § 83 lg 4 järgi ei võeta näilike tehinguid maksustamisel arvesse – seda lihtsalt põhjusel, et selliseid tehinguid pole realselt toimunud. Antud säte on seotud tsiviilõiguse konstruktsiooniga, sest mõiste „näilik tehing“ ja sellega kaasnev tagajärg on samad, mis tsiviilseadustiku üldosa seaduses (TsÜS § 89 lg 3). Näilikuks tehinguks saab pidada ainult sellist tehingut, mille puhul on pooled kokku leppinud, et tehingu tegemisel ei ole avaldatud tahte vastavaid õiguslikke tagajärgi, pooled tahavad jätta mulje tehingu olemasolust või siis varjata tegelikku tehingut.¹³⁹ Siiski on halduskolleegium leidnud¹⁴⁰, et tehingut ei muuda MKS § 83 lg 4 mõttes näilikuks näiteks asjaolu, kui tehingu teine pool lepingupartneri tegelikku tahet ei teadnud ega pidanudki teadma, isegi kui nimetatud lepingupartner juba lepingut sõlmides ei kavatsenudki seda lepingut sõlmida.

Näiliku tehingu alaliigiks võib pidada teeseldud tehingut, mille eesmärgiks on varjata teist tehingut¹⁴¹ - teeseldud tehinguga soovivad pooled küll tagajärgede saabumist, kuid mitte nende, mis tulenevad tegelikult vormistatud tehingust.¹⁴² Varjatud tehing ei ole kehtetu, sellise kehtivuse üle otsustamiseks tuleb lähtuda selle eesmärgist, miks selline tehing tegelikult tehti, sest varjatud tehingu puhul soovisid pooled selle tehingu tegelikke õiguslikke tagajärgi.¹⁴³ Sarnaselt tsiviilõiguslikule lahendusele, kohaldatakse ka maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid (MKS § 83 lg 4 II lause). Juhul, kui varjatud tehing on näiteks mingi vormivea tõttu tsiviilõiguslikult tühine, siis ei tähenda see kohe, et see ka maksuõiguslikult nii oleks – MKS § 83 lg 3 järgi ei võeta tühist tehingut maksustamisel arvesse, kui pooled ei ole taastanud tehingu tegemisele eelnenud olukorda.

¹³⁷ TsÜS § 89 lg 1: „Näilik on tehing, mille puhul pooled on kokku leppinud, et tehingu tegemisel tehtud tahteavaldustel ei ole avaldatud tahte vastavaid õiguslikke tagajärgi, sest pooled tahavad jätta mulje tehingu olemasolust või varjata tehingut, mida nad tegelikult teha tahavad.“

¹³⁸ TsÜS § 84 lg 1: „Tühisel tehingul ei ole algusest peale õiguslikke tagajärgi. Tühise tehingu alusel saadu tagastatakse vastavalt alusetu rikastumise sätetele, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti.“

¹³⁹ RKHKo 12.06.2013, 3-3-1-17-13, p 15.

¹⁴⁰ RKKKo 20.04.2015, 3-1-1-23-15, p 54. TsÜS § 75 lg 1 sätestab sama põhimõtte.

¹⁴¹ Tsiviilõiguslikult kohaldatakse varjatud tehingule selle tehingu kohta sätestatud (TsÜS § 89 lg 3).

¹⁴² RKTko 23.09.2005, 3-2-1-80-05, p 22.

¹⁴³ P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M.Käerdi. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse komm vlj. Tallinn: Juura 2010, § 89 p 3.2-3.4.

Halduskolleegium on rõhutanud¹⁴⁴, et sisendkäibemaksu puhul MKS § 83 lg 4 kohaldades tuleb arvestada ka käibemaksu erisustega – müüjal tekib maksustatav käive, mille pealt on ta kohustatud tasuma käibemaksu, olenemata, kas tegemist oli teeseldud või varjatud tehinguga. Ostjal puudub näiliku tehingu alusel müüjal tasutud käibemaksu osas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Seda põhjusel, et KMS § 38 lg 1 teise lause kohaselt on müüjal kohustus tasuda käibemaks, mille ta on väljastanud arvele seaduses sätestatud nõudeid eirates ja kuna näiliku tehingu puhul on tehingupooltel õigus tagastada tehingu alusel saadu, on müüjal õigus tühistada väljastatud arve ning müüjal tekib riigi vastu käibemaksu osas tagastusnõue.¹⁴⁵

Näilike tehingute simuleeritakse tehingu toimumist või varjatakse hoopis teist tehingut - selliselt on äriühingutel võimalik ebaseaduslikult sisendkäibemaksu maha arvata. Teeseldud tehingutega tekitatakse endale maksueelis ehk tegelikult sõlmitud tehing annaks võrdluses näiliku tehinguga kõrgema maksukoormuse. Varjatud tehingu maksustamiseks on maksuhaldur kohustatud andma oma õigusliku hinnangu maksuotsuses¹⁴⁶, milles peab maksuhaldur näitama, et isik on saanud maksueelise varjatud tehingu tegemisel. Lisaks maksueelise kindlaks tegemisele tuleb maksuhalduril tuvastada ka, kui suures ulatuses erinevad juriidilise vormi antud tehingu maksustamine varjatud tehingu maksustamisest¹⁴⁷, sest väikesel erinevusel või üldse selle puudumisel puudub vajadus maksu korrigeerida (MKS § 100 lg 2).

2.2.2 KMS § 12 lg 14 vs MKS § 83 lg 4

On vaieldud ka selle üle, kas KMS § 12 lg 14¹⁴⁸ on erinorm, mis välistaks MKS § 83 lg 4 kohaldamise – antud KMS sätet kohaldatakse, kui on vaidlus selle üle, kas kaup võõrandamise või teenuse osutamise kokkulepitud hind erines turuhinna omast. Ebaseaduslikult mahaarvatava sisendkäibemaksu summat tõstaks turuhinnast suurema hinna näitamine, seega kirjutab töö autor sellest variandist. Halduskolleegium on leidnud, et KMS §

¹⁴⁴ RTHKo 25.03.2009, 3-3-1-3-09, p 12.

¹⁴⁵ RKHKo 11.01.2012, 3-3-1-46-11, p 21. RKHKo 06.10.2015, 3-3-1-12-15, p 19-20.

¹⁴⁶ L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, Tallinn, lk 53.

¹⁴⁷ S. Jegorov. V. Šipilov. „Fiktiivsed arved maksuarvestuses. Riigikohtu värske praktika.“ 2013

¹⁴⁸ KMS § 12 lg 14 sätestab: Kui kaupa võõrandatakse või teenust osutatakse seotud isikule tulumaksuseaduse mõistes, on maksustatavaks väärtuseks turuväärtus juhul, kui kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest makstav tasu on turuväärtusest:

- 1) väiksem ning kauba soetajal või teenuse saajal ei ole sisendkäibemaksutäieliku mahaarvamise õigust;
- 2) väiksem ning kauba võõrandajal või teenuse osutajal ei ole sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust ning selle kauba võõrandamine või teenuse osutamine on maksuvaba käive;
- 3) suurem ning kauba võõrandajal või teenuse osutajal ei ole sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust.

12 lg 14 ei ole MKS § 83 lg 4 erinorm, sest nende kahe normi rakendusala on erinev.¹⁴⁹ Kuigi KMS § 12 lg 14 rakendatakse ka maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks (KMS § 12 lg 15), ei hõlma antud säte kõiki võimalikke käibemaksust kõrvalehoidumise juhtumeid¹⁵⁰, mistõttu on MKS § 83 lg 4 laiema rakendusala säte kui viidatud KMS säte. Samuti erinevad nende sätete kohaldamise eeldused: KMS § 12 lg 14 puhul on vaja, et tehingu pooled oleksid seotud isikud TuMS § 8 mõttes ning kauba võõrandajal või teenuse osutajal puudub sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus – viimane eeldus kehtib siis, kui kaupa võõrandatakse või teenust osutatakse turuhinnast kõrgema hinnaga.¹⁵¹ MKS § 83 lg 4 kohaldamiseks aga ei anna ainult ebamõistlikult kõrge hind alust – maksuhaldur on kohustatud ära näitama ka ostja või müüja eeldatava maksueelise ning samuti ka tahtluse maksueelise saavutamiseks.¹⁵²

2.2.3 Maksueelis

Teeseldud tehingute maksustamiseks on tarvilik tuvastada selle tehinguga saadud maksueelis¹⁵³, mis tähendab seda, et kohane tehing annab kõrgema maksukoormuse¹⁵⁴. Teisisõnu maksueelis vähendab maksukohustuslase maksukoormust – see avaldub nt maksukohustuse edasilükkamisena, madalamate maksumäärade saamisena ja mahaarvamiste kasutamise kaudu. Teeseldud tehingute puhul avaldub maksueelis selliselt, et teeseldud tehing annab madalama maksukoormuse kui tegelikult toimunud tehing.¹⁵⁵ Siiski ei ole maksupettuste kaudu saadav tulu alati võrreldav maksueeliselega, mis on saadud tegelikult toimunud, kui ebakorrektselt vormistatud tehingutest. Halduskolleegiumi on leidnud¹⁵⁶, et sellisel juhul on nõutav, et maksuõiguslik etteheide oleks põhjendatud selge maksueelise saamisega, mis kätkeb endas kohase ja ebakohase tehingu maksukoormuse võrdlust, samas maksupettuse puhul on seda kinnitavate asjaolude esinemisel maksueelise tekkimine eeldatav.

Riigikohtu praktika¹⁵⁷ järgi on maksuhalduril¹⁵⁸ maksueelise puhul vaja kontrollida mitmeid erinevaid tingimusi. Maksueelise saamise ja toime pandud tegevuse vahel peab eksisteerima

¹⁴⁹ RKHKo 25.04.2013, 3-3-1-71-12, p 13.

¹⁵⁰ RKHKo 25.04.2013, 3-3-1-71-12, p 13.

¹⁵¹ Lasse Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 333.

¹⁵² RKHKo 25.04.2013, 3-3-1-71-12, p 17.

¹⁵³ RKHKo 11.01.2012, 3-3-1-46-11, p 20.

¹⁵⁴ Lasse Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 37.

¹⁵⁵ E. Tulvik. K. Loor. „Majandusliku tõlgendamise meetodi rakendamine tehingutes *offshore*’iga“. Aprill, 2012. Internetist leitav: <http://www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/uudiskiri.Eesti-maksuõigus-aprill-2012.2012-04-16.html>

¹⁵⁶ RKHKo 27.01.2016, 3-3-1-30-15, p 28.

¹⁵⁷ RKHKo 11.01.2012, 3-3-1-46-11.

selge ja loogiline seos, samuti piisab, kui maksueelis on tehingu puhul mõistlikult oodatav. Maksueelis on vaja tuvastada teeseldud tehingute puhul, mistõttu tuleb kindlaks teha, kas üldse ja missuguses ulatuses varjatud tehingu majandusliku sisu maksustamine erineb teeseldud tehingu maksustamisest.¹⁵⁹ Lisaks peab maksuhaldur tõestama, kas riigile on maksueelise saamise tõttu jäänud ettenähtud maksud laekumata.¹⁶⁰

Maksuhaldur peab samuti kindlaks tegema, kas maksukohustuslasel on üldse eesmärgiks saada sellise tehinguga maksueelist ehk kas maksukohustuslase tahtlus oli suunatud maksueelise saamiseks.¹⁶¹ Kuna maksumaksja tegelikke kavatsusi ei ole võimalik tuvastada ainult subjektiivsete asjaolude pinnalt, on vaja maksukohustuslase subjektiivne tahtlus kindlaks teha objektiivsete asjaolude põhjal – tuleb vaadata faktilist olukorda. Subjektiivse kavatsuse olemasolu on võimalik eeldada, kui eksisteerivad kolm järgnevat eeldust samaaegselt: kunstlik tehingu vorm, täiendava majandusliku põhjuse puudumine ja maksueelise saamine.¹⁶²

2.2.4 „Arvevabrik“

„Arvevabrik“¹⁶³ on organiseerunud kuritegelik grupp, mille eesmärgiks on pakkuda võltsarvete väljastamise teenust maksupettuste läbiviimiseks.¹⁶⁴ Kindlasti ei ole „arvevabrik“ sihiks pakkuda nimetatud teenust üksnes ühele äriühingule, vaid pigem suuremale ringile.¹⁶⁵ „Arvevabriku“ töökava on küllaltki lihtne: kõige pealt väljastatakse näilikke ostuarveid, mille järel teenust ostev äriühing kannab raha „arvevabrikule“, mis siis „arvevabriku“ kontolt sularahas välja võetakse.¹⁶⁶ Arveid väljastab varifirma ehk majandusliku tegevuseta äriühingud või puhverfirma, ent tegelikkuses ei ole selliste arvete alusel mitte midagi ostetud ega müüdud.¹⁶⁷ Enamasti on „arvevabriku“ puhul tegemist ühinguga, millel puudub tegelik võimekus arvetel näidatud teenuseid osutada. Juhatuse liikmeks on variisik, kes ei tea midagi ühingu tegevusest, tihti majandustegevus puudubki. „Arvevabrikutele“ teenustasu¹⁶⁸

¹⁵⁸ MKS § 10 lg 2 järgi peab maksueelise tuvastama maksuhaldur.

¹⁵⁹ RkHKO 11.01.2012, 3-3-1-46-11, p 20.

¹⁶⁰ *ibid*, p 16.

¹⁶¹ *ibid*, p 19. RkHKO 09.12.2009, 3-3-1-67-09, p 18.

¹⁶² G. Kask. „Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel“, Maksumaksja nr 4 2011 lk 37.

¹⁶³ Nimetatud ka kui „arveveski“.

¹⁶⁴ MTA likvideeris kuni 100 miljoni kroonise käibega „arvevabriku“. Internetis kättesaadav:

<http://vanaweb.emta.ee/?id=23918>

¹⁶⁵ TlnRnko 29.04.2013, 3-10-33-46, p 8.

¹⁶⁶ TlnRnko 28.11.2014, 3-13-86-76, p 19.

¹⁶⁷ RKKKKo 15.11.2011, 3-1-1-90-11, p 3.2.

¹⁶⁸ Kindel kokkulepitud protsent summast, mis sularahana välja võetakse, mitmes kaasuses olnud selleks 10%.

maksimisega siiski sellist teenust kasutav ehk raha ebaseaduslikult võltsarvetega väljaviiv ettevõtte vastutusest ei vabastada. Kui „arveveskitelt“ konfiskeeritakse kuritegelikust tegevusest saadud tulu, siis „arveveskite“ teenust kasutanud ettevõtelt nõutakse sisse kõik maksud, mis „arvevabrikut“ kasutades tasumata jäeti.¹⁶⁹

Ülaltoodust leiab töö autor, et tulenevalt rohke kohtupraktika¹⁷⁰ ning näilike tehingute „tegemise“ lihtsusest on tegemist küllaltki ahvatleva võimalusega maksukohustuslaste jaoks oma maksukoormuse vähendamiseks ebaseaduslikult sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. „Arvevabrikud“ on praegu kehtivas süsteemis eksisteeriva puuduse parim näide, kuidas täiesti tühjad ja variisikuga firmad saavad osutada teenust maksukohustuslastele nende mahaarvatava sisendkäibemaksu summa suurendamiseks. Kuigi mastaapseid „arvevabrikuid“ ning suuremate summadega näilike tehingutega seotud vaidlusi on Riigikohtu praktikas mitmeid, tuleb arvestada ka sellega, et kui palju näilike tehingutega seotud rikkumisi kui pigem väga lihtsaid pettusskeeme jääb avastamata, mistõttu kannatab aus konkurents ning kahjustatakse seadusekuulekate ettevõtjate huve.

2.3 Ostja hoolsuskohustuse rikkumine

Käesoleva töö autor avas ostja hoolsuskohustuse sisu peatükis 1.4, kus kirjutas, et ostja hoolsuskohustus koosneb põhiliselt kahest osast: kas müüja poolt esitatud arve vastab KMS § 37 lg 7 nõuetele ning kas sel arvel märgitud müüja on käibemaksukohustuslane. Ostja hoolsuskohustuse hindamisel peab arvestama ka kauba ja või teenuse iseärasustega ning nende müügi puhul nõutavate või tavapärase tingimustega.¹⁷¹ Kui ostja on hoolsusnõudeid, mille järgimisel oleksid ilmnunud asjaolud, mis viitavad, et tegemist pole tegeliku müüjaga, eiranud, siis on ostja sisendkäibemaksu mahaarvamine õigusvastane.¹⁷² Kuna sisendkäibemaksu arvatakse maha KMS §-s 37 sätestatud nõuete kohase arve alusel (KMS § 31 lg 1), leiab ja toob töö autor näiteid, milliste vigade esinemisel siiski on tegemist nõuetekohase arvega. Seejärel analüüsib töö autor, millal on ostja rikkunud oma hoolsuskohustuse teist osa ehk ostja pole tuvastanud tehingu teist poolt ning kas selline rikkumine on ostja poolt pahatahtlik.

¹⁶⁹ J. Filippova „Esmaspäeval algab kohtulik arutelu arveveski teenuseid pakkuva kuritegeliku ühenduse organiseerija üle“. 05.02.2016. Internetis kättesaadav:

<http://www.prokuratuur.ee/et/pressiteated/esmaspaeval-algab-kohtulik-arutelu-arveveski-teenuseid-pakkuva-kuritegeliku-uhenduse>

¹⁷⁰ Nt RKHKo 09.05.2013 3-3-1-81-12. RKHKo 10.06.2013, 3-3-1-25-13.

¹⁷¹ RKHKo 12.06.2003, 3-3-1-52-03, p 12.

¹⁷² RKHKo 05.06.2006, 3-3-1-34-06, p 17.

2.3.1 Arve seadusele mittevastavus

Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseks on KMS §-s 37 sätestatud nõuetele vastav arve, on Riigikohus rõhutanud¹⁷³, et isegi, kui ostja on kauba või teenuse saanud, puudub ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus nõuetekohase arve puudumisel. Arve eesmärgiks on tuvastada müüja isik ning vajadusel kontrollida, kas kauba või teenuse üleandmine on toimunud ning sellega seonduvaid asjaolusid¹⁷⁴ ning arvele esitatud nõuded tagavad käibe dokumenteerimise ja kontrollitavuse.¹⁷⁵

Väljastatud arve nõuetekohasus sõltub sellest, kas sellel arvel on täidetud KMS § 37 lg-s 7 olevad eeldused. Arve ei pea olema koostatud müüja poolt, vaid vastava pooltevahelise kokkuleppe olemasolul võib arve koostada ka ostja ise müüja eest (KMS § 37 lg 5). Riigikohus on selgitanud¹⁷⁶, et arve ei pea üldse kandma nime „arve“, vaid sisendkäibemaksu mahaarvamine võib toimuda ka muud nimetust kandva dokumendi, mis vastab viidatud nõuetele, alusel. Nõutud andmed võivad samuti jaguneda ka mitme dokumendi vahel, kui sellistel dokumentidel on andmete kohta selged ja arusaadavad viited.¹⁷⁷ Samuti vastab nõuetele ka arve, millele on juurde kirjutatud käsitsi, näiteks ostja ärinimi ja aadress.¹⁷⁸ Lisaks on Riigikohus rõhutanud¹⁷⁹ ka oluliste ja ebaoluliste vormivigade eristamise vajalikkust, sest ebaoluline vormiviga ei too kaasa endaga maksukoormuse suurendamist. Halduskolleegium on leidnud¹⁸⁰, et vormiveaga kuludokumente ei ole õige jätta kõrvale: maksuhaldur ja kohtud on kohustatud hindama, kas sellised vormivigadega kuludokumendid tõendavad maksumaksja majandustehinguid – kulutusi. Samuti saab tõendiks lugeda vormiveaga raamatupidamisarvestuse algdokumenti siis, kui maksumaksja on kõrvaldanud sellest veast tekkinud mõistlikku kahtluse, et tegemist on pettusega.¹⁸¹

Teenuse ostmise puhul tuleb arvele kindlasti märkida vähemalt viide dokumendile, mis sisaldab piisavalt üksikasjalikku kirjeldust ja arvandmeid osutatud teenuse kohta.¹⁸²

¹⁷³ RKHKo 09.05.2013, 3-3-1-81-12, p 11.

¹⁷⁴ Lasse Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, Tallinn, lk 335.

¹⁷⁵ RKHKo 22.06.2009, 3-3-1-43-09, p 15.

¹⁷⁶ RKHKo 29.02.2016, 3-3-1-59-15, p 8.

¹⁷⁷ *ibid.*

¹⁷⁸ RKHKo 22.06.2009, 3-3-1-43-09, p 15.

¹⁷⁹ *ibid.*, p 9.

¹⁸⁰ RKHKo 19.06.2002, 3-3-1-26-02, p 13.

¹⁸¹ RKHKo 03.04.2002, 3-3-1-15-02, p 14.

¹⁸² RKHKo 17.03.2015, 3-3-1-76-14, p 14.

Riigikohus selgitas¹⁸³, et teenuse kirjeldus on piisavalt üksikasjalik siis, kui sellega tagatakse teenuse identifitseerimise võimalus ja teenuse saamise kontrollitavust. Arvandmete eesmärgiks on täiendada teenuse kirjeldust ja need andmed peavad võimaldama kontrollida teenuse mahu usutavust. Halduskolleegium on lisanud¹⁸⁴, et olukorras, kus algdokumentidest ei selgu, millise konkreetse teenuse eest on arve esitatud, on põhjendatud asuda maksustamisel seisukohale, et maksukohustuslane pole teenust saanud.

Näiteks ei piira sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust üksnes asjaolu, et arvele märgitud teenuse osutaja ei saanud kuidagi ostjale teenust osutada põhjusel, et teenuse osutajal puuduvad vajalikud töötajad, materjalid või vara, samuti ei piisa õiguse piiramiseks üksnes sellest, et teenuse osutaja pole selle teenusega seotud kulusid oma raamatupidamisarvestuses dokumenteerinud.¹⁸⁵ Euroopa Kohus selgitas lahendis C-18/13, et nimetatud asjaolude arvesse võtmiseks peavad olema täidetud kaks tingimust: nimetatud asjaolude näol on tegemist maksudest kõrvalehoidumisega ning kõikide maksuhalduri poolt kindlaks tehtud objektiivsete asjaolude pinnalt on tuvastatud, et maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et mahaarvamisõiguse aluseks olnud tehinguga hoiduti maksu tasumisest.¹⁸⁶

2.3.2 Ostja hoolsuskohustuse rikkumine

Ülaltoodust lähtudes leiab autor, et kui arve on nõuetekohane, siis peab ostja oma hoolsuskohustuse raames veel kindlaks tegema, kas sel arvel märgitud müüja on käibemaksukohustuslane, vastasel juhul võib ostja leida ennast olukorras, kus ta on sisendkäibemaksu maha arvanud ebaseaduslikult. Riigikohus on selgitanud¹⁸⁷, et kui müüja kontrollimise kohustuse saab ostjale peale panna seadusega või tuleneb see headest äritavadest, siis pole lubatud nõuda müüja kontrollimist ebamõistlikus ulatuses. Ringkonnakohus on leidnud¹⁸⁸, et sõltuvalt asjaoludest võib hoolsuskohustuse piisav täitmine eeldada ka eriseaduses sätestatud registreerimiskohustuse täidetuse või muu sarnase asjaolu kontrollimist – nt vedelkütuse müügi puhul tuleneva vedelkütuse seaduses sätestatud kütuse käitlejale sätestatud nõuded.

¹⁸³ *ibid.*

¹⁸⁴ RKHKo 04.12.2013, 3-3-1-57-13, p 13.

¹⁸⁵ EKO 13.02.2014, Maks Pen EOOD jt, C-18/13, p 31.

¹⁸⁶ *ibid.*, p 32.

¹⁸⁷ RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10, p 15, 16.

¹⁸⁸ TlnRnko 13.10.2009, 3-08-315, p 18.

Ostja hoolsuskohustuse raames väljendub ka ostja pahausksus – hoolsuskohustuse vajalikul määral täitmata jätmise tähendabki ostja pahausksust.¹⁸⁹ Pahausksus väljendub selles, kas ostja teadis või pidi teadma¹⁹⁰, et tegemist pole tegeliku müüjaga.¹⁹¹ Sellise järelduse saab teha, kui ostjal oli selline teave või ostja oleks saanud asjakohase hoolsuskohustuse täitmisel teada selliste asjaolude kohta, mis viitavad sellele, et tegemist pole tegeliku müüjaga.¹⁹² Samas tuleb lisada, et eelneva järelduse tegemisel ei arvestata sellist teavet, mis pole asjakohased maksusuhetes, aga millest saab järeldada, et müüja on rikkunud nõudeid.¹⁹³

Kui maksuhaldur on tuvastanud eelnevalt nimetatud olukorra, siis peab maksuhaldur maksuotsuses sellist järeldust põhjendama tõenditega, mis kinnitavad, et ostjal oli selline teave olemas, et tegemist pole tegeliku müüjaga, või ostja oli asjakohast hoolsuskohustust rikkunud.¹⁹⁴ See ei tähenda, et maksuhaldur on kohustatud tuvastama ja tõendama ostja maksupettuse toimepanemist või ostja osalemist selles, sest maksuhalduri põhjendatud kahtluse korral¹⁹⁵, et ostja osaleb maksupettuses, läheb tõendamiskoormus üle ostjale.¹⁹⁶ Pahausksuse tõendamine on maksuhalduri kohustuseks ka juhul, kus kauba olemasolu üle ei vaielda ning kaup on olemas, aga ostja ei ole seda saanud arvel märgitud müüjalt.¹⁹⁷

Ostja hoolsuskohustuse täitmise kontrollimisel tuleb tuvastada, kas arvel märgitud müüjal eksisteeris reaalne majandustegevus ning dokumendid, mis tõendavad kauba päritolu. Siiski tuleb täheldada, et nimetatud asjaolude puudumine ei ole piisav ostja hoolsuskohustuse rikkumise tuvastamiseks, sest sellised asjaolud iseloomustavad müüja käitumist.¹⁹⁸ Maksukohustuse tekkimiseks ostjale on piisav, kui esitatud arvetes on kõrvaldamata olulised puudused. Nimetatud arved on ostjale esitanud väidetavalt kaupa müünud või teenust osutanud müüja, millel tegelikult puudub reaalne majandustegevus.¹⁹⁹ Kui müüjal puudubki majandustegevus, mistõttu ei saa müüja olla arvel näidatud kauba müüjaks või teenuse osutajaks, ning ostja teadis või pidi seda teadma, siis on ostja käitunud pahauskselt.²⁰⁰ Pahausksust kinnitab veel asjaolu, kui ostja on nimetatud arvet kajastanud ka oma

¹⁸⁹ *ibid.*

¹⁹⁰ Vt ptk 1.5 – Ostja heausksus.

¹⁹¹ RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10, p 15.

¹⁹² RKHKo 3-3-1-34-06, p 14. RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10, p 15. RKHKo 2.06.2014, 3-3-1-27-14, p 21. RKHKo 3-3-1-74-09, p 11.

¹⁹³ RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10, p 15.

¹⁹⁴ RKHKo 02.06.2014, 3-3-1-27-14, p 21.

¹⁹⁵ Käesoleva töö p 3.1.2.

¹⁹⁶ RKHKo 11.02.2015, 3-3-1-65-14, p 9.

¹⁹⁷ *ibid.*

¹⁹⁸ RKHKo 09.01.2013, 3-3-1-38-12, p 22.

¹⁹⁹ RKHKo 17.03.2015, 3-3-1-76-14, p 16.

²⁰⁰ RKHKo 09.01.2013, 3-3-1-38-12, p 22.

maksukohustust vähendava dokumendina maksudeklaratsioonis – selline käitumine on Riigikohtu hinnangul²⁰¹ enamasti oma iseloomult tahtlik tegu.

Ringkonnakohus järeldas lahendis 3-08-486, et sisuliselt ei oma tähtsust, kas ostja oli järginud maksuõiguse välisest õigusaktist tulenevat või äris tavapärast hoolsuskohustust, kui ta oli teadlik, et tema raamatupidamises kajastatud müüja ei ole tegelik müüja. Ringkonnakohus lisas, et sellises olukorras puudub ostjal õigus KMS § 29 lg 1 ja lg 3 p 1 alusel sisendkäibemaksu maha arvata.²⁰² Sellist sisendkäibemaksu mahaarvamise lubatavuse keelust on kirjutatud ka Euroopa Kohtu praktikas, nt liidetud lahendis C-439/04 ja C-440/04, mille punkti 61 kohaselt peab siseriiklik kohus keelduma mahaarvamise lubamisest, kui objektiivsete tõendite alusel on tõendatud, et kaupu tarniti maksukohustuslasele, kes teadis või pidi teadma, et ostes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega.²⁰³

Viidatud Euroopa Kohtu lahendi järgi aga puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine juhul, kui ostja on tarvitusele võtnud kõik meetmed, mida võib temalt mõistlikult nõuda tagamaks, et ta ei aitaks oma tegevusega kaasa käibemaksupettusele.²⁰⁴ Samas on pisut segane, mida mõeldakse mõistlikkuse all. Ringkonnakohus on mõistnud lahendis 3-08-1021 selliselt, et maksuseadusest või eriseadusest tulenevad hoolsuskohustuse nõuded peavad olema maksustamise eesmärkide saavutamiseks vajalikud, aga ei tohi maksumaksjat ebamõistlikult koormata või olla tema jaoks liiga keerulised.²⁰⁵ Lisaks on Ringkonnakohus selgitanud²⁰⁶, et hoolsusnõue ei ole kehtiv, kui selle täitmine on objektiivselt võimatu ning ostjalt ei saa nõuda selliste meetmete kasutusele võtmist, milleks tal puudub pädevus. Näiteks metsamaterjali või raieõiguse omandajal on kohustus kontrollida, kas metsamaterjali või raieõiguse võõrandaja valdus on seaduslik või mitte - sellise nõude täitmisel saaks ostja kindlaks teha, kas arvel märgitud müüja on tegelik müüja või mitte. Selline nõue on Ringkonnakohtu arvetes mõistlik ega koorma ostjat liigselt ning lisas, et ebamõistlikuks erihoolsuskohustuseks saaks pidada nt seda, et ostja peaks hakkama metsamaterjali eelneva mitmekordse edasimüümise korral kontrollida ka varasemate tehingute sisulist korrektsust.²⁰⁷

²⁰¹ RKHKo 19.05.2009, 3-3-1-32-09, p 12.

²⁰² TrtRnKo 28.05.2009, 3-08-486, p 12.

²⁰³ EKo 06.07.2006, Kittel jt, liidetud kohtuasjad C-439/04 ja C-440/04, p 61.

²⁰⁴ *ibid*, p 51-52.

²⁰⁵ Samale järeldusele jõudis ka Ringkonnakohus lahendi 3-08-315 punktis 18.

²⁰⁶ TlnRnko 15.04.2010, 3-08-1021, p 16.

²⁰⁷ *ibid*, p 22.

Ülaltoodust on võimalik seega järeldada, et ostja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust on võimalik piirata, kui ta on rikkunud oma hoolsuskohustust. Esmalt on nimetatud õiguse tekkimiseks vajalik arve, mis peab vastama kindlatele nõuetele ning arvest peab tulenema, missuguse kauba või teenuse müügi eest on arve esitatud. Teiseks peab ostja kindlaks tegema, kas arvel märgitud müüja on käibemaksukohustuslane. Siiski ei tohi ostjat kontrollimiseks kohustada ebamõistlikus ulatuses. Käesoleva ostja hoolsuskohustuse rikkumisega väljendub ka ostja pahausksus – ostja teadis või pidi teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga. Samuti on pahausksust kinnitavaks asjaoluks ka see, kui ostja on ebaseadusliku mahaarvamise aluseks olevat arvet kajastanud oma maksukohustust vähendava dokumendina maksudeklaratsioonis. Kui ostja on tarvitusele võtnud kõik temalt mõistlikult nõutavad meetmed, et tema tegevus ei ole osa käibemaksupettusest, siis puudub alus piirata ostja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

2.4 Karussellpettus

Üheks ebaseaduslikult sisendkäibemaksu mahaarvamise pettuseks on karussell-tüüpi pettus, nn karussellpettus, mida viiakse läbi ühendusesiseselt ja mille toimimiseks on vaja vähemalt kolme ettevõtjat, kes on kahes eri liikmesriigis käibemaksukohustuslastena registreeritud.²⁰⁸ Tegemist on keeruka skeemiga, mille puhul kasutatakse kaubad on pigem väiksemad, ent suurema väärtusega, et kauba liigutamine või selle liigutamise võltsimine oleks lihtsam.²⁰⁹ Pettuse varjamiseks ning jälgede segamiseks kasutatakse enamjaolt vähemalt kuut või seitset äriühingut kahes või enamas liikmesriigis.²¹⁰

Euroopa Kohtu praktikas ning kohtujuristid oma ettepanekutes on karussellpettust kirjeldatud järgnevalt²¹¹: isik B, mille asukoht on liikmesriigis X, ostab kaupa isikult A, mille asukoht on liikmesriik Y. A ei ole kohustatud tasuma selliselt tehingult käibemaksu, kui B on kohustatud arvestama käibemaksu edasimüügilt liikmesriigis X. B müüb kauba²¹², arvestamata

²⁰⁸ EKo 11.05.2006, Commissioners of Customs & Excise jt, C-384/04, p 12.

²⁰⁹ Kohtujuristi M. Poiares Maduora ettepanek 07.12.2005.

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56535&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=364731>

²¹⁰ Viide nr 208.

²¹¹ EKo 11.05.2006, Commissioners of Customs & Excise jt, C-384/04, p 13. Kohtujuristi M. Poiares Maduora ettepanek 07.12.2005, p 9. Kohtujuristi Damaso Ruiz-Jarabo Colomer ettepanek 14.03.2006, p 28-32.

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?sessionId=9ea7d0f130d50130f8207d1645aa87e3a324c4f6de f3.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OchiLe0?text=&docid=57665&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=354118>

²¹² Tihti müüakse kaubad selles pettusefaasis edasi harilikult madalama hinnaga.

käibemaksu, isikule C²¹³, mille asukohaks on samuti X. C omakorda müüb kauba järgmisele isikule, arvestades tehingu pealt käibemaksu ning küsides tagasi sisendkäibemaksu. Sellist lüli saab korrata, enamasti on siis eesmärgiks tekitada segadust ning raskendada maksuhalduri tööd. Siiski jõuab kaup lõpuks sellise isiku valdusesse, mis müüb need tagasi liikmesriiki Y, mistõttu on see tehing käibemaksuvaba, kui müüjal on õigus küsida tagasi sisendkäibemaksu, mille ta maksis kauba võõrandajale. Karusselltehinguks saab sellist tehinguteringi pidada siis, kui see kaup jõuab tagasi algsele müüjale ehk isikule A. Antud pettust saab siis korrata ning iga sellise ringiga võetakse riigituludest ära isikule B tasutud käibemaksusumma. Kõik nimetatud isikud v.a B on registreeritud käibemaksukohustuslased, teatud vahelülid on tihti nn varifirmad, mida juhivad variisikud, millel enamasti puudub reaalne majandustegevus. Isik B võib olla ka registreeritud käibemaksukohustuslasena, ent kasutatakse ka õigustamatult kellegi teise käibemaksukohustuslase numbrit.²¹⁴

Kuna sellise pettuse ahelasse võivad sattuda ka isikud, kes ei ole teadlikud pettuse toimepanemisest, siis Euroopa Kohtu praktika²¹⁵ kohaselt on keelatud piirata selliste isikute sisendkäibemaksu mahaarvamist, v.a juhul, kui maksuhaldur esitab piisavav tõendid, millest on võimalik järeldada, et antud isik teadis või pidi teadma, et sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olev tehing on osa pettusest, mille tegelikult paneb toime keegi teine tarneahelas osaleja.²¹⁶ Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud²¹⁷, et kui maksukohustuslane ei teadnud ega saanudki teada, et tarneahelas keegi on toime pannud või paneb toime pettuse, siis ei või maksukohustuslase õigus sisendkäibemaksu piirata. Euroopa Kohus on selgitanud²¹⁸, et asjaolu, kas varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigi tasutud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Euroopa Kohus on rõhutanud²¹⁹, et mitte kaotada sisendkäibemaksu mahaarvamiseõigust peavad maksukohustuslased olema kindlad enda tehingute õiguspärasuses ja võtma kasutusele kõik mõistlikud meetmed tagamaks, et nende tehingud ei moodustaks osa pettuse ahelast.

²¹³ Nimetatakse ka „puhveräirühinguks“.

²¹⁴ EKo 11.05.2006, Commissioners of Customs & Excise jt, C-384/04, p 11.

²¹⁵ EKo 21.06.2012, Mahageben kft jt, liidetud kohtuasjad C-80/11 ja C-142/11, p 47.

²¹⁶ Viide nr 213, p 49. EKo 12.01.2006, Optigen jt, liidetud kohtuasjad C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, p 52.

²¹⁷ EKo 12.01.2006, Optigen jt, liidetud kohtuasjad C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, p 53. EKo 06.07.1995 Athinas jt, C-62/93, p 18. EKo 21.06.2012, Mahageben kft jt, liidetud kohtuasjad C-80/11 ja C-142/11, p 52.

²¹⁸ EKo 06.07.1995 Athinas jt, C-62/93, p 26. EKo 12.01.2006, Optigen jt, liidetud kohtuasjad C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, p 54.

²¹⁹ Viide nr 215, p 53.

Töö autor järeldab eelnevast, et kuigi karussellpettuse kui väga keerulise käibemaksupettuse avamine antud töös omab tähtsust, tuleb rohkem tähelepanu pöörata sellisest pettuse ahelast enda teadmata ühe lülina olnud maksukohustuslase olukorrale. Kuigi ülaltoodust lähtub Euroopa Kohtu ühene ja selgesõnaline selgitus, millega ei tohi piirata nimetatud maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamiseõigust, tundub praktikas, et „kiusatakse“ maksuhaldurite poolt siiski just neid ettevõtjaid, kes tõeliselt ja ausalt tegelenud ettevõtlusega ning selle raames arvestanud sisendkäibemaksu mahaarvamisega. Kuigi mahaarvamist võib piirata, kui maksuhaldur toob piisavad tõendid, et isik teadis või pidi teadma oma osalemisest maksupettuses, ei tegele siiski maksuhaldur alati selliste tõendite otsimisega, vaid pigem „varjub“ põhjendatud kahtluse taha²²⁰.

2.5 Ettevõtte üleminek *versus* ettevõtte vara müük

Ettevõtte ülemineku eristamine ettevõtte vara müügist²²¹ on küllaltki keeruline ning on ka seatud KMS § 4 lg 2 p-s 1²²² ettevõtte ülemineku kindlaks tegemise kriteeriumite määratlematuse tõttu õigusselguse mõttes kahtluse alla.²²³ Põhiprobleem seisnebki selles, et viidatud sätte järgi ei teki käivet ettevõtte või selle osa üleandmisest VÕS-i tähenduses, aga antud sättega pole loetletud ettevõtte ülemineku kriteeriumeid, mille järgi oleks võimalik tuvastada, kas toimus ettevõtte üleminek või mitte.²²⁴

Riigikohtu praktika kohaselt on KMS § 4 lg 2 p 1 kohaldamine võimalik ainult kahepoolsete tehingute puhul: halduskolleegium leidis lahendi 3-3-1-89-11²²⁵ punktis 10, et KMS § 4 lg 2 p 1 ei ole kohaldatav, kui ettevõtte üleminek toimus mitme tehingu tulemusena vahendlikult ning mõnes tehingus osalevad lisaks üleandjale ja omandajale ka kolmandad isikud. Riigikohus selgitas, et ettevõtte ülemineku raames toimuvate tehingute osas, mis toimuvad kolmandate isikute osavõtul, toimub käive käibemaksuseaduse tähenduses ning tavapärase

²²⁰ Põhjendatud kahtlusest kirjutab töö autor kolmandas peatükis.

²²¹ KMS § 2 lg 5: „Võõrandamine on kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest.“

²²² Halduskolleegium leidis 15.03.2012.a. lahendi 3-3-1-89-11 punktis 10, et tegemist on erandiga käibemaksuga maksustamise üldreeglit, mida saab kohaldada ettevõtte üleandja ja ettevõtte omandaja vahelise tehingu puhul.

²²³ M. Leppik, M. Lillsaar. Ettevõtte üleminek maksuõiguses. Kohtupraktika analüüs. Tartu 2013. lk 25. Internetist leitav:

http://www.riigikohus.ee/vfs/1487/Ettevotte%20uleminek%20maksuõiguses_M.Lillsaar_M.Leppik.pdf

²²⁴ *ibid*, lk 16.

²²⁵ RKHKo 15.03.2012, 3-3-1-89-11, p 10.

käibemaksuga maksustamine.²²⁶ Riigikohus lisas, et kirjeldatud erandi järgimata jätmine on siiski võimalik seoses MKS § 83 lg 4 või MKS § 84 kohaldamisega.

Maksuõiguslikult, eriti käibemaksu mõttes omab käesolev teema tähtsust kahel juhul. Esiteks, juhul kui ettevõtte on üle läinud, lähevad ettevõtte omandajale üle ka maksukohustused²²⁷ - ettevõtte ülemineku kindlakstegemise eesmärgiks on maksuhaldurile tekitada õigus esitada maksunõuded isikute vastu, kelle osas on veendumus, et algne kohustatud isik on oma ettevõtte üle andnud.²²⁸ Teiseks, teatud juhtudel on keeruline eristada ettevõtte vara müüki, mille puhul tekib käive ja lisatakse tehingule käibemaks, ettevõtte üleminekust, mille puhul käivet ei teki ega käibemaksu lisata KMS § 4 lg 2 p 1 järgi. Töö autor analüüsib käesolevas alateemas kirjeldatud teist juhtu, sest tegemist on sisendkäibemaksu mõttes keerulisema ja segadust tekitavama teemaga.²²⁹

Ettevõtte mõistet avas käesoleva töö autor punktis 1.3. Ettevõtte üleminek VÕS-is on reguleeritud §-des 180-185²³⁰, millele lisaks kohaldatakse maksuõiguses ka MKS ja KMS sätestatud. Direktiivi 2001/23/EÜ²³¹ tähenduses on ettevõtte üleminek oma identiteedi säilitava majandusüksuse üleminek, mis tähendab ressursside organiseeritud koondamist, mille eesmärk on majandustegevus põhi- või kõrvaltegevusena.²³² Otsustavaks ülemineku toimumise tõendamise kriteeriumiks on direktiivi mõttes see, kas kõnealune üksus säilitab oma identiteedi, mis tuleneb eelkõige sellest, kas tema tegevus kas jätkub realselt või seda alustatakse nullist.²³³ Siiski tuleb täheldada, et viidatud direktiivi kohaldamiseks peab üleminek puudutama stabiilset majandusüksust, mille tegevus ei piirduks üksnes ühe kindla lepingu täitmisega.²³⁴ Riigikohtu tsiviilkolleegium on leidnud, et ettevõtte ülemineku kindlakstegemisel tuleb eelkõige kontrollida, kas üle on läinud iseseisev majandusüksus, mis

²²⁶ Halduskolleegium leidis lahendi 3-3-1-89-11 punktis 10: „Selline käsitus välistab mõju tehingupooleks oleva kolmanda isiku, kellel ei pruugi olla ettevõtte ülemineku kontekstis teavet ja arusaamist tehingute taustast, käibemaksukohustusele.“

²²⁷ MKS § 37 sätestab: „Ettevõtte või selle osa omandi või valduse ülemineku korral lähevad ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osaga olemuslikult seotud käesoleva seaduse § 31 lõikes 1 nimetatud nõuded ja kohustused, välja arvatud sunniraha maksmise kohustus, üle omandajale või valduse saajale vastavalt võlaõigusseaduses sätestatule.“

²²⁸ M. Leppik, M. Lillsaar. Ettevõtte üleminek maksuõiguses. Kohtupraktika analüüs. Tartu 2013. lk 5. Internetist leitav:

http://www.riigikohus.ee/vfs/1487/Ettevotte%20ylemineku%20maksuõiguses_M.Lillsaar_M.Leppik.pdf

²²⁹ T. Elling. Ettevõtte või selle osa üleminek käibemaksuseaduse valguses. MaksuMaksja. 2011, nr 10. lk 37.

²³⁰ Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 01.11.2015. Lk 25. Internetist leitav: http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaariid_seis_01_11_2015.pdf

²³¹ Euroopa Liidu Nõukogu 12.03.2001.a. direktiiv 2001/23/EÜ „Ettevõtjate, ettevõtete või nende osade üleminekul töötajate õigusi kaitsvate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta“. Internetist leitav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32001L0023&from=ET>

²³² *ibid*, art 1 lg 1 punkt b.

²³³ EKO 15.12.2005, Gul Demir jt, liidetud kohtuasjad C-232/04 ja C-233/04, p 31.

²³⁴ *ibid*, p 32.

jätkab oma tegevust.²³⁵ Kuigi antud kaasuses käis vaidlus töösuhete teemal, kasutati sellist tsiviilkolleegiumi järeldust ka kriminaalkolleegiumi poolt maksukuriteo väljaselgitamisel lahendis 3-1-1-10-12.

Samuti on ettevõtte üleminekut käsitletud Euroopa Kohus ka direktiivi 77/388/EMÜ²³⁶ art 5 lg 8²³⁷ mõttes, mille järgi laieneb see säte sellise ettevõtte või ettevõtte iseseisva osa üleandmisele, mille koosseisus on materiaalne vara või vajaduse korral immateriaalne vara, mis koos moodustavad iseseisvat majandustegevust teostava ettevõtte või ettevõtte osa, kuid ei hõlma pelgalt sellist kauba võõrandamistehingut nagu kaubavarude müük.²³⁸ Euroopa Kohus leidis²³⁹, et ettevõtte või ettevõtte iseseisva osa üleandmise tuvastamiseks viidatud sätte tähenduses, peavad üle antud vara osad tervikuna võimaldama iseseisva majandustegevuse jätkamist.

Riigikohtu kriminaalkolleegium järeldas²⁴⁰ ülaltoodust, et ettevõttena TsÜS § 66¹ ja KMS § 4 lg 2 p 1 tähenduses ei saa käsitada pelgalt varakogumit, mida ei kasutada majandustegevuseks ja millel puudub seega ka ettevõtte identiteet isegi siis, kui tegemist on ettevõtja ainukese varaga. Riigikohus rõhutas, et ettevõtte mõiste on lahutamatult seotud majandustegevusega, seejuures ei saa käsitada igasugust tulu saamisele suunatud tegevust majandustegevusena.

Kuna teatud juhtudel võib kinnisasi olla vaadeldav ettevõttena ning selle koormamine või võõrandamine ettevõtte üleminekuna²⁴¹, on maksuhaldur mitmel korral leidnud, et sellise ettevõtte vara müügiga varjatakse²⁴² hoopis ettevõtte üleminekut.²⁴³ Käibemaksu mõttes on peamiseks põhjuseks võimalus ebaseaduslikult sisendkäibemaksu maha arvata: ettevõtte vara müügitehingule lisatakse käibemaks, mida müüja riigile ei tasu, aga ostja arvestab sellelt tehingult tasutud sisendkäibemaksu maha. Sellises olukorras ostjal on õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kui ostja oli hoolsuskohustusi täitnud ning käitus heauskselt.

²³⁵ RKTko 15.06.2011, 3-2-1-41-11, p 15.

²³⁶ Euroopa Ühenduste Nõukogu 17.05.1977 direktiiv 77/388/EMÜ, mis on asendatud direktiiviga 2006/112/EÜ.

²³⁷ „Kogu vara või selle osa tasu eest või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid käsitada, et kaubatarnet ei ole toimunud ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena. Vajaduse korral võivad liikmesriigid võtta vajalikke meetmeid konkurentsi moonutamise vältimiseks juhtudel, kus saajale maksukohustus täies ulatuses ei laiene.” Antud säte on käesolevaks ajaks asendatud direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 19.

²³⁸ EKo 10.11.2011, Schriever jt, C-444/10, p 24.

²³⁹ *ibid*, p 25.

²⁴⁰ RKKKo 31.05.2013, 3-1-1-108-12, p 17.

²⁴¹ *ibid*, p 18.

²⁴² Samuti on maksukohustuslased käibemaksu tasumise vältimiseks üritanud paljudel kordadel ettevõtte üleminekuga varjata kauba müüki. Tõnis Elling. Ettevõtte või selle osa üleminek käibemaksuseaduse valguses. MaksuMaksja. 2011, nr 10. lk 37.

²⁴³ RKHKo 16.04.2012 3-3-1-6-12, RKHKo 15.03.2012, 3-3-1-89-11. RKHKo 01.06.2011 3-3-1-20-11.

Aga juhul, kui tegemist oli ettevõtte üleminekuga, mille pealt müüja riigile käibemaksu ei tasunud, kaotab ostja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse.²⁴⁴

Samas ei moodusta ettevõtet kinnisasi, mis majandusüksuse identiteeti ei kannu - seda sõltumata sellest, kas tegemist on isiku ainsa varaga või mitte.²⁴⁵ Näiteks ei saa järeldada ettevõtte või selle osa üleminekut pelgalt asjaolude pinnalt, millest tuleneb, et makseraskustesse sattunud isik on võõrandanud korteriomandid teisele isikule, kes hiljem korraldas nende pooleliolevate korterite valmishitamise.²⁴⁶ Samuti juhul, kui isiku ainukeseks sissetulekuks oli võõrandatud kinnisasjalt saadud renditulu, mille puhul oli tegemist kapitalituluga ehk n-õ passiivse tuluga, mida Riigikohtu hinnangul²⁴⁷ ei saa vaadelda majandustegevusena, sest pole tuvastatud, et isik oleks tegelenud rendile antud kinnisasja korrashoiule suunatud tegevusega. Riigikohus on järeldanud²⁴⁸ veel, et majandustegevusena ei saa vaadelda ka isiku kavatsusi ja ettevalmistusi, sh kinnistu ostmiseks võetud laenude tasumist, kinnistu väljaarendamiseks.

Lahendi 3-3-1-20-11 punktis 11 selgitas halduskolleegium, et ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid, samuti nendele tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Selliseks hindamiseks tõi Riigikohus välja erinevad kriteeriumid²⁴⁹, kuid rõhutas, et eri tüüpi ettevõtete puhul on nendel erinev kaal, samuti on ettevõtte ülemineku kriteeriumite puhul tegemist üksikfaktoritega, mida tuleb hinnata koosmõjus.²⁵⁰ Näiteks ei võimalda üheselt järeldada ettevõtte üleminekut ka asjaolu, et üleantava ettevõtte ning selle omandaja osutatavad teenused on sarnased.²⁵¹

Seega on ettevõtte ülemineku või ettevõtte vara müügiga seotud vaidluste puhul vaja esmalt kontrollida, kas üle on läinud iseseisev majandusüksus, mis jätkab oma tegevust või on üle antud vara osad tervikuna võimaldavad iseseisvat majandustegevuse jätkamist. Siiski tuleb eeltoodust lähtudes olla ettevaatlik, sest tegemist pole absoluutse käsitlusega: võib esineda

²⁴⁴ RKHKo 01.06.2011, 3-3-1-20-11, p 14.

²⁴⁵ RKKKo 31.05.2013, 3-1-1-108-12, p 18.

²⁴⁶ RKHKo 01.06.2011, 3-3-1-20-11, p 11.

²⁴⁷ RKHKo 31.05.2013, 3-1-1-108-12, p 19.

²⁴⁸ RKKKo 31.05.2013, 3-1-1-108-12, p 19.

²⁴⁹ Halduskolleegium leidis lahendis 3-3-1-20-11, et sellisteks kriteeriumiteks on muuhulgas: 1) ettevõtte tüüp; 2) kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek; 3) immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine; 4) kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus; 5) üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus; 6) majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg; 7) nn vähete vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine; 8) ettevõtja omandaja varasem tegevus; 9) üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus.

²⁵⁰ RKHKo 16.04.2012, 3-3-1-6-12, p 12. RKTko 12.10.2010, 3-2-1-82-10, p 17.

²⁵¹ RKHKo 28.11.2012, 3-3-1-45-12, p 21.

situatsioone, kus üle läinud vara on põhimõtteliselt ettevõtte ainus vara, kuid see vara (näiteks kinnisasi) ei moodusta ettevõtet, sest nimetatud vara ei kannu majandusüksuse identiteeti. Kuna näiteks ettevõtte üleminek vs kinnisasja müük vaidlused toimuvad pigem suuremate maksusummade ümber, siis leiab töö autor, et kindlasti tuleb enne tehingu sõlmimist pöörata tähelepanu lahendis 3-3-1-20-11 toodud kriteeriumitele ning analüüsida, missuguse tehinguga siiski tegemist on, vastasel juhul võidakse alatada lisaks maksumenetlusele ka süüteomenetlus.

3. Ebaseadusliku sisendkäibemaksu mahaarvamise tuvastamine ja ennetamine

3.1 Ebaseadusliku sisendkäibemaksu mahaarvamise tuvastamine

Maksuseaduste täitmist ning maksukohustuste täitmise kontrollimise ja maksupettuste väljaselgitamisega tegeleb maksuhaldur (MKS § 10). Talle määratud ülesandeid on ta kohustatud täitma temale selle seadusega antud pädevust kasutades (MKS § 10 lg 1). Kuna maksuõigus kuulub haldusõiguse hulka, peab maksuhaldur arvestama ka haldusõiguse põhimõtetega. Käesolevas peatükis leiabki töö autor, kuidas on reguleeritud käibemaksupettuste tuvastamine ning nende ennetamine ehk missuguste meetmete kasutamine pettuste vastu võitlemiseks on lubatud kehtestada ja kasutada.

3.1.1 Uurimispõhimõte

Uurimispõhimõte tähendab haldusmenetluse seaduse järgi seda, et haldusorgan on kohustatud välja selgitama menetlevas asjas olulise tähendusega asjaolud ja vajaduse korral koguma selleks tõendeid omal algatusel (HMS § 6). Maksukorralduse seadusega on antud põhimõtet täpsustatud selliselt, et maksuhaldur on maksude tasumise õiguse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid (MKS § 11 lg 1), samuti otsustab maksuhaldur uurimispõhimõttest tulenevalt nimetatud kontrollimisega seotud toimingute sooritamise vajaduse, toimingute liigi ja ulatuse ning kogub asja otsustamiseks vajalikke tõendeid (MKS § 11 lg 2). Uurimispõhimõte väljendub ka MKS § 10 lg-s 2, milles on sätestatud maksuhalduri ülesanded.²⁵²

Kuna tihti puudub maksukohustuslasel pädevus ja võimalus võimaliku pettuse asjaolude tuvastamiseks ja tõendite kogumiseks, siis ongi uurimispõhimõte kehtestatud maksukohustuslase kui maksumenetluse nõrgema poole kaitseks. Seda põhjusel, et menetlust viib läbi maksuhaldur, kes on huvitatud otseselt menetluse tulemusest ning kelle ülesandeks on kaitsta riigi huve ehk tagada võimalikult suured maksulaekumised.²⁵³ Kuigi maksukohustuslasele seatud kaasaaitamiskohustuse tõttu ei ole uurimispõhimõte absoluutne, peab maksuhaldur siiski tagama maksukohustuslase õiguste kaitse.²⁵⁴ Näiteks on maksuhaldur

²⁵² Maksukorralduse seaduse seletuskiri 01.07.2014, lk 21. Internetist leitav: <http://www.fin.ee/doc.php?100992>

²⁵³ L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2015. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 47.

²⁵⁴ *ibid*, lk 48.

uurimis põhimõtet rikkunud sellisel juhul, kui maksuhaldur ei ole tekkinud kahtluse ja tõendite kogumise võimalikkusele vaatamata kogunud ise täiendavaid tõendeid, vaid varjunud põhjendatud kahtluse kriteeriumi taha.

3.1.2 Põhjendatud kahtlus

Põhjendatud kahtluse kriteeriumi puhul on maksuõiguses tegemist madalama tõendamise standardiga. Halduskolleegiumi hinnangul²⁵⁵ ei ole vaja maksuhalduri poolt maksukohustuslase maksupettuse toimepanemist ja selles osalemist tuvastada, vaid piisab põhjendatud kahtlusest. Riigikohus selgitas, et põhjendatud kahtluse kriteerium on täidetud, kui maksuhaldur maksuotsuses on asjaolude ja tõendite kogumile tuginedes mõistlikult ja eluliselt usutavalt põhjendanud kahtlust maksukohustuslase osalemisest maksupettuses, seejuures peab maksuhaldur viitama ka kohustuse tekkimise õiguslikele alustele.

Siiski pole tegemist põhjendatud kahtluse kriteeriumi puhul pelgalt maksuhalduri väitega, mida sisuliselt tõendama ei peagi või et piisaks lihtsalt etteheitest, mille tulemusena ongi tõendamiskoormus üle läinud maksukohustuslasele. Põhjendatud kahtluse kriteeriumi kasutamiseks peab maksuhaldur olema esmalt täitnud eelnevalt nimetatud uurimis põhimõtet, mille alusel kogutud tõendite pinnalt tekib maksuhalduril kahtlus maksukohustuslase maksuõiguslikult korrektses käitumises.²⁵⁶ Euroopa Kohtu praktika kohaselt²⁵⁷ on maksupettuse põhjendatud kahtlus tuvastatav objektiivsete ja piisavate tõendite alusel, mis viitavad, et maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumisega, mille pani toime müüja või keegi teine müügiahelas. Euroopa Kohus on lisanud²⁵⁸, et sellised tõendid ja asjaolud peavad olema kontrollitavad.

Põhjendatud kahtluse puhul läheb tõendamiskoormus MKS § 150 lg 1 järgi üle maksukohustuslasele²⁵⁹, mistõttu peaks Riigikohtu hinnangul²⁶⁰ esitama maksukohustuslane selliseid tõendeid, mis kõrvaldaksid kahtluse tema osalemise kohta maksupettuses või siis vähendaksid oluliselt nimetatud kahtlust.

²⁵⁵ RKHKo 05.06.2014, 3-3-1-33-14, p 11.

²⁵⁶ EKo 13.02.2014, Maks Pen EOOD jt, C-18/13, p 28-29.

²⁵⁷ *ibid.*

²⁵⁸ EKo 06.12.2012, Bonik EOOD jt, C-285/11, p 44.

²⁵⁹ MKS § 150 lg 1 sätestab: „Maksuteates või maksuotsuses määratud maksusumma vaidlustamise korral lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti.“

²⁶⁰ RKHKo 17.03.2015, 3-3-1-76-14, p 19.

3.1.3 Tõendamiskoormuse üleminek maksukohustuslasele

Maksukorralduse seaduse kohaselt on maksukohustuslane kohustatud pidama raamatupidamisarvestust selliselt, et mõistliku aja jooksul on võimalik saada ülevaade tehingute toimumisest, k.a maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest (MKS § 57 lg 3).²⁶¹ Käibemaksudirektiivi artikli 242²⁶² järgi peab maksukohustuslane pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida.

Riigikohus selgitas lahendis 3-3-1-65-13, et kuna käibemaksukohustuse väljaselgitamisel lasub põhjendatud kahtluse korral täiendava tõendamise koormus maksukohustuslasele, siis peabki ta oma ettevõtlust ja maksuarvestus korraldama selliselt, et põhjendatud kahtlusteks poleks alust või sellise kahtluse tekkimisel oleks täiendavate tõendite esitamisega võimalik see kahtlus hajutada või vähemalt näidata, et ta on järginud hoolsusnõudeid.²⁶³ Olukord, kus sellised hoolsusnõuded olid maksusuhetes olulised ning on tuvastatud, et maksukohustuslane eiras neid, toob maksukohustuslasele kaasa riski, et tõendamiskoormuse üleminekul temale ei suuda ta oma hooletuse tõttu tõendada, et tehingud väidetavatel tingimustel üldse toimusid.²⁶⁴ Tõendamiskoormuse üleminek toimub siis, kui maksuotsus on nõuetekohaselt motiveeritud²⁶⁵ ning MKS § 150 lg 1 järgi on maksuotsuses määratud maksusumma vaidlustamise korral maksukohustuslane kohustatud tõendama, et maksusumma määrati valesti.

MKS § 82 järgi lähtub maksuhaldur maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase (ostja) esitatud maksudeklaratsioonidest, maksukohustuslase raamatupidamisarvestusest ja muust ostja poolt tema tegevuse kohta peetud arvestusest, ent kui maksuhalduril tekib kahtlus ostja esitatud andmete õiguses, kogub ta ise täiendavaid tõendeid. Kui ostja rikub MKS §-st 56 tulenevat kaasaaitamiskohustust, mistõttu on takistatud maksustamisel tähendust omavate asjaolude väljaselgitamine, siis läheb ostjale üle tõendamiskoormus, mis ammendub talle seadusega pandud kohustuse täitmise ja asjakohaste oluliste hoolsuskohustuse täitmisega.²⁶⁶ Ringkonnakohus on lahendis 3-08-1090 asunud seisukohale, et maksuhalduri poolt nõutud tõendite esitamata jätmine ei keela

²⁶¹ *ibid*, p 14.

²⁶² Käibemaksudirektiivi artikkel 242.

²⁶³ RKHKo 03.03.2014, 3-3-1-65-13, p 13.

²⁶⁴ RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10, p 16.

²⁶⁵ *ibid*, p 19.

²⁶⁶ *ibid*.

maksuhalduril iseenesest maksuotsuse tegemist ega muuda maksukohustuslase kaasaaitamiskohustusest tulenevat võimalikku tõendamiskoormust.²⁶⁷

3.1.4 Kaasaaitamiskohustus vs teabe andmisest keeldumine

Segadust tekitab ka ostja kaasaaitamiskohustuse ning MKS § 64²⁶⁸ sätestatud MKS §-de 60-63 alusel teabe andmisest ja tõendite esitamisest keeldumise õiguse vaheline seos ehk millal võib ostja tugineda nimetatud sätetele maksumenetluses ning keelduda teabe andmisest²⁶⁹. Tegemist on enese mittesüüstamise privileegiga, mis on sätestatud PS §-s 22, mille järgi kedagi ei tohi sundida tunnistama iseenda või oma lähedaste vastu. Riigikohus on selgitanud, et nimetatud sättega on Maksu- ja Tolliamet kohustatud arvestama MKS § 56 ja MKS § 64 kohaldades.²⁷⁰ MKS § 64 lg 1 p-st 6 tulenev õigus laieneb lisaks üksikjuhtumi kontrollile ka revisjonile.²⁷¹ Probleem on selles, et kui ostja avaldab maksumenetluse raames teavet, mis hiljem võivad ostja süüdimõistmisele kaasa aidata, siis kas ostjal on õigus keelduda maksumenetluse raames teabe andmisest. Kuigi Eestis on süüteo menetlus ja maksumenetlus üksteisest lahutatud²⁷², on maksumenetluses kogutud tõendeid lubatud uurida ja hinnata kriminaalmenetluses²⁷³, seda küll kriminaalmenetlusliku tõendamise üldisi reegleid järgides.²⁷⁴ Samuti on maksukuriteo uurimisel lubatud kasutada ka maksuotsust ja halduskohtu otsust, aga samuti üldisi reegleid järgides.²⁷⁵

Ringkonnakohus on leidnud lahendis 3-08-1090, et enese mittesüüstamise privileeg²⁷⁶ ei ole absoluutne ega luba keelduda igasuguse teabe andmisest: antud privileegi kaitseala ei laiene

²⁶⁷ TlnRnko 26.05.2009, 3-08-1090, p 7.

²⁶⁸ Käesolevas töös on asjakohased sätted MKS § 64 lg 1 p 5 ja 6: „(1) Käesoleva seaduse §-de 60–63 alusel teabe andmisest ja tõendite esitamisest on õigus keelduda:

5) maksukohustuslase abikaasal, otsejoones sugulasel, õel või vennal, õe või venna alanejal sugulasel, abikaasa otsejoones sugulasel, abikaasa õel või vennal, välja arvatud juhul, kui ta peab antud asjas teavet andma ja dokumente esitama seoses enda maksukohustusega;

6) isikul küsimustes, millele vastamine tähendaks enda või käesoleva lõike punktis 5 nimetatud isiku õigusrikkumises süüditunnistamist;

²⁶⁹ Nimetatud ka enese mittesüüstamise privileegina.

²⁷⁰ RKPJKo 10.06.2010, 3-4-1-3-10, p 16.

²⁷¹ RKHKo 14.11.2007, 3-3-1-47-07, p 16.

²⁷² TlnRnko 12.10.2011, 3-11-495, p 20.

²⁷³ RKKKo 3-1-1-120-03 p 17 järgi on samuti lubatud ka kriminaalmenetluses kogutud tõendid haldusmenetluses, kui selliste tõendite lubatavust ei välista haldusmenetluse seadust või mõni muu vastavat valdkonda reguleeriv menetlusseadus.

²⁷⁴ RKPJKo 03.03.2011, 3-4-1-15-10, p 27.

²⁷⁵ RKKKo 17.02.2004, 3-1-1-120-03, p 17.

²⁷⁶ Riigikohus selgitas lahendis 3-1-1-57-07 punktis 15, et selline põhiõigus ei ole küll Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioonis otsesõnu sätestatud, on Euroopa Inimõiguste Kohus oma praktikas järjekindlalt väljendanud seisukohta, et õigus vaikida ja enese mittesüüstamise privileeg on konventsiooni art 6 lg 1 nõuetele vastava õiglase menetluse keskne komponent, olles ühtlasi tihedalt seotud art 6 lõikes 2 sätestatud süütuse presumptsiooni põhimõttega.

nt tavapärasele dokumentide esitamise nõudmisele.²⁷⁷ Euroopa Inimõiguste Kohus on selgitanud²⁷⁸, et mittesüüstimise privileegi kaitsealast laieneb eelkõige süüteomenetlusele ning nimetatud kaitsealas ei ole kõik maksumenetluses esitatavad järelepärimised, sest need on vajalikud maksude väljaarvutamiseks, vastasel juhul oleks riigi maksusüsteemi efektiivne toimimine mõeldamatu.²⁷⁹ Ringkonnakohus on rõhutanud, et maksumenetluses ei ole maksukohustuslasel vaikimisprivileegi, mistõttu olulise teabe esitamata jätmisel maksumenetluses on maksukohustuslane rikkunud kaasaaitamiskohustust.²⁸⁰

Eeltoodust järeltab töö autor, et kuigi maksuseaduste täitmise ja maksupettuste tuvastamise on maksuhalduri kohustus, misjaoks ta peab rakendama uurimispõhimõtet, on järjest sagedamad olukorrad, kus maksuhaldur „varjub“ põhjendatud kahtluse kriteeriumi taha. Arusaadavalt peab maksukohustuslane täitma oma kaasaaitamiskohustust täiel määral, ent see ei tähenda, et maksukohustuslane peaks maksupettuse või maksuõigusrikkumise maksuhalduri eest ära lahendama. Kohtupraktikat analüüsides siiski jääb töö autorile mulje, et teatud vaidlused võiksid olemata olla või siis toimuda erinevatel alustel, kui maksuhaldur rakendaks uurimispõhimõtet korrektselt ning leiaks ka iseseisvalt maksumenetluses olulisi asjaolusid, kaasa arvatud kergendavaid. Töö autor on arvestades ülaltoodut seisukohal, et isegi korrektse ettevõtluse ja maksuarvestuse korraldamise puhul on täitsa võimalik maksukohustuslast peaaegu alati panna olukorda, kus tema peab iseseisvalt kahtlust kõrvaldama, seda enamasti oma ettevõtlusega tegemise ajast ning ressurssidest, kusjuures maksuhalduri esitatud kahtlust ongi põhimõtteliselt väide, mida praktiliselt ei kinnita miski.

3.2 Ebaseadusliku sisendkäibemaksu mahaarvamise ennetamine

Käesolevas alateemas analüüsib autor, missugused vahendid või meetmed on lubatud ja õigustatud sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise kui maksupettuse ennetamiseks. Ühelt poolt tagab ennetamise maksuhalduri töö ja maksumenetluste läbiviimine, teisalt saab ennetamine toimuda ka erinevate kohustuste määramisega teatud tüüpi ettevõtluse alustamisele eelnevalt. Selle jaoks uuribki töö autor esmalt, missuguste põhimõtete ja aktide järgi toimub ennetamine ning teisalt analüüsib autor ka ühe näitena Eesti poolt valitud meetme õiguspärasust.

²⁷⁷ TlnRnko 25.06.2009, 3-09-1090, p 7.

²⁷⁸ EIKo 16.03.2010, Elomaa vs Soome, 37670/04. EIKo 28.08.2001, Allan vs Ühendkuningriik, 48539/99.

²⁷⁹ TlnRnko 12.10.2011, 3-11-495, p 19.

²⁸⁰ TlnRnko 26.05.2009, 3-09-1090, p 7.

3.2.1 Pettuse ennetamine ja proportsionaalsuse põhimõte

Haldusmenetluse seaduse järgi tuleb menetlus läbi viia eesmärgipäraselt ja efektiivselt, samuti võimalikult lihtsalt ja kiirelt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebameeldivusi isikutele (HMS § 5 lg 2). Sama põhimõtet korratakse ka MKS §-ga 10, millega sätestatakse maksuhalduri kohustused ja õigused maksumenetluse läbiviimiseks. Viidatud paragrahvi lõige 3 täpsustab viidatud HMS sätet, lisades juurde, et maksuhaldur on kohustatud järgima haldusmenetluse üldpõhimõtteid ning tagama menetlusosaliste õiguste kaitse. Nimetatud põhimõte on proportsionaalsuse põhimõte, mille sisuks on see, et isikute õiguste piiramine ja kohustuste panemine võib toimuda ainult vajalikul, kohasel ja mõõdupärasel määral.²⁸¹ Peamine on see, et menetluse läbiviimisega ei tohi tekitada liigseid ebameeldivusi ega kulutusi menetlusosalisele ja maksuhaldurile – valitud vahend peab olema vastavuses eesmärgiga ja iga menetlustoiming seotud menetletava asjaga.²⁸² Näiteks on Riigikohus leidnud²⁸³, et küsimus menetluse proportsionaalsusest võib üles kerkida menetluse ebamõistlikul venimisel, samuti võib sellise ebaproportsionaalse menetlusega esitada maksukohustuslane nõude talle põhjustatud kahju hüvitamiseks. Teise näitena antud teema kohta on Riigikohus selgitanud²⁸⁴, et tulenevalt proportsionaalsuse põhimõttest võib maksuhaldur nõuda teavet enne maksudeklaratsiooni esitamist vaid siis, kui see on alanud maksumenetluses maksude arvestuse ja tasumise õigsuse kontrollimiseks vajalik.

Arusaadavalt ei ole proportsionaalsuse põhimõte seotud ainult maksuhalduri ning maksumenetlusega²⁸⁵, vaid üldse kogu korraga, millega kehtestatakse sisendkäibemaksu mahaarvamine ja selle korrektne toimimine – Euroopa Kohus on leidnud²⁸⁶, et liikmesriikidel on õigustatud huvi võtta oma finantshuvide kaitseks vajalikke meetmeid, kuid valitud meetmed peavad vastama proportsionaalsuse põhimõttele, mis kahjustaksid võimalikult vähe asjassepuutuvates ühenduse õigusaktides seatud eesmärgi ja põhimõtteid, kuid võimaldades saavutada siseriikliku õigusega taotletud eesmärgi. Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud²⁸⁷, et maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on käibemaksudirektiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk, kuid selle saavutamiseks

²⁸¹ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Best Print trükikoda 2015, Tallinn, lk 46.

²⁸² *ibid*, lk 47.

²⁸³ RKHKo 06.03.2015, 3-3-1-78-14, p 24. RKHKo 13.02.2012, 3-3-1-79-11, p 13.

²⁸⁴ RKHKo 28.10.2014, 3-3-1-46-14, p 14.

²⁸⁵ Töö autor kirjutas maksumenetluse läbiviimise ja maksuhaldurilt nõutud proportsionaalsuse põhimõtte antud peatükki põhjusel, et siis on tööga tutvujal kergem lugeda ja mõista töö autori analüüsi.

²⁸⁶ EKo 10.07.2008, Sosnowska jt, C-25/07, p 22,25. EKo 27.09.2007, Teleos jt, C-409/04, p 52.

²⁸⁷ EKo 06.07.2006, Kittel jt, liidetud kohtuasjad C-439/04 ja C-440/04, p 54. EKo 10.07.2008, Sosnowska jt, C-25/07, p 22. EKo 27.09.2007, Teleos jt, C-409/04, p 53.

valitud meetmed ei või minna kaugemale, kui on selle eesmärgi täitmiseks vajalik. Riigikohus on selgitanud²⁸⁸, et PS §-s 31 sätestatud ettevõtlusvabadusse sekkumine (ehk riigi poolt valitud meede käibemaksupettuste ennetamiseks, millega sekkutakse ettevõtlusvabadusse) on üldjuhul materiaalselt õiguspärane siis, kui see on kooskõlas PS §-s 11 sätestatud nõuetega ja proportsionaalne.

Sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise ennetamise meetmete kehtestamiseks on alus sätestatud Käibemaksudirektiivi artikliga 273, mille kohaselt võivad liikmesriigid maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel. Euroopa Kohus on rõhutanud²⁸⁹, et valitud meetmed ja kehtestatud kord ei või piirata käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõtet ega panna maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormust. Käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõte on vastava valdkonna ühenduse õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, mis tähendab, et käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas.²⁹⁰

Näiteks ei ole Euroopa Kohtu arvates²⁹¹ riigi valitud kord proportsionaalne, kui sellega ei võimaldata seaduskuulekalt käitunud maksukohustuslasele tagasimakse sooritamist mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega või maksukohustuslasele kaasnes sellise korra tõttu finantsrisk. Samuti on Euroopa Kohus leidnud²⁹², et tulenevalt maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmise eesmärgi suhtes ka ebaproportsionaalsed ning ülemääraselt Käibemaksudirektiiviga sätestatud eesmärgid ja põhimõtteid kahjustavad siseriiklikud õigusaktid, millega sätestatakse nt käibemaksu enammakse tagastamise kord maksukohustuslasele, ilma et maksukohustuslasel oleks võimalik tõendada maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise puudumist.

²⁸⁸ RKPSJVKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 14.

²⁸⁹ EKo 27.09.2007, Colee jt, C-146/05, p 25. EKo 10.07.2008, Sosnowska jt, C-25/07, p 17. EKo 27.09.2007, Teleos jt, C-409/04, p 46.

²⁹⁰ T. Elling. Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus. Magistritöö. Tallinn 2010. Lk 6. EKo 27.09.2007, Colee jt, C-146/05, p 26.

²⁹¹ EKo 10.07.2008, Sosnowska jt, C-25/07, p 17.

²⁹² EKo 10.07.2008, Sosnowska jt, C-25/07, p 24.

Kuna käibemaksupettuse on tunduvalt lihtsam toime panna mõõtmelalt väikeste, kuid väärtuselt kõrgete esemetega, siis on Eestis sätestatud teatud tüüpi asjadele erinevad nõuded. Näiteks väärismetalliga tehtavate tehingute puhul on sätestatud erikord, mille järgi tasub ostja kauba müüjale ostuhinna käibemaksuta ning ostja arvestab tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel (KMS § 41¹ lg 1, lg 2 p 3, 4). Tegemist on pöördmaksustamisega, mille järgi arwab ostja sisendkäibemaksu maha arvestatud käibemaksust vastavalt käibemaksuseaduses sätestatud maksustamisperiodile, kui ta arvestab käibemaksusumma enda tasutava käibemaksuna (KMS § 41¹ lg 4). Valitud meede ei ole töö autori hinnangul liigselt koormav ostja jaoks, sest sisendkäibemaksu mahaarvamisel jääks tasutud ja mahaarvatud käibemaksu vahe nulli, ainult arvete koostamine ning deklaratsioonide koostamine erineb pisut tavalisest olukorrast, mis siiski ei koorma liigselt ostjat. Pöördmaksustamine on kehtestatud veel näiteks metsamaterjali ja vanametalliga kauplemisel.²⁹³

3.2.2 Tagatised

Töö autori hinnangul on võimalik üheks käibemaksupettuse ennetamise vahendiks Eestis lugeda erinevaid tagatise, mida võib maksuhaldur vastavalt KMS § 44² lg-le 1 nõuda alkoholi, tubakatoote ja kütuse käitlejalt maksukohustuse täitmise tagamiseks. Vedelkütuse müüjatele kehtestati tagatised 01.04.2011. aastal seoses ulatuslike käibemaksupettustega Eestis: MTA andmetel jäi laekumata 2010. aastal käibemaksusumma ca 732 miljonit krooni ehk u 46,78 miljonit eurot.²⁹⁴ Põhjusena tagatiste kehtestamiseks toodi veel petturite ebaausa konkurentsieelise saamine seaduskuulekate ettevõtjate ees.²⁹⁵

Käibemaksuseaduse²⁹⁶, maksukorralduse seaduse ning vedelkütuse seaduse muudatustega viidi sisse kaks tagatisevõimalust kütusemüüjatele: tagatis suuruses 1 miljon eurot kütuse tarbimisse lubamisel ja kütuse maksuladustamise lõpetamisel ning 100'000 eurot juba tarbimisse lubatud kütuse müüjale (VKS § 4¹). Valitud meetmega soovis riik muuta kütusesektori käibemaksupetturite tegevust vähem atraktiivsemaks ning tagada võrdsem

²⁹³ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. 2014.

Internetist leitav: http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf

²⁹⁴ Vedelkütuse seaduse ning sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise eelnõu seletuskiri. Taavi Rõivas.

13.12.2010. lk 1. Internetist leitav: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/b050fca3-dc8b-87c0-5615-64f01e0dcec0/Vedelk%C3%BCtuse%20seaduse%20ja%20k%C3%A4ibemaksuseaduse%20muutmise%20seadu>

²⁹⁵ *ibid.*

²⁹⁶ KMS § 44² lg 2 sätestab: „Vedelkütuse müüja esitab maksuhaldurile tagatise vedelkütuse seaduses kehtestatud korras.“

konkurents.²⁹⁷ Tagatiste eesmärgid avas ka halduskolleegium, kes leidis²⁹⁸, et tagatise kehtestamise esmaseks eesmärgiks on tagada kütuseturul toimuvatelt kütusetehingutelt käibemaksu tasumine, kuid tagatise eesmärgiks on ka tagada tekkida võiva käibemaksukohustuse täitmine, maksupettuste vähendamine ning soodustada ausat konkurentsi kütuseturul.

Töö autori hinnangul selline meede kindlasti vähendaks käibemaksupettusi, kuid samas tekitab ka küsimuse, kas valitud meede on proportsionaalne ning vastavuses Käibemaksudirektiiviga ja Euroopa Kohtu praktikaga (käesoleva töö punkt 3.2.1). Samuti anti maksuhaldurile suur pädevus müüjale juba määratud tagatist suurendada (VKS § 4² lg 4). Töö autor märgib, et kuigi riigi poolt rakendatud meede on mõeldud kütuse müüjatele, siis seostub antud alateema käesoleva tööga põhjusel, et toime pandud käibemaksupettuste all arvestati ka ebaseaduslikult sisendkäibemaksu mahaarvamisega – nt kütuse müüja oli selle kütuse kolmandalt isikult ostnud ning siis ise seda müües oli võimalik ka sisendkäibemaksu maha arvata, ka ebaseaduslikult. Antud väidet kinnitab halduskolleegium²⁹⁹ oma lahendiga 3-3-1-49-14, milles leiti, et äriühingu käibemaksukohustuse suurus oleneb otseselt maha arvatava sisendkäibemaksu ulatusest, kusjuures käibemaksukohustuse suuruse kindlakstegemisel tuleb arvestada maksukohustuslase kõiki tehinguid, mitte üksnes tehinguid kütusega.

Kõigepealt leidis põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium³⁰⁰, et vedelkütuse seaduse muudatused seoses käesoleva seaduse § 36 lg 5 ja § 4² lg 5 p 1 põhiseadusega vastuolus oleks ja kehtetuks. Kolleegium põhjendas³⁰¹ VKS § 36 lg 5 põhiseaduse vastuolu sellega, et avalik huvi kiiresti vähendada maksupettuse ja soodustada ausat konkurentsi ei kaalu üles isiku õiguspärasest ootust, et vedelkütuse seaduse muudatustega nähakse ette mõistlik aeg isikule oma tegevuse ümberkorraldamiseks – viidatud säte riivab ebaproportsionaalselt tarbimisse lubatud kütuse müüjate õiguspärasest ootust. VKS § 42 lg 5 p 1 põhiseadusega vastuolu põhjenduseks tõi kolleegium³⁰², et avalik huvi maksupettuste vähendamise ing kütuseturul tegutsevate isikute huvi ausa konkurentsi soodustamise vastu üles kütuseturul vähem kui kolm aastat tegutsenud ettevõtjate ettevõtlusvabadusse sekkumist.

²⁹⁷ Viide nr 294.

²⁹⁸ RKHKo 10.12.14, 3-3-1-49-14, p 13.

²⁹⁹ RKHKo 10.12.14, 3-3-1-49-14, p 13.

³⁰⁰ RKPJKo 31.01.12, 3-4-1-24-11.

³⁰¹ RKPJKo 31.01.12, 3-4-1-24-11, p 77.

³⁰² RKPJKo 31.01.12, 3-4-1-24-11, p 88.

Vahur Luts leidis oma pöördumises³⁰³, et nimetatud muudatustega tekkivad kohustuslikud tagatised riivavad väga intensiivselt põhiseadusega tagatud ettevõtlusvabadust, kuid nende otstarbekus on kaheldav. Pöördumises täpsustati, et tagatisega pannakse tohutu koormus peale ka seaduskuulekatele ettevõtjatele, kellel puudus ükskõik missugune rikkumiste ajalugu maksualaselt ehk tekib küsimus, kas ettevõtte tegevuses üldse esineb märkimisväärset maksupettuse riski. Põhiliselt toodi pöördumises välja, et tagatiste rakendamise asemel oleks võinud alternatiivse meetmena pöörata tähelepanu olemasolevate riiklike kontrollimeetmete tõhustamisele. Riigikohtu hinnangul³⁰⁴ (100 000-eurose tagatise kohta) puuduvad isikut vähem koormavad alternatiivid, mis võimaldaksid samavõrd kiiresti ja tõhusalt vähendada maksupettuste toimepanemist ja soodustada ausat konkurentsi kütuseturul.

Tagatise kui pettuse vältimiseks valitud meetme proportsionaalsuses tekitab kahtlus ka asjaolu, et nimetatud tagatiste andmiseks maksuhaldurile olid ettevõtjad kohustatud võtma laenu (või pangalt garantii), pannes omakorda laenu tagatiseks oma vara. Viidatud seletuskirjas väidetakse, et sellise tagatise määramine riigile ei mõju üldjuhul tanklaomanikele väljasuretatavalt, sest neil on tankla, ehitiste ja maa omanikena võimalus pantida oma vara.³⁰⁵ Kas selline meede, mis teatud ettevõtjad „suretab välja“, on ikka proportsionaalne? Või kuidas mõjutab suure laenu (miljon eurot on suur laen) võtmine ettevõtjat, rõhutades asjaolu, et võetud laenu ei saa mingilgi määral kasutada oma ettevõtluse arenguks jne? Teise vastuolu tekitab veel maksuhaldurile antud pädevus suurendada tagatist, mille puhul on tegemist haldusmenetlusega³⁰⁶ ning tagatise suurendamine toimub maksuhalduri kaalutusõiguse kohaldamisel, mistõttu on maksuhalduril olemas äärmiselt lai õigus oma äranägemise järgi mõjutada ettevõtja ehk maksumaksja käekäiku tagatiste määramisega.

Sellest tulenevalt leiab töö autor, et kuigi käibemaksupettuse ennetavaks meetmeks valitud tagatised on küllaltki koormavad ettevõtjatele suurte kohustustega, millest nad kuidagigi mingisugust kasu ei saa, vaid ainult kahju, näiteks laenuintresside näol, siis Käibemaksudirektiivi ja Euroopa Kohtu, samuti Riigikohtu praktikaga vastuolu töö autor ei näe. Seda eelkõige põhjusel, et antud meetmega on võimalik saavutada Käibemaksudirektiivi

³⁰³ V. Luts. Pöördumine Riigikogu rahanduskomisjoni, Vabariigi valitsuse, Rahandusministeeriumi poole. 24.01.2011. Internetist leitud: <http://www.riigikogu.ee/download/cd050e3c-738c-7351-43d8-b48cd66d4573>. Vahur Luts oli pöördumise hetkel Eesti Aviokütuse Teenuste AS juhatuse liige. Eesti Aviokütuse Teenuste AS on lennukite tankimisele spetsialiseerunud firma, mis tegutseb Tallinna lennujaamas ja mis käitleb ainult lennukipetrooli (reaktiivkütust). 2010. a. käive oli 190 mEEK, käibemaksu kohustus tuludelt oli 687 500 EEK, sh 5000 EEK müüdüd kütuse maksumuselt.

³⁰⁴ RKPJKo 31.01.12, 3-4-1-24-11.

³⁰⁵ Viide nr 294.

³⁰⁶ RKHKo 10.12.2014, 3-3-1-49-14, p 12.

eesmärk ehk maksudes kõrvalhoidumise ja vältimise ja muude kuritarvituste vastast võitlust. Samuti puudub Riigikohtu ja Ringkonnakohtu praktika (v.a viidatud lahend 3-4-1-24-11) selles osas, kas tegemist on eaproportsionaalse meetmega käibemaksu mõttes. Kuna vastuolu puudub nii Euroopa Kohtu, Riigikohtu praktikaga kui ka Käibemaksudirektiiviga ning puudub ka alternatiiv, leiab töö autor, et Eesti Vabariigi poolt valitud meede tagatiste näol käibemaksupettuste vähendamiseks on proportsionaalsed – tegemist on sobiva abinõuga³⁰⁷.

3.2.3 1000-eurosed arved

01.11.2014.a. jõustus käibemaksu muutmise seadus³⁰⁸, millega nähti ette järjekordne meede käibemaksupettuste vastu võitlemiseks. Tegemist on nn 1000-euroste arvete deklareerimise ehk KMS § 27 lg 1² tulenev käibemaksudeklaratsiooni lisa täitmise kohustus³⁰⁹. Kuna käesolev teema sai nii ettevõtjate kui ka maksualaste spetsialistide poolt suurt kriitikat ja pahameelt³¹⁰, siis leiab töö autor, et sellise meetme kontrollimine sarnaselt eelnevas punktis analüüsitud tagatistele on igati asjakohane.

Vastava käibedeklaratsiooni lisa vormi kehtestamise eesmärgiks kavandati käibemaksupettuste vähendamise ja käibemaksu kontrolli tõhustamist: sellise korraga nähti ette riskianalüüsi oluline paranemine ja käibemaksu kontrolli efektiivsemaks muutumine, samuti fiktiivsete arvete tuvastamise lihtsustamine ning ausalt tegutsevate ettevõtete konkurentsivõime.³¹¹ Kuigi antud meetme kasutuselevõtuga (aga mitte ainult sellest tulenevalt) laekus käibemaksu enam kui eelneval aastal ning isegi rohkem kui Lätis, oli aasta möödumisel sellele vastu näiteks Eesti Maksumaksjate Liidu (edaspidi nimetatud EML).³¹²

³⁰⁷ RKPSJVKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 15.

³⁰⁸ Käibemaksu muutmise seadus on internetist leitav: <http://www.riigikogu.ee/download/287dbf53-e298-4d90-8b8d-464b204ff7b9/old>

³⁰⁹ KMS § 27 lg 1² sätestab: „Käibedeklaratsiooni lisal kajastatakse juriidilisele isikule, füüsilisest isikust ettevõtjale ning riigi-, valla- ja linnaasutusele väljastatud ning nendelt saadud arvete andmed ning tehingupartnerile Eestis väljastatud registrikood, notari ja kohtutäituri puhul isikukood. Käibedeklaratsiooni lisal kajastatakse arved, millele kauba vöörandaja või teenuse osutaja on märkinud 20-protsendise ja 9-protsendise käibemaksumääraga maksustatava käibe, välja arvatud käesoleva seaduse §-s 40 sätestatud erikorra alusel esitatud arved, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot. Tehingupartneripõhist piirmäärat arvestatakse ostu- ja müügiarvete puhul eraldi. Käibedeklaratsiooni lisal arveid ei summeerita.“

³¹⁰ Nt koguti Eesti Maksumaksjate Liidu algatusel allkirju 1000 euroste tehingute esitamise seaduse kehtetuks tunnistamise kohta. <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/maksumaksjate-liit-kutsu-ules-1000-euroste-arvete-deklaratsioon-faksi-ga-saatma?id=70428037>

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1626>

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1432>

³¹¹ Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 1, 2. Internetist leitav:

<http://www.riigikogu.ee/download/e2ef8ad9-768e-4665-833b-145a99e65cc0/old>

³¹² Eesti Maksumaksjate Liit. 1000-euroste arvete seadus tähistab esimest aastapäeva. MaksuMaksja, nr 11.

November 2015. Internetist leitav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1775>

Kui tagatiste puhul jõuti järeldusele, et alternatiivid eesmärgi täitmiseks puuduvad ning valitud meetme puhul on tegemist sobiva abinõuga, siis käesoleva meetme puhul samasugusele järeldusele jõuda ei ole võimalik. Esiteks põhjusel, et asjakohased alternatiivsed meetmed eksisteerivad, näiteks esitles EML neid korduvalt viidatud seaduseelnõu menetlemise käigus³¹³: võimalus laiendada pöördmaksustamist, kehtestada täiendavaid tegevusloa ja tagatise nõudeid, kapitalinõuded riskantsetes valdkondades jt. Teiseks leidis EML, et tegemist ei ole üldse eesmärki ehk käibemaksupettusi vähendava meetmega, sest sellega tekitatakse ausale ettevõtjale ainult halduskoormust, ent petturitel on piisavalt muid võimalusi, kuidas oma tegevust maksuhalduri eest varjata.³¹⁴ Samuti tekitati käesoleva meetmega olukord, millega koormati rohkelt ka maksuhaldurit, sest süsteemi keerukusest ning vähesest ettevalmistusajast hakkasid ettevõtjaid tahtmatult deklaratsioone esitama vales perioodis, mistõttu süsteem esitles neid ettevõtjaid kui pettureid maksuhaldurile.³¹⁵

Viidatud EML esimese põhjuse järgi tekib probleem selle meetme proportsionaalsusega. Selgelt ei ole 1000-euroste arvete deklareerimise kohustus nii koormav ettevõtjale, nagu seda on eelpool kirjutatud tagatised. Siiski tuleb analüüsida käesolevat meetet selle eesmärgi saavutamise ehk pettuste tuvastamise ja vähendamise seisukohast ning kas antud abinõu on vajalik. Eelmise lõigu kohaselt on alternatiivid olemas, mis on EML hinnangul ka efektiivsemad maksupettuse vastu võitlemisel.³¹⁶ Järelikult on seatud kahtluse alla meetme vajalikkus. Abinõu sobivuses töö autor probleeme ei näe, sest käibemaksutulu suurenemise tõttu on võimalik väita, et valitud meetmega soodustati eesmärgi saavutamist.

Kuigi käesoleva meetmega tekitati ettevõtjatele ainult lisakoormust, millest ettevõtjaid tegelikku kasu ei saa³¹⁷ (puuduvad andmed nt ausa konkurentsi paranemisele), on töö autor seisukohal, et meetme rakendamise eest ei ole rikutud Käibemaksudirektiivi³¹⁸ ega ka Euroopa

³¹³ Eesti Maksu maksjate Liit. Pöördumine Riigikogu poole: tunnistada kehtetuks „1000 euro arvete seadust“. MaksuMaksja nr 12. Detsember, 2014. internetist leitav:

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1626>

³¹⁴ *ibid.*

³¹⁵ M. Huberg. Oh häda! 1000-eurosed arveid deklareeritakse valesti! MaksuMaksja, nr 6/7. Juuni, 2015.

³¹⁶ Viide nr 303.

³¹⁷ Viide nr 294.

³¹⁸ Kooskõla on olemas Käibemaksudirektiivi artikliga 250 lg 1: „Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.“ Sama paragrahvi lg 2: „Liikmesriigid lubavad enda kehtestatavatel tingimustel lõikes 1 nimetatud käibedeklaratsiooni esitada elektroonilisel teel ja võivad selle elektroonilist esitamist nõuda.“

Kohtu praktikat³¹⁹. Siiski leiab autor, et meetme proportsionaalsuse üle on võimalik diskuteerida, sest eksisteerivad efektiivsed alternatiivid, mis koormaksid ettevõtjaid ning ka maksuhaldurit vähem, mis võimaldaks hoopis rohkem rõhku panna maksupettuste tuvastamisele ja ennetamisele. Kuna selline analüüs kaugeneks käesoleva magistr töö teemast, siis töö autor ei jätkka edasise analüüsimisega.

³¹⁹ Viidatud lahendid punktis 3.2.1.

Kokkuvõte

Magistritöö esimeseks eesmärgiks oli esmalt avada sisendkäibemaksu ja selle mahaarvamise olemus ning olulisus. Sisendkäibemaks on ostukäivetelt tasutud käibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub olukorras, milles nimetatud käibemaks arvatakse maha müügikäibelt arvatud käibemaksust, kuid mahaarvamisele kuulub ainult selline käibemaksu summa, mis on tasutud tehtud kuludelt, mis omakorda on vahetult seotud maksukohustuslase majandustegevusega tervikuna. Mahaarvamine toimub kohese mahaarvamise põhimõtte alusel, mis tähendab seda, et arvel näidatud käibemaksu mahaarvamisel sisendkäibemaksuna ei oma tähtsust see, kas ostja on tasunud kauba või teenuse eest osaliselt või täielikult. Müüja kohustus käibemaksu tasuda ning ostja õigus sisendkäibemaksu maha arvata tekivad võrdses suuruses ja üheaegselt. Sellise sisendkäibemaksu mahaarvamise süsteemi põhilisemaks eesmärgiks on vältida käibemaksu käibemaksustamist, mistõttu tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks ei oleks maksustatud käibemaksuga.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks on maksukohustuslasel vaja täita teatud eeldused. Kõigepealt tekib mahaarvamise õigus ainult käibemaksukohustuslasel. Isik muutub käibemaksukohustuslaseks alates hetkest, mil ta registreerib end käibemaksukohustuslasena. Erandlikel juhtudel tekib mahaarvamise õigus ka isikutel, kes pole ennast tehingu tegemise ajaks käibemaksukohustuslasena registreerinud, kuid tehtud tehinguga tekkis neil registreerimiskohustus. Sellise registreerimise peamiseks eesmärgiks on tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine. Lisaks registreerimisel omandatud õigustele tekivad isikule ka erinevad kohustused, millest põhilisteks on käibemaksu tasumine, arvestuse pidamine, dokumentide säilitamine, nõuetekohaste arvete ja käibedeklaratsioonide esitamine.

Mahaarvamise õiguse tekkimise järgneva eelduseks on nõuetekohase arve olemasolu. Tegemist on ostja hoolsuskohustuse ühe komponendiga, mille kohaselt peab ostja kontrollima, kas arve vastab seaduses sätestatud täpsetele nõuetele. Siiski ei piira igasugune viga arve vormistamisel mahaarvamise õigust. Kui tehtud viga ei takista tehingu sisu mõistmist, ei piira see viga ka mahaarvestamise õigust. Ostja hoolsuskohustuse teiseks osaks on kohustus teha kindlaks, kas arvel märgitud müüja on tegelik müüja ning kas ta on registreeritud käibemaksukohustuslasena. Kui ostja ei ole kindlaks teinud, kas müüja on

käibemaksukohustuslane, siis peetakse tehingu teiseks pooleks tundmatut kolmandat isikut, kelle puhul ei saa eeldada, et tegemist oleks käibemaksukohustuslasega.

Lisaks nimetatud hoolsuskohustustele võivad kõrgendatud hoolsusstandardid tuleneda ostjale ka teistest, maksuõigusest väljaspoole jäävatest seadustest. Selliste hoolsusstandardite kohasel järgimisel on ostja näidanud üles äris nõutavat hoolsust ning võimeline vajadusel tõestama, kes on tehingu teine pool. Hoolsuskohustuse täitmata jätmine mõjutab ostja enda tõendamisvõimekust, aga mitte maksukohustuse suurust. Kord juba tekkinud mahaarvamise õigus jääb alles üksnes siis, kui ei esine pettust ega õiguste kuritarvitust ning puuduvad alused sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramiseks.

Magistritöö teiseks eesmärgiks oli analüüsida, milliste eelduste täitmata jätmisel on võimalik järeldada, et tegemist oli sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamisega. Ostja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust on võimalik piirata siis, kui ostja on rikkunud oma hoolsuskohustust. Esimene viis, kuidas ostja oma hoolsuskohustust võib rikkuda, on olukord, kui arve, mille põhjal arvatakse maha sisendkäibemaksu, ei vasta nõuetele. Teiseks on ostja rikkunud oma hoolsuskohustust siis, kui ostja ei ole kindlaks teinud ei tehingu teist poolt ega ka asjaolu, kas arvel märgitud müüja on käibemaksukohustuslane. Sellisel juhul on ostja käitunud pahauskselt, mis tähendab, et ostja teadis või hoolsuskohustust piisaval määral täites oleks saanud teada, et tegemist pole tegeliku müüjaga. Kolmandaks rikub ostja oma hoolsuskohustust siis, kui ta teab, et tema tegevus on osa käibemaksupettusest. Ostjal puudub sellisel juhul õigus sisendkäibemaksu maha arvata isegi siis, kui eelnimetatud hoolsuskohustuse järgimise nõuded on täidetud. Sisendkäibemaksu ebaseaduslik mahaarvamine toimubki olukorras, kus ostja on oma hoolsuskohustust rikkunud või ta teab, et ta osaleb maksupettuses ja arvab siiski sisendkäibemaksu maha. Ostja pahauskne käitumine väljendub ka siis, kui ta on ebaseadusliku mahaarvamise aluseks olevat arvet kajastanud oma maksukohustust vähendava dokumendina maksudeklaratsioonis.

Enimlevinud sisendkäibemaksuga seotud pettusteks võib pidada esiteks olukordi, milles on sisendkäibemaksu maha arvatud näilike tehingute alusel. Näilike tehingutega seotud käibemaksupettusi esineb kõige rohkem nende pettuste sooritamise lihtsuse tõttu: vaja on ainult teist ettevõtet, kes väljastab fiktiivse arve. Selliste arvete väljastamisega tegelevad nn „arvevabrikud“, mida töö autor peab hetkel toimiva sisendkäibemaksu mahaarvamissüsteemi probleemse koha parimaks näiteks. „Arvevabrikud“ on täiesti tühjad ja variisikuga firmad, mis osutavad maksukohustuslastele teenust nende mahaarvatava sisendkäibemaksu summa

suurendamiseks. Seda teevad nad „ostjatele“ fiktiivseid arveid esitades. Fiktiivsed on need arved seetõttu, et arvel märgitud kauba või teenuse müüki tegelikkuses ei toimu, samuti ei pea isegi rahalised vahendid ühingute vahel liikuma.

Teine levinud petuskeem on karussellpettus. Tegemist on väga keerulise skeemiga, mis enamasti hõlmab mitmeid riike. Mitmete riikide hõlmamise eesmärgiks on raskendada maksuhalduri tööd ning tekitada kaupadele käibemaksuvabastus. Käibemaksuvabastuse tekkimise korral on võimalik sisendkäibemaks ebaseaduslikult maha arvata ning jätta teiste lülide poolt käibemaks sootuks tasumata. Tihti liigub kaup pettuses osalevate lülide vahel ainult paberil ning reaalsuses üleandmist ei toimu. Töö autor keskendus karussellpettuse puhul olukorrale, kus maksukohustuslane on osalenud pettuses enda teadmata. Mahaarvamise õigust ei tohi piirata, kui nimetatud maksukohustuslane on käitunud heauskselt ning järginud kõiki hoolsuskohustusi mõistlikul määral, ent siiski on sattunud enda teadmata ühe lülina karussellpettusesse. Tegemist on siiski pigem puhtteoreetilise käsitlusega kui õigusriigile kohase praktikas kasutatava reeglina, sest kohtupraktikast tuleneb, et ostja on tegelikult kohustatud tõestama, kuidas ta ei teadnud, et ta osales pettuses, kuigi asjaolud viitavad selgelt olukorrale, kus ostja on heausklikult käitunud.

Samuti leiab töö autor, et sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise piiripealseks juhtudeks on võimalik lugeda ka olukordi, milles on vaja kindlaks teha, kas mahaarvamise õiguse aluseks oleva tehingu puhul oli tegemist ettevõtte vara müügiga või ettevõtte üleminekuga. Vara müügi puhul tekib ettevõttel käive ning vastavale tehingule tuleb lisada käibemaks, kuid ettevõtte üleminekul käivet ei teki. Selleks, et teha kindlaks, kas tegu on ettevõtte vara müügiga või ettevõtte üleminekuga, on esmalt vaja kontrollida, kas üle on läinud iseseisev majandusüksus ning kas see jätkab oma tegevust või kas üle läinud ettevõtte vara osad tervikuna võimaldavad iseseisva majandustegevuse jätkamist. Oluline on see, kas üle läinud vara kannab majandusüksuse identiteeti. Majandusüksuse identiteeti kannab üleläänud vara siis, kui vara puhul on tegemist sisuliselt ettevõtte ainsa varaga. Kui nimetatud vara ei kannab majandusüksuse identiteeti, siis see vara ei moodusta ettevõtet ning tegemist ei ole ettevõtte üleminekuga.

Töö autor seadis samuti eesmärgiks uurida, kas mahaarvamise eelduste täitmata jätmine tähendab alati sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramist. Kuigi eeldused on suhteliselt ranged ning arusaadavad, ei ole maksuhalduril alati õigus piirata ostja sisendkäibemaksu mahaarvamist tingimusel, et mõni formaalne eeldus on täitmata. Selline

käsitlus tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, mille järgi ei ole lubatud piirata mahaarvamise õigust juhtudel, kus õiguse piiramisel kaugenetakse käibemaksudirektiiviga seatud käibemaksu kogumise ja käibemaksupettuste vastu võitlemise eesmärkidest. Järelikult ei ole mahaarvamise õiguse tekkimiseks seatud eelduste täitmata jätmine alati aluseks selle õiguse piiramisel, vaid tuleb leida, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise lubatavuse piiramine on vajalik käibemaksusüsteemi korralikuks toimimiseks.

Kui isik on sisendkäibemaksu ebaseaduslikult maha arvanud, siis lisaks maksumenetluses välja mõistetud käibemaksusumma tagasimaksmisele koos intressidega võib tagajärjeks olla ka süüdimõistev otsus süüteo menetluses. Olenevalt riigile tekitatud kahju suuruselt ning isiku tahtlusest toime panna maksupettus võidakse alata isiku vastu kas väärteo- või kuriteomenetlus.

Magistritöö kolmandaks eesmärgiks oli analüüsida, kuidas tuvastatakse ja ennetatakse nii käibemaksupettusi kui ka sisendkäibemaksu ebaseaduslikku mahaarvamist. Esmalt uuris autor, kuidas toimub ebaseadusliku mahaarvamise tuvastamine. Kuna maksumenetlus on haldusmenetlus, siis kehtivad maksuhaldurile kui haldusmenetluse läbiviijale kõik haldusmenetluse põhimõtted, kaasa arvatud uurimispõhimõtte. Nimetatud põhimõtet võib nimetada maksumenetluse raames ka üheks olulisimaks, sest see kaitseb menetluse raames maksukohustuslast kui nõrgemat poolt. Uurimispõhimõtte järgi peab maksuhaldur koguma maksumenetluse raames ise tõendeid ning selgitama välja nii raskendavad kui ka maksukohustuslase olukorda kergendavaid asjaolusid.

Uurimispõhimõtte korrektne täitmine on eelduseks põhjendatud kahtluse kriteeriumi rakendamiseks. Nimetatud kriteerium on maksuõiguses madalama tõendamise standard, mille kohaselt ei ole vaja maksuhalduri poolt maksukohustuslase maksupettuse toimepanemist ja selles osalemist tuvastada, vaid piisab, kui asjaolude ja tõendite kogumile tuginedes mõistlikult ja eluliselt usutavalt on põhjendatud kahtlus, et maksukohustuslane osales maksupettuses. Samas ei ole põhjendatud kahtluse kriteeriumi puhul tegemist maksuhalduri lihtsa väitega või etteheitega, vaid eelnevalt on vaja koguda asjakohaseid tõendeid, mille pinnalt tekib kahtlus maksukohustuslase maksuõiguslikult korrektse käitumises.

Põhjendatud kahtluse puhul läheb tõendamiskoormus üle maksukohustuslasele. Tõendamiskoormuse ülemineku eelduseks on nõuetekohaselt motiveeritud maksuotsus. Maksukohustuslasel lasub ka kaasaaitamiskohustus, mille rikkumise korral on takistatud

maksustamisel tähendust omavate asjaolude väljaselgitamine. Nimetatud olukorras läheb samuti tõendamiskoormus üle maksukohustuslasele

Käibemaksupettuste ja sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise tõkestamiseks on direktiivi 2006/112EÜ kohaselt EL liikmesriikidel õigus kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid kohustusi. Sellest tulenevalt on Eestis kehtestatud mitmeid erinevaid meetmeid. Mõned neist on praktilised ja kasulikud, kuid mõned liigselt koormavad ning kohati takistavad ettevõtlust.

Töö autor analüüsis kahte Eestis kehtestatud meetmetest. Esimeseks valis autor vedelkütuse müüjatele kehtestatud tagatised. Antud meede seati kohustuslikuks kütusemüüjatele, kusjuures tagatiste summad olid 100 000 eurot ja 1 000 000 eurot, erinevus tekkis sellest, kas kütus on juba tarbimisse lubatud või mitte. Sellise meetmega soovis riik muuta käibemaksupetturite tegevust kütusesektoris vähem atraktiivsemaks ning seeläbi tagada võrdsem konkurents. Tagatiste puhul töö autor õigusaktidega ning kohtupraktikaga vastuolu ei tuvastanud. Kuigi nimetatud tagatised on ettevõtjatele äärmiselt koormavad juba näiteks laenuintresside tõttu, tuleb tõdeda ka fakti, et käibemaksupettused on kütuseturul seetõttu oluliselt vähenenud. Samuti puudub Riigikohtu hinnangul vastavale meetmele mõni alternatiivne meede, seega on tagatis sobiv abinõu pettuste vastu võitlemiseks. Töö autor on seisukohal, et nimetatud tagatiste puhul on tegemist proportsionaalse meetmega.

Analüüsitavaks teiseks meetmeks valis töö autor 1000-euroste arvete deklareerimise kohustuse. Nimetatud meede väljendub käibedeklaratsiooni lisa vormi kehtestamises, mille eesmärgiks kavandati käibemaksupettuste vähendamine ning käibemaksu tasumise kontrolli tõhustamine. Erinevalt tagatistest eksisteerivad käesolevale meetmele alternatiivid, näiteks pöördmaksustamise laiendamine. Samuti tekitab 1000-euroste arvete deklareerimine ettevõtjale ning maksuhaldurile lisa halduskoormust. Seda põhjusel, et tegemist on keerulise süsteemiga, millest ettevõtjad võivad saada valesti aru, mis muudab nad süsteemi silmis koheselt petturiteks, mida siis maksuhaldur peab eraldi kontrollima. Samaselt tagatistega ei ole ka käesoleva meetme puhul probleeme käibemaksudirektiivi ega ka Euroopa Kohtu praktikaga.

Töö autori hinnangul on Eestis käibemaksupettuste tuvastamine ja ennetamine küllaltki efektiivne. Näiteks vedelkütusemüüjatele kehtestatud tagatised suurendasid tunduvalt

käibemaksu laekumist kütusesektoris. Kuigi nimetatud meede on küllaltki koormav ettevõtjatele, on selle kehtestamise mõju käibemaksu laekumisele olnud suuresti positiivne, mistõttu on meede kindlasti vajalik ning efektiivne. Siiski ei jaga töö autor samasugust arvamust nn 1000-eurose arvete deklareerimise kohta. Seda eelkõige põhjusel, et suure halduskoormuse tekitamine ilma reaalse tulemuseta on töö autori hinnangul äärmiselt ebavajalik. Erinevate maksuvaidluste uurimisel on töö autor jõudnud siiski järeldusele, et kuigi maksukohustuslastelt nõutakse maksuõiguslikult heausklikku käitumist, siis maksuhaldur oma toiminguid tehes ja menetlust läbi viies alati selliselt ei käitu.

Lõpetuseks leiab töö autor, et sisendkäibemaksu mahaarvamise süsteemist arusaamine on ettevõtjatele äärmiselt vajalik, sest mahaarvamine tagab käibemaksu mittekumuleerumise ning ausa konkurentsi. Esmapilgul tundub nimetatud süsteem oma paljude eelduste ja tingimuste tõttu küll keeruline, ent hoolas ja heausklik maksukäitumine tagab mahaarvamise õiguse ka siis, kui kehtestatud eeldustest on valesti aru saadud või mõni eeldustest on korrektselt täitmata. Seda küll tingimusel, kui tehingu sisust on võimalik aru saada. Töö autor on siiski seisukohal, et selline käsitus on pelgalt teoreetiline, sest vähemalt Eesti kohtupraktika järgi võidakse ausa ning seaduslikult käitunud ettevõtja vastu algatada maksumenetluse ka siis, kui kõik sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise eeldused on nõutud määral täidetud. Töö autor on veendunud, et sellised maksumenetlused on võimalikud eelkõige maksuhalduritele seatud põhjendatud kahtluse kriteeriumi tõttu. Põhjendatud kahtluse korra peab maksukohustuslane juba ise tõestama oma teadmatust maksupettuses osalemisest, mis teatud juhtudel osutub võimatuks.

Input Value-Added Tax and its Illegal Deduction

The purpose of taxes is to collect enough money so that the state could provide livable conditions to individuals. Most of the state's revenue comes from taxes. The most important tax is the value added tax (hereinafter: VAT). In 2015, VAT accounted for 31% of Estonia's tax revenue. The state received 1,85 billion euros from VAT.

Since VAT is an important source of revenue to the state, it is vital to fight against tax fraud and illegal deduction of input VAT.

The first objective of this Master's thesis is to determine the nature and importance of input VAT and the deduction of input VAT. In the Value-Added Tax Act § 29 section 4, input VAT is defined as: 1) value added tax to be paid on goods or services which a taxable person acquires or receives from another taxable person and 2) value added tax paid or to be paid by a taxable person on imported goods. The deduction of input VAT takes place in a situation where the abovementioned VAT is deducted from the VAT that has been calculated on the turnover on purchases. It is only allowed to deduct the amount of VAT that has been paid on the costs that have been incurred in relation to the economic activities of the person liable to value added tax.

The deduction is based on the principle of immediate deduction. That means that when the VAT that is noted on the invoice is deducted as input VAT, it is not important whether the buyer has paid for the goods or services in full or in part. The seller's obligation to pay the VAT and the buyer's right to deduct input VAT arise at the same time and in equal amount. The main purpose of this kind of input VAT deduction system is to avoid the situation where VAT is taxed by VAT. This ensures that when using goods and services for doing business, the goods and services won't be taxed by VAT.

The right to deduct input VAT arises when the taxable person meets certain requirements. The first requirement is that only persons liable to value added tax have the right to deduct input VAT. A person becomes liable to VAT when they register as a taxable person. There are some exceptions. For example, in some cases, where a person who has not registered as a taxable person makes a transaction and when the person makes the transaction, they will become a taxable person and they have the obligation to register as a taxable person.

In addition to the right to deduct input VAT that the person gets when registering as a taxable person, the person incurs some obligations. The main obligations are to pay VAT, keep records of VAT and transactions, maintain and store documents and to submit proper invoices and the VAT declaration.

The next requirement to being entitled to deduct input VAT is to have the correct invoice. This is one of the components of the buyer's duty of care. According to the duty of care, the buyer has to check whether their invoice is in accordance with the specific legal requirements. However, not all mistakes in the forming of the invoice limit the right to deduct input VAT, in the condition that the mistake made on the invoice does not limit the possibility to understand the contents of the transaction. The second part of the buyer's duty of care is to make sure whether the seller that is noted on the invoice is the actual seller and whether this seller is registered as a person liable to VAT. Is the buyer has made ascertained whether the seller is liable to VAT or not, then the other party of the transaction is deemed to be a unidentified person and it cannot be presumed that this person is a person liable to VAT.

In addition to the abovementioned duty of care, the standard of care might be heightened when the standard is based on other laws that do not regulate tax law. When the person meets the standard of care that is regulated in other laws, the person has fulfilled its duty of care that is required when doing business and is capable to prove, when necessary, who the other party of the transaction is. When the person does not fulfill the duty of care, it affects the buyers capability to prove who the other party is, but it does not limit the volume of the tax that needs to be paid. If a person becomes entitled to deduct input value added tax, they have this right of deduction until they do not commit fraud or abuse their right and until there are no other reasons to limit the right of deduction.

The second purpose of the Master's thesis was to analyse which requirements have to be non-fulfilled in order to conclude that the deduction of input VAT was illegal. The buyer's right of deduction can only be limited when the buyer has infringed its duty of care.

Firstly, the buyer's right of deduction is limited when the buyer does not have the right to deduct input VAT when the invoice on which the deduction is based does not meet the legal requirements. Secondly, the right is limited when the buyer has not noted the other party of the transaction on the invoice. The buyer also has to write down whether the buyer is liable to

VAT. In that case, the buyer has acted in bad faith, which means that the buyer knew or should have known (if they would have fulfilled their duty of care) that the seller is not the real seller. Thirdly, the right is limited when the buyer knows that their activities are part of a VAT fraud. In that case, even if all of the requirements to deduct input VAT have been met, the buyer loses their right to deduct input VAT.

Therefore, the deduction of input VAT is illegal when the buyer has infringed their duty of care or when they know that they are carrying out tax fraud and despite that they still deduct input VAT. The buyer also acts in bad faith when they use the invoice on which the deduction was based on as a document that deducts their tax liability in their tax declaration.

There are some most common frauds that are related to input VAT. The first fraud is the situation where input VAT is deducted from ostensible transactions. The second fraud is the so-called „carousel“ transaction. VAT tax frauds related to ostensible transactions are most common, because this kind of fraud is the easiest to carry out. In order to achieve this fraud, a person needs another company which would issue a fictive invoice, but in reality, no purchase or sale of goods and services takes place. In addition to that, no financial resources do not actually have to move between the trading companies. These kind of companies that issue fictitious invoices are called „invoice factories“. The author of this Master's thesis thinks that this is the best example of the problems that are related to the current input VAT system. „Invoice factories“ are companies that have no assets and are ran by fictitious persons. These „factories“ provide services to persons liable to VAT by increasing their deductible input VAT sum. They do this by issuing the buyers fictitious invoices.

The second common fraud is called the „carousel fraud“. This is a very complicated scheme that mostly involves many European Union member states. The first purpose for involving many EU member states is to make the job of the tax authority more difficult. The second reason is that the goods and services would be exempt from VAT. When that happens, the companies have the possibility to deduct the input VAT from the goods and services illegally. They can also avoid paying the VAT on other links of the transaction. In many cases, the movement of goods between the links of the transaction only take place on paper and in reality, no movement of goods takes place.

The author of this thesis focused on one aspect of „carousel fraud“. This aspect is that when a person liable to VAT is involved in the carousel fraud as a link of the transaction, but does not

know that they are involved in a fraud. Right to deduct input VAT should not be limited in a case where a person liable to VAT has acted in good faith and has reasonably fulfilled their duty of care, and despite that they did not know that they were involved in a carousel fraud. However, this is mostly a theoretical approach and is not used in practice in stated governed by the rule of law. As is derives from case law, the buyer is obligated to prove how they did not know that they were involved in a carousel fraud, even when all of the circumstances indicate that the buyer has acted in good faith.

In addition to that, the author finds that there are some situations that are borderline illegal deduction of VAT. In these cases, it needs to be ascertained whether the transaction that the deduction of input VAT is based on is the sale of the company's assets or is the purpose of this transaction the transfer of the company. When it comes to the sale of the company's assets, the company will develop turnover in relation to the transaction and VAT has to be added to the transaction. But when is comes to the transfer of the company, there is no turnover created and therefore no VAT has to be added. In these cases, is is important to firstly make sure whether the transaction involves the transition of an independent economic entity and whether this entity continues their business activities. In addition to that, it has to be made clear whether the assets that are involved as a whole in the transition can be used by the company to continue independent economic activities. The important factor is whether the sold assets can carry the identity of the company. This is possible when the assets that were involved in the transaction are essentially the only assets that the company has. If the assets to not carry the identity of the company, then these assets to not form a company and when the assets are sold, it is not the transition of the company.

If the person has deducted the input VAT illegally, there are different consequences. Firstly, he person has to pay back the VAT that they have illegally deducted in a sum that has been determined during the tax proceedings. They also have to pay interest on that sum. In addition to that, one of the consequences could be a conviction in criminal proceedings. A person could get a misdemeanor or be convicted of a crime. This depends firstly on the amount of damages that were incurred to the state and the persons. Secondly, it depends on the person's intent to commit tax fraud.

The third objective of the Master's thesis was to analyse, how is it possible to establish and prevent VAT tax frauds and the illegal deduction of input VAT and how is it done. Firstly the author researched how the establishment of illegal deduction takes place. Since tax

proceedings are administrative procedures, then the tax authority as the person conducting the administrative proceedings has to follow the principles of administrative proceedings. One of these principles is the principle of research. This principle is one of the most important principles in tax proceedings, because it offers protection to the person liable to VAT. This person is the weaker party during the proceedings, therefore they need protection. According to the research principle, the tax authority has to collect evidence on their own initiative during the tax proceedings. In addition to that, they have to ascertain what are the circumstances that either mitigate or aggravate the situation of the person liable to VAT.

The correct fulfillment of the research principle is a prerequisite for the application of the principle of reasonable doubt. This principle is a certain standard of proof in tax law. The principle of reasonable doubt is a lower standard of proof, according to which the tax authority does not need to ascertain that a person liable to VAT has committed tax fraud and has taken part in tax fraud. According to this principle, it is sufficient when the tax authority substantiates reasonably and makes it believable that there is reasonable doubt that the person liable to VAT has committed tax fraud. The tax authority has to rely on different circumstances and evidence as a whole to meet this standard of proof. It is important that the principle of reasonable doubt does not mean that the tax authority can base their suspicions about tax fraud on only their claims and complaints. The tax authority has to collect relevant evidence to prove that there is reasonable doubt that the person liable to VAT has not acted legally.

When it comes to the principle of reasonable doubt, the burden of proof is shifted to the person liable to VAT. A prerequisite for the transfer of the burden of proof is a constraining order that has been properly substantiated. The duty to co-operate also lies on the person liable to VAT. When the taxable person infringes that duty, it prevents the tax authority from making sure what are the circumstances that are important when it comes to taxation. In a situation like that, the burden of proof also shifts to the person liable to VAT.

There are different ways to prevent tax fraud and the illegal deduction of input VAT. One of those methods is regulated in the EU VAT directive. According to this directive, the member states have the right to establish different obligations that the persons liable to VAT have to follow. These obligations have to be put in place in order to ensure the proper collection of VAT and in order to prevent tax evasion. Because of that there are different measures that have been taken in Estonia to fulfill that purpose. Some of these measures are practical and

useful, but some of the measures are too burdensome to the companies and can be hindering to entrepreneurship.

The author of this Master's thesis analysed two of these measures. The first measure is the financial security that is established on the sellers of liquid fuels. The other measure is the obligation to declare any invoices that are over 1000 EUR.

The first measure was made mandatory for liquid fuel sellers and the sums of the securities were either 100 000 or 1 000 000 euros. The difference resulted from the fact whether the liquid fuel has been allowed into the supply or not. By using this measure, the state wanted to make the fuel sector less attractive to persons who commit tax fraud. By doing this, the state also wanted to ensure equal competition. When it comes to these securities, that author of this Master's thesis did not ascertain any conflicts with laws or case law. The abovementioned securities are very burdensome to businesses. One of the reasons for this is loan interests. Although the securities can be burdensome, it has to be said that tax frauds have substantially decreased on the fuel sector because of these securities. In addition to that, the Supreme Court of Estonia has expressed their opinion that there are not other measures that would be as effective and suitable for preventing tax fraud in the fuel sector. The author of this Master's thesis finds that this measure is proportional.

The second measure that the author analysed was the duty to declare all invoices that are over 1000 euros. This measure is being implemented by establishing an annex to the tax declaration form. The first purpose of this measure was to prevent tax fraud. The second purpose was to improve the control of the payment of VAT. In comparison with abovementioned securities to the fuel sellers, there are different alternatives to this measure. One of the alternative measures is using the reversed charge mechanism, under which the taxable recipient becomes liable for the payment of the VAT instead of, as a general rule, the supplier of the goods or services. In addition to that, the duty to declare over 1000 euro invoices causes extra administrative burden to the company. It also burdens the tax authority, because it is a complicated system and companies may not understand it properly. This may cause a situation where these companies are committing fraud in the eyes of the tax system, although in reality they are acting in good faith. This also means that the tax authority has to make sure that no fraud has been committed. That causes more work for the tax authority. Similarly to the abovementioned securities, there are no controversies with laws or case law when it comes to this duty to declare.

In conclusion the author finds that the system of deducting input VAT is very necessary to companies, because legal deduction of input VAT ensures fair competition in the market. At first sight this system looks complicated because of its many prerequisites and conditions, but when the person liable to VAT acts in good faith and fulfils its duty of care, then they have the right to deduct input VAT, even if some of the prerequisites haven't been met or if they have understood some of the conditions wrongly. However, the contents of the transaction have to be clear. The author of this Master's thesis thinks that this kind of a situation is purely theoretical, because according to Estonian case law, it is possible to initiate tax proceedings against a company even when they have met all of the prerequisites for deducting input VAT at a reasonable extent. The author is convinced that these kinds of tax proceedings are possible mainly because of the principle of reasonable doubt that lies on the tax authorities. After the tax proceedings have been initiated, the person liable to VAT has to prove that they did not know that they were participating in a tax fraud, but this can be impossible to prove in some situations.

Kasutatud materjalid

Kasutatud kirjandus

1. 2016. aasta riigieelarve seaduse eelnõu seletuskiri.
2. E. Tulvik. K. Loor. „Majandusliku tõlgendamise meetodi rakendamine tehingutes *offshore*’iga“. Aprill, 2012.
3. Eesti Maksumaksjate Liit. 1000-euroste arvete seadus tähistab esiemst aastapäeva. MaksuMaksja, nr 11. November 2015.
4. Eesti Maksumaksjate Liit. Pöördumine Riigikogu poole: tunnistada kehtetuks „1000 euro arvete seadust“. MaksuMaksja nr 12. Detsember, 2014
5. G. Kask. „Maksudest kõrvalehoidumise piiritlemis- ja hindamiskriteeriumid Eesti ja Euroopa maksuõiguse näitel“, MaksuMaksja nr 4 2011
6. Ganina. MaksuMaksja hoolsuskohustuse täitmise praktikast ehitussektori näitel. MaksuMaksja, 2013/nr 4.
7. J. Filippova „Esmaspäeval algab kohtulik arutelu arveveski teenuseid pakkuva kuritegeliku ühenduse organiseerija üle“. 05.02.2016
8. J. Sootak. Üliõpilastöö kirjutamine ja vormistamine. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura, 2016.
9. K. Lind. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. Magistritöö, Tartu 2006.
10. K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö. Tartu, 2012.
11. Kohtujuristi Damaso Ruiz-Jarabo Colomer ettepanek 14.03.2006
12. Kohtujuristi M. Poiares Maduora ettepanek 07.12.2005.
13. L. Lehis. Eesti Maksuseaduste kommentaarid 2015, OÜ Print Best Trükikoda 2015, Tallinn.
14. L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, Tallinn.
15. M. Huberg. Oh häda! 1000-eurosed arveid deklareeritakse valesti! MaksuMaksja, nr 6/7. Juuni, 2015.
16. M. Leppik, M. Lillsaar. Ettevõtte üleminek maksuõiguses. Kohtupraktika analüüs. Tartu 2013.
17. Maksukorralduse seaduse seletuskiri 01.07.2014
18. P. Varul, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi. Tsiviilseadustiku üldosa seadus kommenteeritud väljaanne. Juura 2010, Tallinn.

19. S. Jegorov. V. Šipilov. „Fiktiivsed arved maksuarvestuses. Riigikohtu värskel praktika.“ 2013
20. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. 2014.
21. Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.
22. T. Elling. Ettevõtte või selle osa üleminek käibemaksuseaduse valguses. MaksuMaksja. 2011, nr 10.
23. T. Elling. Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus. Magistritöö. Tallinn 2010.
24. T. Elling. Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel. MaksuMaksja 2011/nr 3, lk 27-29.
25. T. Elling. Käibemaks. Print Best trükikoda OÜ, 2014, lk 169.
26. V. Luts. Pöördumine Riigikogu rahanduskomisjoni, Vabariigi valitsuse, Rahandusministeeriumi poole. 24.01.2011.
27. Vedelkütuse seaduse ning sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise eelnõu seletuskiri. Taavi Rõivas. 13.12.2010.
28. Ü. Madise. Käibemaksukohustuslase tagasiulatuv registreerimine ja arvete parandamine. Lõppvastus. 16.06.2015.

Kasutatud õigusaktid

29. 2016. aasta riigieelarve seadus RT I, 23.12.2015, 6.
30. Ehitusseadustik RT I, 05.03.2015..RT I, 30.12.2015, 11.
31. Euroopa Liidu Nõukogu 12.03.2001.a. direktiiv 2001/23/EÜ
32. Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ.
33. Euroopa Ühenduste Nõukogu 17.05.1977 direktiiv 77/388/EMÜ
34. Haldusmenetluse seadus RT I 2001, 58, 354...RT I, 23.02.2011, 8
35. Karistuseseadustik RT I 2001, 61, 364...RT I, 17.12.2015, 9
36. Kriminaalmenetluse seadustik RT I 2003, 27, 166...RT I, 06.01.2016, 19.
37. Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554...RT I, 31.12.2015, 12.
38. Maksukohustuslase käibemaksu igapäevase arvestuse pidamise kord RTL 2004, 39, 655...RT I, 18.11.2014, 4.
39. Maksukorralduse seadus RT I 2002, 26, 150...RT I, 09.02.2016, 3
40. Metsaseadus RT I 2006, 30, 232...RT I, 30.12.2015, 32
41. Põhiseadus RT 1992, 26, 349...RT I, 15.05.2015, 2

42. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus RT I 2008, 3, 21...RT I, 11.03.2016, 6
43. Tsiviilseadustiku üldosa seadus RT I 2002, 35, 216...RT I, 12.03.2015, 106
44. Tulumaksuseadus RT I 1999, 101, 903...RT I, 17.12.2015, 23
45. Vedelkütuste seadus RT I 2003, 21, 127..RT I, 12.03.2015, 57.
46. Võlaõigusseadus RT I 2001, 81, 487...RT I, 11.03.2016, 2
47. Äriseadustik RT I 1995, 26 355...RT I, 30.12.2015, 73

Kasutatud kohtupraktika

Euroopa Inimõiguste Kohtu praktika

48. EIKo 37670/04
49. EIKo 48539/99

Euroopa Kohtu praktika

50. EKo C-104/12
51. EKo C-110/99
52. EKo C-124/12
53. EKo C-13/95
54. EKo C-138/12
55. EKo C-142/11
56. EKo C-146/05
57. EKo C-18/13
58. EKo C-183/14
59. EKo C-196/04
60. EKo C-212/97
61. EKo C-232/04
62. EKo C-233/04
63. EKo C-25/07
64. EKo C-255/02
65. EKo C-285/11
66. EKo C-321/05
67. EKo C-354/03

68. EKo C-355/03
69. EKo C-384/04
70. EKo C-385/09
71. EKo C-396/98
72. EKo C-400/98
73. EKo C-409/04
74. EKo C-438/09
75. EKo C-439/04
76. EKo C-440/04
77. EKo C-444/10
78. EKo C-465/03
79. EKo C-484/03
80. EKo C-527/11
81. EKo C-62/93
82. EKo C-80/11

Eesti kohtupraktika

83. HMKo 2-11-4036
84. RKHKo 3-3-1-12-15
85. RKHKo 3-3-1-15-02
86. RKHKo 3-3-1-17-13
87. RKHKo 3-3-1-17-15
88. RKHKo 3-3-1-18-10
89. RKHKo 3-3-1-20-11
90. RKHKo 3-3-1-21-02
91. RKHKo 3-3-1-21-04
92. RKHKo 3-3-1-22-07
93. RKHKo 3-3-1-23-12
94. RKHKo 3-3-1-26-02
95. RKHKo 3-3-1-27-14
96. RKHKo 3-3-1-30-15
97. RKHKo 3-3-1-3-09
98. RKHKo 3-3-1-32-09
99. RKHKo 3-3-1-33-14

100.RKHKo 3-3-1-34-06
101.RKHKo 3-3-1-38-12
102.RKHKo 3-3-1-40-03
103.RKHKo 3-3-1-4-13
104.RKHKo 3-3-1-43-04
105.RKHKo 3-3-1-43-09
106.RKHKo 3-3-1-45-12
107.RKHKo 3-3-1-46-11
108.RKHKo 3-3-1-46-14
109.RKHKo 3-3-1-47-07
110.RKHKo 3-3-1-49-14
111.RKHKo 3-3-1-50-04
112.RKHKo 3-3-1-52-03
113.RKHKo 3-3-1-57-13
114.RKHKo 3-3-1-59-15
115.RKHKo 3-3-1-60-11
116.RKHKo 3-3-1-61-15
117.RKHKo 3-3-1-6-12
118.RKHKo 3-3-1-6-12
119.RKHKo 3-3-1-65-13
120.RKHKo 3-3-1-65-14
121.RKHKo 3-3-1-67-09
122.RKHKo 3-3-1-70-08
123.RKHKo 3-3-1-71-12
124.RKHKo 3-3-1-73-04
125.RKHKo 3-3-1-73-10
126.RKHKo 3-3-1-74-09
127.RKHKo 3-3-1-76-14
128.RKHKo 3-3-1-78-14
129.RKHKo 3-3-1-79-11
130.RKHKo 3-3-1-81-12
131.RKHKo 3-3-1-8-13
132.RKHKo 3-3-1-89-11
133.RKHKo 3-1-1-106-13
134.RKHKo 3-1-1-108-12

135.RKKKo 3-1-1-120-03
136.RKKKo 3-1-1-23-15
137.RKKKo 3-1-1-40-14
138.RKKKo 3-1-1-54-15
139.RKKKo 3-1-1-55-14
140.RKKKo 3-1-1-57-07
141.RKKKo 3-1-1-90-11
142.RKPJKo 3-4-1-1-02
143.RKPJKo 3-4-1-15-10
144.RKPJKo 3-4-1-24-11
145.RKPJKo 3-4-1-3-10
146.RKTKo 3-2-1-131-11
147.RKTKo 3-2-1-169-14
148.RKTKo 3-2-1-41-11
149.RKTKo 3-2-1-80-05
150.RKTKo 3-2-1-82-10
151.TlnRnko 3-08-102
152.TlnRnko 3-08-1021
153.TlnRnko 3-08-315
154.TlnRnko 3-09-1090
155.TlnRnko 3-10-3346
156.TlnRnko 3-11-495
157.TlnRnko 3-13-86-76
158.TrtRnko 3-08-1090
159.TrtRnko 3-08-486

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Johannes Moor

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Sisendkäibemaks ja selle ebaseaduslik mahaarvamine

mille juhendaja on Lasse Lehis

1.1 reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 02.05.2016