

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Sirle Orav

**KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASEKS REGISTREERIMINE JA
KUSTUTAMINE**

Magistritöö

Juhendaja
dr. iur. Lasse Lehis

Tartu
2015

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. EUROOPA LIIDU LÄHENEMINE NING ETTEVÕTLUSE JA MAKSUKOHUSTUSLASE MÕISTED KUI ALUS KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASEKS REGISTREERIMISELE NING KUSTUTAMISELE	7
1.1 Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine Euroopa Liidus	7
1.2 Maksukohustuslane ja ettevõtlus kui kesksed mõisted käibemaksukohustuslaseks registreerimisel ja kustutamisel	17
2. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASEKS REGISTREERIMINE EESTIS	21
2.1 Käibemaksukohustuslaseks registreerimine õigusaktide kohaselt	21
2.2 Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohtupraktika	37
3. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRIST KUSTUTAMINE EESTIS	47
3.1 Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine õigusaktide kohaselt.....	47
3.2 Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise kohtupraktika.....	57
KOKKUVÕTE	67
REGISTRATION AS PERSONS LIABLE TO VALUE ADDED TAX AND DELETION OF PERSONS LIABLE TO VALUE ADDED TAX ABSTRACT	70
KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU	75
KASUTATUD KIRJANDUS	75
KASUTATUD ÕIGUSAKTID	76
KASUTATUD EESTI HALDUSKOHTUTE PRAKTIKA	76
KASUTATUD EESTI RINGKONNAKOHTUTE PRAKTIKA	77
KASUTATUD EESTI RIIGIKOHTU PRAKTIKA	78
KASUTATUD EUROOPA KOHTU PRAKTIKA	78
MUUD ALLIKAD	80

SISSEJUHATUS

Eestis on üle 70 000 registreeritud käibemaksukohustuslase.¹ See arv on muutumises, mis tähendab, et isikuid registreeritakse pidevalt käibemaksukohustuslaseks ning arvatakse registrist välja. Nii on tegemist lõputuna näiva protsessiga, mis on samas Eestis käibemaksu süsteemi toimimise aluseks. Nimelt peab käibemaksukohustuslane KMS² § 38 lg 1 kohaselt tasuma käibemaksu. KMS § 3 lg 1 kohaselt tuleb aga selleks, et olla käibemaksukohustuslane, end maksuhalduri juures registreerida või vähemalt omada registreerimise kohustus. Eeltoodu tähendab, et käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise mõjutatakse käibemaksu tasumist.

Käibemaks on Euroopa Liidu tasandil reguleeritud ühtselt Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiviga 2006/112/EÜ.³ Samuti on direktiivi tõlgendamise osas hulgaliselt Euroopa Kohtu lahendeid, millest registreerimist spetsiifiliselt käsitlev otsus ilmus viimati 2013. aastal. Eesti liitus 2004. aastal Euroopa Liiduga. See tähendab, et Eesti seadused ja nende rakendamise praktika peavad olema Euroopa Liidu lähenemisega (mille alla kuuluvad ka Euroopa Liidu Kohtu⁴ lahenditega antud direktiivi tõlgendused) kooskõlas⁵. See on direktiivi preambula punkt 4 kohaselt vajalik, et tagada Euroopa Liidu ühisturu toimimine. Arvestades, et käibemaks mõjutab samuti ühisturgu (täpsemalt kaupade ja teenuste hindasid ja seega vaba liikumist, direktiivi preambula punkt 4) ning ühist regulatsiooni, peab ka Eesti KMS ning selle rakendamise praktika olema Euroopa Liidu õigusliku regulatsiooniga kooskõlas. See puudutab ka käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise protsessi.

Käesoleva magistritöö eesmärk ongi uurida, kas Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavad sätted ning nende rakendamise praktika on kooskõlas direktiivi ja selle kohta antud Euroopa Kohtu tõlgendustega. Eesmärgist tulenevalt on püstitatud hüpotees, et Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist

¹ Täpset arvu polnud võimalik leida, kuid 23.12.2014 Maksu- ja Tolliametis pressiteates „Tehinguinfo esitasid maksu- ja tolliametile 40 000 ettevõtet“ (arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=36288&tpl=1026> (18.04.2015)) on mainitud, et käibedeklaratsioonide pidid esitama 22. detsembril 74 500 käibemaksukohustuslast ning 06.04.2015 seisuga tabelist „Käibedeklaratsioonide koondandmed 2015. a jaanuar-veebruar“ (Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=1375> (18.04.2015)) on ettevõtete arvuks märgitud 76 224, mistõttu saab eeldada, et käibemaksukohustuslasi on üle 70 000.

² Käibemaksuseadus. - RT I 2003, 82, 554...RT I, 30.12.2014, 18.

³ Euroopa nõukogu 28.11.2006. a direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347/1, 11.12.2006, lk 1-118; edaspidi: direktiiv.

⁴ Edaspidi: Euroopa Kohus.

⁵ Euroopa Liit. ELi õigus. ELi õiguse kohaldamine. – Arvutivõrgus: http://europa.eu/eu-law/index_et.htm (18.04.2015).

puudutavad sätted (sealhulgas registreerimise ja kustutamisega kaasnevad tagajärjed ning sellega seonduv õiguste kaitse) ning rakendamispraktika ei ole direktiivi ja Euroopa Kohtu poolt antud tõlgendustega kooskõlas ning KMS vajaks muutmist.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised põhiküsimused:

- 1) Milline on direktiivi lähenemine ja Euroopa Kohtu tõlgendused käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise osas?
- 2) Milline on Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutav õiguslik regulatsioon?
- 3) Kas KMS käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavad sätted on kooskõlas direktiivi ja Euroopa Kohtu vastavate tõlgendustega?
- 4) Milline on Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavate sätete rakenduspraktika?
- 5) Kas Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavate sätete rakenduspraktika on kooskõlas Euroopa Kohtu vastavate tõlgendustega?

Magistritöö teema on aktuaalne, sest viimasel aastal on toimunud mitmeid olulisi käibemaksuseaduse muudatusi (näiteks sõidukite osas sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine, käibedeklaratsiooni lisa vastuvõtmine), mille eesmärk on olnud käibemaksu laekumise tõstmine. Samas on käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise sätteid, mis peaksid tagama samuti käibemaksu laekumise ja mis on on süsteemi toimimise aluseks, muudetud 2004. aastast minimaalselt. Ühtlasi pole käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise teemal varasemalt põhjalikku analüüsi Euroopa Liidu õigusega kooskõla, eelkõige rakenduspraktika osas, tehtud. Lisaks on Euroopa Kohus alles 2013. aastal andnud olulised suunised käibemaksukohustuslaseks registreerimise regulatsiooni osas, mistõttu on oluline analüüsida, kas neid on Eesti kohtupraktikas järgitud.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimisest ja kustutamisest magistritöö tasemel varasemalt otseselt kirjutatud ei ole. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise regulatsiooni on küll põhiteema kõrval käsitletud Kaspar Lind magistritöös „Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu“⁶ ja Andres Kalm magistritöös „Eesti käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu

⁶ K. Lind. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. Tartu: Tartu Ülikooli õigusteaduskond 2006.

mahaarvamise õiguse regulatsiooni vastavus Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile⁷. Samas tuleb arvestada, et neis töodes on keskendunud pigem sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse temaatikale ning käibemaksukohustuslaseks kustutamisele on neis vähe kirjas. Samuti pole neis käsitletud Eesti kohtupraktikat ega õiguste kaitse temaatikat. Ühtlasi on ka KMS regulatsioon võrreldes nendes töodes käsitletud redaktsioonidega muutunud. Arvestades eeltoodut ei ole käesolevas töös neid magistritöid käsitletud.

Magistritöö on jaotatud kolmeks peatükiks, millest igal on kaks alapeatükki. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade direktiivi ja Euroopa Kohtu vastavast praktikast, mis on aluseks KMS-i ja rakenduspraktika analüüsile. Esimese peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade mõistetest „ettevõtlus“ ja „maksukohustuslane“, sest need on registreerimise ja kustutamise tihedalt seotud ning vajalikud KMS üldisest kontseptsioonist arusaamiseks. Teine ja kolmas peatükk on jaotatud vastavalt Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise vahel. Selline jaotus on tingitud sellest, et käsitleda kumbagi alateemat piisava põhjalikkuse ja selgusega ning mitte peatükke pikaks venitada. Kui sätete osas on sarnasusi, siis on kasutatud korduste vältimiseks viiteid.

Mõlema peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade vastava teema KMS regulatsioonist ning analüüsitakse, kas see on Euroopa Liidu õigusega kooskõlas. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise teistes alapeatükkides aga keskendutakse Eesti vastava kohtupraktika analüüsimisele. Selline jaotus võimaldab aru saada, kas KMS sätted vajavad muutmist või on probleeme tõlgendamise või mõlemaga.

Töös on kasutatud peamiselt eesti- ja ingliskeelseid allikaid. Euroopa Kohtu praktikas on otseselt käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavatel sätetel põhinevaid vaidluseid vähe olnud. Samas on Euroopa Kohus andnud eeltooduga seotud tõlgendusi sisendkäibemaksuga seotud vaidlustes, mistõttu ongi neid käesolevas töös kasutatud. Samamoodi on üksikuid lahendeid teinud vastavas valdkonnas ka Riigikohus. Seega analüüsimisel keskendutud peamiselt haldus- ja ringkonnakohtute jõustunud lahenditele. Haldus- ja ringkonnakohtu lahendite osas on piiratud Riigi Teatajast kättesaadavate lahenditega, et analüüsi mahtu mitte liiga suureks ajada. Samuti piiritletud analüüs seisuga 28.02.2015 Riigi Teatajast kättesaadavate lahenditega, sest lahendeid tuleb pidevalt juurde ning analüüsiks tuli jätta samuti aega. Lisaks on kasutatud muid

⁷ A. Kalm. Eesti käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsiooni vastavus Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile. Tartu: Tartu Ülikooli õigusteaduskond 2013.

kättesaadavaid kirjandusallikaid, direktiivi, KMS ja kohtupraktika kohta. Seeläbi ei põhine töö üksnes autori arvamusel ja kogemusel, mida on samas töös küllaltki palju.

Magistritöös on kasutatud süsteemset, võrdlevat ja modelleerivat meetodit. Need annavad võimaluse hinnata, kas käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise seotud sätted ning kohtupraktika on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega. Ühtlasi aitab modelleeriv meetod tagada, et töö ei jääks vaid kritiseerivaks vaid on välja pakutud ka lahendusi. Magistritöös on järgitud Tartu Ülikooli Õigusteaduskonna juhendit „Üliõpilastöö kirjutamine ja vormistamine“⁸.

Magistritöös on keskendunud mahu piirangu tõttu käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise põhisätetele ning peamiselt menetlusõigusele, jättes välja erisused (sealhulgas piiratud käibemaksukohustuslaste ning käibemaksugruppide eriregulatsiooni).

⁸ J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhend. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2011.

1. EUROOPA LIIDU LÄHENEMINE NING ETTEVÕTLUSE JA MAKSUKOHUSTUSLASE MÕISTED KUI ALUS KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASEKS REGISTEERIMISELE NING KUSTUTAMISELE

1.1 Käibemaksukohustuseks registreerimine ja käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine Euroopa Liidus

Sissejuhatuses selgitati, et Euroopa Liidus on käibemaks reguleeritud ühtselt direktiiviga, juhiseid selle tõlgendamiseks on andnud ka Euroopa Kohus ning Eesti peab neid järgima. Ilma direktiivi ja Euroopa Kohtu lahendeid teadmata ei ole võimalik analüüsida, kas KMS käibemaksukohustuseks registreerimist ja kustutamist puudutavad sätted koos rakenduspraktikaga on eeltooduga kooskõlas. Seega enne, kui hakata analüüsima Eesti siseseid õigusakte käibemaksukohustuseks registreerimise ja kustutamise osas, on vajalik anda ülevaade Euroopa Liidu vastavast regulatsioonist koos tõlgendustega, mida käesolevas alapeatükis ka tehakse.

Käibemaks on Euroopa Liidus ühtselt reguleeritud, sest käibemaks võib mõjutada Euroopa Liidu siseturu konkurentsi ning takistada kaupade ja teenuste vaba liikumist (direktiivi preambula punkt 4). Näiteks kui ühes riigis on kaup käibemaksust vabastatud, teises aga tuleb sellelt 20% riigile maksta, siis selle tulemusena võivad tarbijad hakata teatud kaupu soetama riigist, kus saadakse kaup käibemaksuvabalt, sest ilmselt on selline kaup ka soodsam. Seeläbi jääb aga ka riigis, kus kaubalt käibemaks tuleb tasuda, konkurents väiksemaks, sest kauplejad liiguvad sinna riiki, kus on saadav tulu suurem (eelduslikult riigis, kus on rohkem tarbijaid). Selliste konkurentsimoonutuste vältimiseks ning kaupade ja teenuste vaba liikumise tagamiseks kehtib neutraalsuse põhimõtte, mis tähendab, et käibemaksuga maksustamine ja maksusüsteem peaks olema võimalikult üldine ja ühtne (direktiivi preambula punkt 5).

Käibemaksu maksukoormus on pandud tarbijatele, samas reaalselt tasuvad seda maksukohustuslased. Direktiivi artikkel 9 lg 1 esimene lause avab maksukohustuslase mõiste, kelleks on „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“. Seega pidamaks isikut maksukohustuslaseks, on oluline tuvastada iseseisva majandustegevuse teostamine. Viimane on direktiivis eraldi lahti seletatud.

Majandustegevus tähendab direktiivi artikkel 9 lg 1 kohaselt järgmist: „tootja, kaupleja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Materiaalse või immateriaalse vara kasutamist käsitatakse majandustegevusena iseäranis siis, kui see toimub kestva tulu saamise eesmärgil“.⁹ Eeltoodust tulenevalt on majandustegevuse mõiste laia kohaldamisalaga.¹⁰ Seega saab maksukohustuslasena käsitleda tootja, kaupleja ja teenuseid osutava isiku mis tahes iseseisvat tegevust.

Euroopa Kohus on andnud maksukohustuslase ning majandustegevuse mõistete osas samuti täpsustavaid selgitusi. Euroopa Kohtu hinnangul saab majandustegevuseks pidada muuhulgas ettevalmistavat tegevust näiteks tootmisvahendite soetamist (isegi kui neid ei kasutata kohe), mitut järjestikust toimingut ning ka likvideerimismenetluse ajal tehtavaid makseid, mida ollakse sunnitud jätkama¹¹. Samas ei omandata maksukohustuslase staatust enne, kui on väljendatud soovi majandustegevust alustada.¹² Seega, kui isik on soovinud majandustegevust alustada ning teinud juba selleks teatavaid toiminguid, saab teda maksukohustuslaseks pidada.

Majandustegevuse mõiste hõlmab kõiki tootmise, turustamise ja teenuse osutamise etappe.¹³ Seejuures ei sõltu majandustegevus loa või litsentsi väljastamisest.¹⁴ Oluline pole ka tegevuse eesmärk, näiteks, et tehingute teostamine vääramatul jõu tõttu.¹⁵ Samuti pole tähtis asjaolu, et kaup soetati isiklikuks tarbeks, sest soetatud kauba otstarve võib ajas muutuda.¹⁶ Isiku maksukohustuslasena käsitlemist ei saa välistada ka see, et osa tema tegevusest ei ole majandustegevus. Kui isik teostab vähemalt mingis osas majandustegevust, siis tuleb teda ka maksukohustuslasena käsitleda.¹⁷ Seega nagu selgitatud, on majandustegevus ja maksukohustuslase mõisted laia kohaldamisalaga.

⁹ Kasutatud on M. Hubergi tõlget (M. Huberg. Ettevõtlus või mitte — selles on küsimus. MaksuMaksja 2012, nr 11. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1455> (18.04.2015)), mis on oluliselt täpsem, kui direktiivi ametlik tõlge.

¹⁰ EKo 26.06.2007, C-284/04, *T-Mobile Austria jt*, p 35; EKo 26.06.2007, C-369/04, *Hutchison 3G jt*, p 29.

¹¹ EKo 3.03.2005, C-32/03, *Fini H*, p-d 22 ja 24; EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman vs. Minister van Financiën*, p 23; EKo 29.02.1996, C-110/94, *Inzo vs. Belgische Staat*, p 18.

¹² EKo 8.06.2000, C-400/98, *Breitsohl*, p 39; EKo 21.03.2000, C-110/98, *Gabalfrija jt*, p 46.

¹³ EKo 4.12.1990, C-186/89, *Van Tiem vs. Staatssecretaris van Financiën*, p 17; EKo 26.06.2003, C-305/01, *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, p 42.

¹⁴ EKo 6.09.2012, C-324/11, *Tóth*, p 30.

¹⁵ EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*, p 27.

¹⁶ EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*, p 39.

¹⁷ EKo 6.11.2008, C-291/07, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, p 35.

Samas mitte iga tegevus ei ole siiski majandustegevus. Majandustegevuseks eeldatakse turul konkureerimist.¹⁸ Näiteks ei konkureeri turul üldjuhul avalik-õiguslikud organisatsioonid ning nii on direktiivi artiklis 13 täpsustatud, millal neid maksukohustuslaseks pidada saab (üldjuhul on eelduseks käibemaksu neutraalsuse mõjutamine). Samuti on nii direktiivi artiklis 10 kui ka Euroopa Kohtu poolt välistatud töötajate lugemine maksukohustuslaseks, sest nende tegevus pole iseseisev ning sõltub sellest, kelle heaks nad töötavad. Samamoodi on Euroopa Kohus välistanud teatud tegevuste majandustegevusena ja sealt tulenevalt isiku maksukohustuslasena käsitamist. Näiteks pole peetud aktsiate müümist¹⁹, teabevahetust oma poliitiliste eesmärkide elluviimise raames²⁰, lubade väljastamist²¹ majandustegevuseks ja seega selliseid tegevusi teostavaid isikuid maksukohustuslasteks.

Direktiivi artikkel 9 lg 1 kolmandas lauses on toodud selgitus, mida kindlasti majandustegevuseks pidada saab. Selle sätte kohta on Euroopa Kohus ka eraldi tõlgendusi pakkunud. Nii on kohus selgitanud, et tuluks saab pidada „tegevuse eest saadud tasu“.²² Samas tasu saamine, ei tähenda tingimata majandustegevust.²³ Näiteks pole tegemist majandustegevusega, kui küsitakse riigilõivusid, kuigi sellise tegevuse eest saadakse tasu (puudub turul konkureerimine).²⁴ Samuti peab tasu ja toimingu vahel olema piisav tuvastatav otsene seos²⁵. Seega tasu võib aga ei pruugi näidata majandustegevust, olenevalt sellest, kas konkureeritakse turul ning on olemas piisav seos tasu ja toimingu vahel.

Ühtlasi tuleb arvestada sellega, et kui isikul on majandustegevus olemas, aga see on juhutise iseloomuga, ei pea liikmesriigid teda direktiivi artikkel 12 kohaselt maksukohustuslasena käsitama. Sellest tulenevalt saab järeldada, et majandustegevus peab olema püsiv või kestev, mida kinnitab ka direktiivi artikkel 9 lg 1 kolmas lause. Kestva tulu saamist on selgitanud Euroopa Kohus ja leidnud, et seda tuleb hinnata arvestades kõiki olemasolevaid andmeid, sealhulgas asja olemust²⁶. Näiteks, kui asi sobib majanduslikuks kasutamiseks, on see üldiselt piisav tõend väitmaks, et asja kasutatakse majandustegevuseks ja seda kestva tulu saamise eesmärgil. Teisalt, kui asi sobib kasutamiseks lisaks ka isiklikuks otstarbeks, siis tuleb hinnata

¹⁸ EKo 6.10.2009, C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, p 24.

¹⁹ EKo 20.06.1996, C-155/94, *Wellcome Trust vs. Commissioners of Customs & Excise*, p-d 33–37; EKo 29.04.2004, C-77/01, *EDM*, p-d 57–62; EKo 26.05.2005, C-465/03, *Kretztechnik*, p 19.

²⁰ EKo 6.10.2009, C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, p-d 21-25.

²¹ EKo 26.06.2007, C-284/04, *T-Mobile Austria jt.*

²² EKo 20.06.2013, C-219/12, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, p 23.

²³ EKo 26.06.2007, C-369/04, *Hutchison 3G jt.*, p 39; EKo 13.12.2007, C-408/06, *Götz*, p 21.

²⁴ EKo 18.03.1997, C-343/95, *Calì & Figli vs. Servizi Ecologici Porto di Genova*, p 24.

²⁵ EKo 8.03.1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council vs. Commissioners of Customs and Excise*, p-d 11-12; EKo 16.10.1997, C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne vs. Finanzamt Neustadt*, p 12.

²⁶ EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*, punkt 33.

asjaolusid kogumis, et järeldada, kas asja kasutatakse kestva tulu saamiseks²⁷. Selliseks hindamiseks on võimalik ühe meetmena kasutada asja tegelikku kasutamise ja vastava majandustegevuse tavapärase teostamisega seotud asjaolude võrdlust.²⁸ Lisaks võib kestva tulu saamise hindamiseks arvestada kogumina ajavahemiku kestust, mille jooksul tarneid teostati, klientide hulka ning tulu suurust.²⁹ Eeltoodust tulenevalt tuleb püsivust igal üksikjuhtumi eraldi hinnata.

Kui majandustegevus on olemas, kohustab direktiiv maksukohustuslasena tegevuse alustamisest, muutumisest aga ka lõpetamisest teavitama (direktiivi artikkel 213 lg 1). Karistust sellise kohustuse rikkumise kohta Euroopa Liidu tasandil ette nähtud ei ole, mistõttu on liikmesriigid pädevad määrama asjakohased karistused³⁰. Igati loogiline on sellest järeldada, et kui on olemas teavituskohustus ja õigus rakendada sanktsioone selle kohustuse täitmata jätmise eest (mis on tegelikult ka kohustus, sest liikmesriik peab tagama, et direktiivi eesmärgid saaksid täidetud), siis tähendab see ka vastava info haldamist. Seega ongi kehtestatud käibemaksukohustuslaseks registreerimise süsteem.

Direktiivi artikkel 214 lg 1 kohaselt peab liikmesriik selles sättes toodud isikud käibemaksukohustuslaseks registreerima. Käesoleva töö jaoks on olulisim neist punktis a) toodud, ehk üldistatult tuleb registreerida maksukohustuslased, kes teostavad kaubarneid või osutavad teenuseid, mis annavad mahaarvamisoõiguse. Sellest on toodud ka direktiivi artikkel 214 lg-s 1 erandid ning lisaks ei pea artikkel 214 lg-st 2 tulenevalt liikmesriigid registreerima maksukohustuslaseks ka juhutisi tehinguid tegevaid isikuid. Seega on registreerimine ja mahaarvamisoõigus omavahel seotud.

Ühtlasi tuleb arvestada, et direktiivis on pandud paika piir, millest alates on kohustus maksukohustuslane olla. Nimelt on direktiivi artikkel 287 lg 1 p-st 8 tulenevalt Eestil õigus kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa 16 000 eurot (seda, mida piirmäära arvestamisel arvesse võetakse, konkretiseerib direktiivi artikkel 288, mis vastab Eesti KMS § 19 lg-le 1, mis on peatükis 2.1 lahti selgitatud). See tähendab, et alla selle piiri ei loeta isikut maksukohustuslaseks isegi siis, kui tema tegevus on käsitatav iseseisva

²⁷ EKo 26.09.1996, C-230/94, *Enkler vs. Finanzamt Homburg*, p 27; EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*, p 34.

²⁸ EKo 26.09.1996, C-230/94, *Enkler vs. Finanzamt Homburg*, p 28; EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*, p 35.

²⁹ EKo 26.09.1996, C-230/94, *Enkler vs. Finanzamt Homburg*, p 29.

³⁰ EKo 21.09.1989, C-68/88, *komisjon vs. Kreeka*, p 23; EKo 16.12.1992, C-210/91, *komisjon vs. Kreeka*, p 19; EKo 26.10.1995, C-36/94, *Siesse vs. Director da Alfândega de Alcântara*, p 21.

majandustegevusena direktiivi artikkel 9 lg 1 teise ja/või kolmanda lause tähenduses. Selline isik ei või direktiivi artikkel 289 kohaselt ka käibemaksu arvetele märkida ja sisendkäibemaksu maha arvata.

Samas on eeltoodud isikul õigus valida direktiivi artikli 290 kohaselt tavapärase reeglite kohaldamine. Sellisel juhul kehtivad talle samad õigused ja kohustused, mis isikutele, kelle käive ületab 16 000 eurot. See tähendab, et saadakse käibemaksu mahaarvamise õigus, kuid tuleb arvestada ka käibemaksu tasumise kohustusega. Ühtlasi peab vastav isik maksukohustuslasena tegutsemise algusest teada andma ning liikmesriigil tuleb vastav isik ka käibemaksukohustuslaseks registreerida.

Kuigi maksuõigus ei reguleeri tsiviilõiguslikku suhet tehingu poolte vahel, mõjutab see siiski otseselt või kaudselt nendevahelisi tehinguid, andes teatud õiguse valida maksustamise seisukohast kasulikum kujundus.³¹ Samamoodi on ka direktiivi artikliga 290. Ilma käibemaksu lisamata võib pidada kaupu ja teenuseid käibemaksu võrra soodsamaks. Teisalt aga oleks tehingupartneri jaoks, kes on samuti käibemaksukohustuslane, parem just olukord, kus tehingupartner on samuti käibemaksukohustuslane, et saada sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus. Seega saab isik direktiivi artiklist 290 tulenevalt kuni registreerimiskohustuse täitumiseni otsustada, kuidas ta käibemaksu osas oma tsiviilõigussuhteid kujundab.

Euroopa kohus on rõhutanud, et „mahaarvamissüsteemi eesmärk on leevendada kaupleja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada kaupleja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust.“³² Samas peab arvestama, et alati leidub isikuid, kes makse maksta ei soovi või püüavad isegi loodud süsteemi enda kasuks pöörata. Sellised isikud võivad ohustada käibemaksu neutraalsuse põhimõtet. Sellest tulenevalt edendatakse ja kinnitatakse direktiiviga pettuste, maksude vältimise ja võimalike kuritarvituste vastu võitlemist³³.

Mahaarvamisõigus ja kuritarvitamiste vältimine võivad teatud olukordades põrkuda. See tähendab, et kehtestades meetmeid kuritarvitamise vältimiseks võidakse ohustada

³¹ T. Grauberg. Õiguse kujundamisvõimalused maksuobjekti vältimisel. *Juridica* 2010, nr 3, lk 205.

³² EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman vs. Minister van Financiën*, p 19.

³³ EKo 6.12.2012, C-285/11, *Bonik*, p 35–37.

mahaarvamisõiguse rakendamist. Teisalt liiga avara mahaarvamisõigusega antakse omakorda võimalus käibemaksukohustustlase staatusega kaasnevate õiguste (eelkõige sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse) kuritarvitamiseks. Mõlemal juhul võib seeläbi olla ohustatud Euroopa Liidu siseturu konkurents ning kaupade ja teenuste vaba liikumine.

Eeltoodu osas tasakaalu leidmiseks on andnud Euroopa Kohus juhiseid. Nii on kohus leidnud, et mahaarvamisõigus on kasutatav kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas ning seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada.³⁴ Kord juba maha arvatud käibemaksu ei pea isik tagasi maksma isegi siis, kui neid kaupu või teenuseid ei saanud maksustatavateks tehinguteks kasutada, seda juhul kui see oli isiku tahtest sõltumatult.³⁵ Seega üldjuhul ei tohi mahaarvamisõiguse piiramiseks kehtestada seda takistavaid meetmeid.

Samas tuleb arvestada, et õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele säilib vaid siis, kui puudub pettus või kuritarvitus ning direktiivi sätteid seda ei piira.³⁶ Kui isik paneb toime maksupettuse, ei vasta ta maksukohustustlase staatuse objektiivsetele tingimustele.³⁷ See tähendab, et teda ei peaks registreeritama maksukohustustlaseks ega ka mahaarvamisõigust tagama. Lisaks saab piirata mahaarvamisõigust maksupettuses osalejale. Maksupettuses osalejaks saab pidada isikut, kes teadis või pidi teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud maksupettustega, seda isegi juhul kui ta sellest ise kasu ei saanud³⁸. Teadmist peab vastav maksuhaldur tõendama.³⁹ Selline mahaarvamisõiguse piiramine on tekitatud seetõttu, et isik, kes on tahtlikult osalenud maksupettuses, ohustab käibemaksusüsteemi toimimist.⁴⁰ Seega sellise mahaarvamisõiguse piiramisega tagatakse neutraalsuse põhimõtte täitmist.

Lisaks maksupettusele piiratakse mahaarvamisõigust ka kuritarvitamise korral. Kuritarvituse olemasolu eeldab, et oleks tuvastatud tehingute tulemusena maksusoodustuse saamine, mis on tingitud just formaalsete tingimuste täidetusest ning see on vastuolus vastava sätte eesmärgiga. Seejuures tuleb tuvastada, et selliste tehingute maksusoodustuse saamine oli tehingute tegemise peamine eesmärk.⁴¹ Sellises olukorras tuleb tehingud ümber määratleda

³⁴ EKo 21.03.2000, C-110/98, *Gabalfrisa jt*, p 43; EKo 15.12.2005, C-63/04, *Centralan Property*, p 50; EKo 6.07.2006, C-439/04, *Kittel*, p 47; EKo 21.06.2012, C-80/11, *Mahagében ja Dávid*, p 38.

³⁵ EKo 8.06.2000, C-396/98, *Schloßstraße*, p 42.

³⁶ EKo 8.06.2000, C-400/98, *Breitsohl*, p 41; EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax jt*, p 84.

³⁷ EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax jt*, p-d 58-59; EKo 06.07.2006, C-440/04, *Recolta Recycling*, p 53.

³⁸ EKo 06.07.2006, C-440/04, *Recolta Recycling*, p 56; EKo 21.06.2012, C-80/11, *Mahagében ja Dávid*, p 46.

³⁹ EKo 6.12.2012, C-285/11, *Bonik*, p 43.

⁴⁰ EKo 7.12.2010, C-285/09, *R.*, p 54.

⁴¹ EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax jt*, p-d 74-75.

nii, et loodaks olukord, kus kuritarvitust poleks toimunudki.⁴² Seeläbi on „kuritarvitamise keelu põhimõtte eesmärk niisiis takistada puhtalt kunstlike skeemide loomist, mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust“.⁴³ Seega tagab kuritarvituse keeld neutraalsuse põhimõtte täitmise.

Eeltoodust tulenevalt saab kokkuvõttes järeldada, et mahaarvamisõigust saab piirata üksnes siis, kui maksuhaldur on tõendanud, et isik on toime pannud maksupettuse, osalenud selles teadlikult või kuritarvitanud direktiivis antud soodustusi. Mahaarvamisõiguse piiramiseks saab pidada ka seda, kui isikut käibemaksukohustuslaseks ei registreerita või isiku käibemaksukohustuslaseks registreeritus lõpetatakse, kui sellega kaasneb mahaarvamisõigusest keeldumine. Eelnevad kuritarvitamise keeld ja maksupettuse takistamine võivad õigustada ka vastavate piiravate regulatsioonide seadmist. Euroopa Kohus on andnud nii registreerimise kui ka käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise kohta samuti juhiseid, millega direktiivi tõlgendamisel ja hindamisel tuleb arvestada.

Eelnevalt selgitati, et liikmesriikidel tuleb tagada, et isikud direktiivi artiklist 213 lg 1 toodud kohust täidaksid. See on oluline ühtlasi selleks, et maksuhaldur saaks täita direktiivi artiklist 214 lg-st 1 toodud registreerimiskohustust. Seega tegemist on järelevalve eesmärgil kehtestatud vorminõudega⁴⁴. Teavitamisest ei saa sõltuda aga isiku käibemaksukohustuslase staatus.⁴⁵ Samamoodi ei anna direktiivi artikkel 213 lg 1 õigust sellise kohustuse rikkumise korral „lükata mahaarvamisõiguse kasutamist edasi kuni maksustatavate tehingute järjepideva teostamise tegeliku alguseni ega keelduda lubamast maksukohustuslasel sisendkäibemaksu maha arvata.“⁴⁶ Ka ei saa piirata soetaja mahaarvamisõigust ainult selle pinnalt, et müüja ei ole teavitamiskohustust täitnud.⁴⁷ Seega on teavitamiskohustus oluline peamiselt maksuhalduri jaoks.

Selleks, et isikud teavituskohustust õigeaegselt täidaksid, tuleb rakendada sanktsioone. Samas ei saa sellised sanktsioonid olla piiramatud. Euroopa Kohtu hinnangul tuleb karistuste valikul järgida liidu õigust ning aluspõhimõtteid (sh proportsionaalsust)⁴⁸. See tähendab, et

⁴² EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax jt*, p-d 94 ja 98.

⁴³ EKo 22.05.2008, C-162/07, *Ampliscientifica ja Amplifin*, p 28.

⁴⁴ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, p 50.

⁴⁵ EKo 6.09.2012, C-324/11, *Tóth*, p 31.

⁴⁶ EKo 21.03.2000, C-110/98, *Gabalfrisa jt*, p 51.

⁴⁷ EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, p-d 33, 36, 38.

⁴⁸ EKo 16.12.1992, C-210/91, *komisjon vs. Kreeka*, p 19; EKo 26.10.1995, C-36/94, *Siesse vs. Director da Alfândega de Alcântara*, p 21.

karistused ei tohi minna kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik.⁴⁹ Euroopa Kohus on andnud juhiseid ka karistuse proportsionaalsuse hindamise osas. Nii on kohus leidnud, et tuleb vaadata rikkumise raskust, mille eest sanktsiooniga karistatakse ja karistuse määra kindlaksmääramise korda⁵⁰. Seega iga karistuse korral tuleb eeltoodut eraldi hinnata.

Samamoodi nagu teavitamiskohustus, on vorminõue ka direktiivi artiklis 214 sätestatud käibemaksukohustuslaseks registreerimine. Kumbki kriteerium ei saa olla selleks, mille alusel mahaarvamisõigus tekib.⁵¹ Samuti, kui on täidetud mahaarvamisõiguse sisulised tingimused, ei tohi sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest keelduda põhjusel, et isik on käibemaksukohustuslaseks registreerimata jäetud.⁵² Mahaarvamisõigust ei tohi piirata ka nõudega, et isik peab enne soetatud kaupade maksustatavas majandustegevuses kasutamist olema käibemaksukohustuslane.⁵³ Ebaoproportsionaalne oleks ka olukord, kus käibemaksu tuleb tasuda üksnes seetõttu, et isiku tehingupartneri käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tagasiulatavalt registrist kustutatud.⁵⁴ Teisalt pole välistatud aga mahaarvamisõiguse ajaline piiramine, sundimaks teavituskohustust õigeaegselt täitma ning võimaldada maksuhalduril isik käibemaksukohustuslaseks registreerida. Selline tähtaeg peab aga olema mõistlik.⁵⁵ Samuti pole välistatud, et mahaarvamise õiguse teostamiseks nõutakse tõendeid selle kohta, et iseseisva majandustegevusega kavatakse alustada ning seeläbi omatakse maksukohustuslase staatust.⁵⁶

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise nõuet ei saa pidada kasutuks. Käibemaksukohustuslase number võimaldab konkreetset maksukohustuslast tuvastada.⁵⁷ See tähendab, et numbriga unikaalsuse tõttu saab eristada samanimelisi kuid juriidiliselt erinevaid isikuid.⁵⁸ Samuti tõendab numbriga omistamine maksukohustuslase staatust ning lihtsustab järelevalvet (sealhulgas käibemaksu kogumist).⁵⁹ See tähendab, et registreerimisnumbriga andmisega määratakse kindlaks maksukohustuslaste kohustuste (näiteks arved peavad

⁴⁹ EKo 8.05.2008, C-95/07, *Ecotrade*, p-d 65–67; EKo 12.07.2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, p 67.

⁵⁰ EKo 19.06.2012, C-263/11, *Rēdlihs*, p 47.

⁵¹ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, p 50.

⁵² EKo 12.07.2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, p 63.

⁵³ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, p 51.

⁵⁴ EKo 6.09.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, p-d 63, 64.

⁵⁵ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, p-d 52-54.

⁵⁶ EKo 26.09.1996, C-230/94, *Enkler vs. Finanzamt Homburg*, p 24.

⁵⁷ EKo 22.12.2010 C-438/09, *Dankowski*, p 30.

⁵⁸ L. Lehis, K. Lind. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Seisuga 1. oktoober 2003. Tartu: Casus 2003, lk 205, p 3.2.

⁵⁹ EKo 6.09.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, p 60.

vastama direktiivi artikkel 226 toodud nõuetele, sealhulgas tuleb sama sätte punkt 3 kohaselt lisada arvele käibemaksukohustuslaseks registreerimise number) aga ka õiguste tekkimise täpne aeg. See tagab õigusselguse (isik teab täpselt, mis hetkest ta midagi tegema peab ja teha võib ning teisalt maksuhaldur saab kohustuste täitmist nõuda).⁶⁰ Samuti on seeläbi tagatud käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine.⁶¹

Ühtlasi läbi numbriga omistamise tagatakse õiguskindluse põhimõtte täidetust, mida on eriti oluline järgida just rahalisi kohustusi tekitada võivate õigusnormide korral, milleks saab pidada ka käibemaksu regulatsiooni. Isikutel peab olema võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust ning seda enne tehingu sõlmimist.⁶² Käibemaksukohustuslase number on avalikult kontrollitav ja seda üleeuroopaliselt.⁶³ Samuti tuleb direktiivi artikkel 226 p 3 kohaselt märkida arvele käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Seeläbi, kui isik teab, et teine pool on käibemaksukohustuslane (näeb tema numbrit ja see on kontrollitav), on tal võimalik tekkida võiva käibemaksu arvestamisel sisendkäibemaksu mahaarvamissooõigusega arvestada. Ühtlasi aitab arvetele käibemaksukohustuslase numbriga märkimine kaasa tehingute tõendamisele⁶⁴. Seega on käibemaksukohustuslase number kasulik nii isikule endale kui ka tema tehingupartneritele.

Oluline on rõhutada, et käibemaksukohustuslaste registri õigsuse tagamise kohustus on pandud maksuhaldurile, mis ühtlasi tähendab seda, et enne numbriga väljastamist tuleb maksukohustuslase staatust kontrollida.⁶⁵ Seeläbi on maksuhaldurile pandud kohustus tagada käibemaksukohustuslaste registri õigsus. Arvestades, et direktiiv ei näe ette konkreetseid meetmeid, kuidas eeltoodut tagada, on selliste meetmete kehtestamine jäetud iga liikmesriigi enda teha. Kohtupraktika on aga näidanud, et meetmed ei ole probleemivabad.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimata jätmise problemaatikat on kohus eraldi lahendis kohtuasjas C-527/11 käsitletud. Nimelt oli küsimus selles, et Läti maksuhaldur oli jätnud äriühingu registreerimata, sest leidis, et äriühingul puuduvad majandustegevuseks (ehitusteenus) vajalikud majanduslikud, tehnilised ja rahalised vahendid. Maksuhaldur selgitas registreerimata jätmise otsuses, et äriühingul puudus kinnisvara, ta ei ole kantud

⁶⁰ L. Lehis (viide 58).

⁶¹ EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, p 33.

⁶² EKo 27.09.2007, C-409/04, *Teleos jt*, p 48.

⁶³ Numbriga on võimalik kontrollida: *VIES VAT number validation*. – Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/ (19.04.2015).

⁶⁴ EKo 14.03.2013, C-527/11, *Alessio*, p 20.

⁶⁵ EKo 6.09.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, p 63.

ehitusregistrisse, asutamisest saadik pole majandustegevust läbi viinud, sõlmitud oli äriruumide üürileping vaid 4m² mitteilurumi kohta, ainus töötaja oli juhatuse liige, kellele palka ilmselt ei maksta. Äriühing vaidlustas registreerimata jätmise otsuse ning direktiivi tõlgendamiseks esitati küsimused eelotsuse saamiseks Euroopa Kohtule.⁶⁶

Küsimustega, mis Euroopa Kohtule esitati, sooviti saada selgitust selles, kas direktiivi „artikleid 213, 214 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et need ei luba liikmesriigi maksuametil käibemaksu nõuetekohase kogumise tagamiseks ja maksupettuste ärahoidmiseks keelduda äriühingule käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit andmast vaid sel põhjusel, et ameti arvates puuduvad tal deklareeritud majandustegevuseks vajalikud majanduslikud, tehnilised ja rahalised vahendid ning et äriühingu osanik on selle numbrit juba mitu korda saanud äriühingute jaoks, mis ei ole kunagi teostanud reaalselt majandustegevust ja mille osalus on võõrandatud varsti pärast numbrit saamist?“ Kohus vastas sellele küsimusele jaatavalt ning selgitas täiendavalt, et registreerimisest keeldumiseks peab maksuamet olema „objektiivseid asjaolusid arvestades kindlaks teinud arvestatava⁶⁷ teabe olemasolu, mis võimaldab kahtlustada, et antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit hakatakse kuritarvitama.“⁶⁸

Euroopa Kohus põhjendas eeltoodud seisukohta sellega, et direktiiviga pole määratletud, milliseid tingimusi võib käibemaksukohustuslaseks registreerimisele seada, mistõttu on jätud see liikmesriikide otsustada. Samas ei ole see piiramatult, mis tähendab, et registreerimise piiramiseks peab olema õigustus. Selliseks õigustuseks saab olla proportsionaalne üksnes direktiiviga tunnustatud eesmärk – kuritarvituste vältimine, mida kinnitavad objektiivsed tõendid kogumis.⁶⁹

Lisaks selgitas kohus, et alustav ettevõtte ei pruugi olla suuteline tegevuse alguses tõendama, et tal on olemas eespool toodud vahendid majandustegevuse alustamiseks, kuid maksukohustuslase laiast käsitlest tulenevalt saab teda pidada ikkagi maksukohustuslase staatust omavaks. „Samuti ei näe direktiiv 2006/112 ette ühtki piirangut selle kohta, mitu käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldust võib sama isik esitada, tegutsedes erinevate juriidiliste isikute nimel. Direktiiv ei luba ka järeldada, et juriidilise isiku üle

⁶⁶ EKo 14.03.2013, C-527/11, *Alessio*, p-d 9-15.

⁶⁷ Inglise keelses versioonis on kasutatud sõnaühendit *sound evidence* mida võiks tõlkida kui kindlad tõendid, läti keeles *ticami pierādījumi*, mida võiks tõlkida kui usaldusväärsed tõendid. Seega on eesti keelde tõlge olnud vildakas, ehk vaja on kas kindlaid või usaldusväärsed tõendeid, mitte teavet.

⁶⁸ EKo 14.03.2013, C-527/11, *Alessio*, p-d 16, 40.

⁶⁹ EKo 14.03.2013, C-527/11, *Alessio*, p-d 22-34.

kontrolliõiguse loovutamine pärast tema käibemaksukohustuslasena registreerimist on õigusvastane tegevus.“ Samas tuleb selliseid asjaolusid pettuseohu hindamisel arvesse võtta ning need võivad koosmõjus teiste objektiivsete tõenditega tekitada kahtluse, et isik kavandab pettust.⁷⁰

Eeltoodut kokku võttes on oluline tagada käibemaksusüsteemi neutraalsus. Selleks on oluline anda ühelt poolt õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele, teisalt aga tõkestada maksusüsteemi kuritarvitamist ja pettuseid, kuid tuleb leida nende kahe vahel tasakaal. Käibemaksukohustuslase number on vaid vorminõue, mis lihtsustab järelevalvet ja aitab kaasa maksusüsteemi toimimisele. Käibemaksukohustuslaste registri õigsuse tagamise ülesanne on pandud maksuhaldurile ning meetmed, mis selle korrashoidmisele kehtestatakse peavad direktiivi eeltoodud põhimõtetega kooskõlas olema. See tähendab, et ainus, mille läbi saab piirata käibemaksukohustuslaseks olemist on kuritarvitamise või pettuse oht.

1.2 Maksukohustuslane ja ettevõtlus kui kesksed mõisted käibemaksukohustuslaseks registreerimisel ja kustutamisel

Eelmises peatükis anti ülevaade käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise õigusaktidest ja kohtupraktikast Euroopa Liidus. Selle ülevaate käigus jõuti järeldusele, et maksukohustuslase põhilise õiguse (sisendkäibemaksu mahaarvamine) omamiseks on vajalik olla üldjuhul maksukohustuslane, maksukohustuslase staatuse omistamiseks on vajalik aga majandustegevuse olemasolu. Ka Eesti KMS kasutab maksukohustuslase mõistet. Majandustegevuse asemel aga ettevõtluse mõistet. Mõlemad on nagu järgnevalt selgitatakse tihedalt seotud ka käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamisega. Seega ongi siinkohal paslik anda maksukohustuslase ja ettevõtluse mõistest enne käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise sätete analüüsimist ülevaade ning võrrelda neid direktiivi ja Euroopa Kohtu käsitlusega selles osas.

Tulenevalt KMS § 3 lg 1 sõnastusest on käibemaksukohustuslaseks olemiseks vajalik kahe elemendi samaaegne täidetud:

- 1) ettevõtlusega tegelemine ja
- 2) käibemaksukohustuslaseks registreeritus või vähemalt selleks kohustuse olemasolu.

Seega erineb KMS maksukohustuslase mõiste direktiivi käsitlusest just teise tingimuse osas. See erinevus ei ole probleemiks, kui seeläbi ei seata ohtu direktiivi rakendamist. Seega on

⁷⁰ EKo 14.03.2013, C-527/11, *Ablessio*, p-d 25-27, 36-37.

vajalik kummagi KMS § 3 lg 1 toodud elemendi kooskõla direktiiviga eraldi analüüsida. Märkida tuleb, et kuigi KMS § 3 lg 1 toob välja ka isikute õiguslikud vormid (sh võivad käibemaksukohustuslaseks olla ka riigi-, valla- või linnaasutused, keda muidu TsüS⁷¹ isikuteks ei loeks), ei ole nendel erilist tähendust, sest kui ettevõtluse tulemusena registreerimiskohustus tekib, muutub isik käibemaksukohustuslaseks⁷².

Ettevõtluse mõiste on defineeritud KMS § 2 lg 2 esimeses lauses, mille kohaselt on ettevõtlus isiku (KMS § 3) iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Sättest tulenevalt on vajalik seega järgmise kolme tingimuste täidetud:

- 1) majandustegevuse olemasolu;
- 2) majandustegevus peab olema iseseisev ja
- 3) majandustegevuse käigus peab toimuma kauba võõrandamine või teenuse osutamine.

Eeltoodust tulenevalt sarnaneb ettevõtluse mõiste käsitus majandustegevuse mõistele hõlmates võimalikult laia hulka juhtumeid. Siiski selles täielikult veendumaks, tuleb nende kolme elemendi sisu analüüsida eraldi.

Isikute osas on tehtud KMS § 2 lg-s 2 viide KMS §-le 3, mida juba eespool käsitleti. See tähendab, et sarnaselt direktiivile võib ettevõtlusega tegelevateks isikuteks olla lisaks füüsilisele ja juriidilisele isikule ka riigi-, valla või linnaasutus, aga täpselt nagu direktiivis piiratud ulatuses (st osas, mis tooks kaasa konkurentsimoontuse). Lisaks loetakse ettevõtlusega tegelemiseks ka notarite ja kohtutäiturite ametitegevus (KMS § 2 lg 2). Seega ei tee KMS isikute osas direktiiviga võrreldes kitsendusi maksukohustuslasena käsitlemises.

Praktikas ja kirjanduses on teadaolevalt püütud teha eeltoodust erisus mittetulundusühingute osas. Nimelt ei ole mittetulundusühingute põhitegevust ettevõtlusena käsitatud. Põhjendatud on seda läbi selle, et MTÜS⁷³ § 1 lg 1 kohaselt ei või mittetulundusühingu põhitegevuseks olla majandustegevuse kaudu tulu saamine, mistõttu eeldatakse, et põhitegevus ettevõtluseks ei ole. Kui aga kõrvaltegevusena majandustegevust teostatakse näiteks põhitegevuse kulude katmiseks, siis sellisel juhul ja selles osas tuleb seda ettevõtlusena käsitada.⁷⁴ Selline tõlgendus ei ole aga direktiivi ega ka KMS-ga kooskõlas, sest nagu selgitatud tulu saamine võib küll näidata ettevõtlust, kuid kui tegeletakse majandustegevusega pole tähtis selle

⁷¹ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. - RT I 2002, 35, 216... RT I, 13.03.2014, 103.

⁷² L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 291, p 7.2.1.

⁷³ Mittetulundusühingute seadus. - RT I 1996, 42, 811... RT I, 21.06.2014, 42.

⁷⁴ T. Elling. Käibemaks. Tallinn: KMS OÜ 2014, lk 42, p 3.2.2.

eesmärk või tulemus. Seega ka mittetulundusühingute korral tuleks tegelikult hinnata majandustegevust, mitte põhi- ja muud tegevust.

Ettevõtlusega tegelemise üheks tingimuseks, nagu ka eespool oli toodud, on majandustegevuse olemasolu. Erinevalt direktiivist KMS majandustegevuse mõistet ei defineeri. Seega arvestades, et direktiiv on KMS ülene, tuleks lähtuda seal toodud majandustegevuse mõistest ning Euroopa Kohtu juhustest selle sisustamisel. Selguse huvides võiks viide direktiivi kohaldamisele olla ka KMS-s.

Mis puutub sõnasse iseseisev, siis see on osa ka direktiivi artikkel 9 lg 1 toodud maksukohustuslase mõistest. KMS ega otseselt Euroopa Kohus iseseisvuse tähendust lahti selgitanud ei ole. Samas võib nõustuda kirjanduses tooduga, mis võtab Euroopa Kohtu käsitluse kokku: iseseisvus tähendab sõltumatust kellestki või millestki ehk võimalust korraldada tegevust oma plaanide järgi, määrata tegevuse aega, kohta ja viisi, tegutseda omal nimel ja riiskol.⁷⁵ Omaette küsimus on loomulikult see, kuivõrd eeltoodud määratlus ettevõtlusest arusaamiseks kaasa aitab. Seda just olukorras, kus on tegemist füüsilisest isikust ettevõtjatega. See tähendab, et füüsilise isiku kogu tegevus võib eeltoodud määratlusele vastata. Selles osas üksnes iseseisvuse määratlusest ei piisa vaid on vaja vaadata kogu ettevõtluse definitsiooni koosmõjus direktiivi majandustegevuse mõiste käsitlusega.

KMS § 2 lg 2 ettevõtluse mõistes on eraldi välja toodud ka, et ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist (KMS § 2 lg 2). Samas on see niigi põhjendatav just iseseisvuse puudumisega, mistõttu seda eraldi KMS-i polekski vaja. Siiski ei raskenda see ettevõtluse mõistest arusaamist, mistõttu otsest vajadust KMS muutmiseks selles osas ei ole.

Samas lähevad majandustegevuse mõiste ja ettevõtluse mõiste lahku selles, et ettevõtluse mõiste nõuab, et majandustegevuse käigus toimuks kauba võõrandamine või teenuse osutamine. Kui sätet grammatiliselt tõlgendada tähendaks eeltoodu, et võõrandamine või teenuse osutamine peab igal juhul järgnema. Selline tõlgendus ei oleks aga Euroopa Kohtu tõlgendustega kooskõlas, sest mäletatavasti esimesi soetustehinguid saab majandustegevusena käsitada, isegi kui võõrandamistehinguid ei järgne. Samamoodi saab etteruttavalt lisada, et käibemaksukohustuslaseks registreerimisel piisab ka ettevõtlusega alustamisest (KMS § 20 lg 4¹), mistõttu KMS § 2 lg 2 süstemaatiliselt tõlgendades saab järeldada, et võõrandamine või

⁷⁵ L. Lehis (viide 58), lk 40, p 4.1.

teenuse osutamine ei ole tingimata vajalik element pidamaks isikut käibemaksudkohustuslaseks. Eeltoodust tulenevalt piisaks tegelikult kui KMS teeks viite direktiivi majandustegevuse mõistele. Samas nagu direktiivis pole ettevõtluse jaoks tähtis kaupade võõrandamise või teenuse osutamise tulemus ning selles osas on KMS direktiiviga kooskõlas.

KMS § 2 lg-s 2 toodud ettevõtluse mõistet on püüdnud tõlgendada ka Maksu- ja Tolliamet, kuid pigem seeläbi, mis seda tõendab. Nimelt leiab nende kodulehelt järgmise selgituse „Ettevõtlusega tegelemine on reaalne alustatud majandustegevus, aga ka väljatöötatud äriplaan ja investeeringute tegemine ettevõtluse alustamiseks“⁷⁶. Selline tõlgendus on igati direktiivi ja Euroopa Kohtu tõlgendusega kooskõlas, kuid maksukohustuslaseks soovijaid aitaks oluliselt paremini Euroopa Kohtu poolt välja toodud käsitlused, mida majandustegevuseks loetakse ja mida mitte.

Eeltoodut kokku võttes on nagu direktiiviski maksukohustuslase mõiste KMS-s keskse tähendusega. Maksukohustuslase mõiste KMS-s eeldab ettevõtlust, millest viimane on omakorda iseseisev majandustegevus. Selline lähenemine on kooskõlas direktiivi maksukohustuslase mõistega. Erisuseks on vaid see, et KMS ettevõtluse mõiste eeldab kaupade või teenuste võõrandamist, mis aga tõlgendamisel selgus, ei ole tegelikult ettevõtluse olemasoluks vajalik element. Erinevalt direktiivist nõuab KMS maksukohustuslaseks olek lisaks ettevõtlusele registreeritust või vähemalt selleks kohustuse olemasolu, seda nõuet ja selle mõjusid ning kooskõla Euroopa Liidu õigusega analüüsitakse järgmises peatükis.

⁷⁶ Ettevõtluse tõendamine enne registreerimist. – Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=32625> (18.04.2015).

2. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASEKS REGISTREERIMINE EESTIS

2.1 Käibemaksukohustuslaseks registreerimine õigusaktide kohaselt

Eelmises peatükis selgitati, et KMS nõuab käibemaksukohustuslaseks olemiseks seda, et isik oleks selleks registreeritud või ta omaks vähemalt vastavat kohustust. Käesolevas peatükis keskendutakse registreerimisele ja registreerimiskohustusele ning sellega seonduvatele probleemidele (sh sisendkäibemaksu mahaarvamisoõigusele) ja võimalikele lahendustele. Seejuures on oluline rõhk pandud käibemaksukohustuslaseks registreerimisega seotud sätete kooskõla Euroopa Liidu õigusaktide ja Euroopa Kohtu praktikaga hindamisele.

KMS kohaselt tekivad just registreerimise hetkest alates isikule teatud kindlad õigused (olulisem neist käesoleva töö osas on KMS § 29 lg-le 1 vastav sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus) ja kohustused (olulisem siinkohal nimetada käibemaksu tasumise kohustus, mis tuleneb KMS § 24 lg-st 1). Seega käibemaksukohustuslaseks registreerimisega määratakse kindlaks ajahetk, mis tagab õigusselguse (isik teab täpselt, mis hetkest ta midagi tegema peab ja teha võib).⁷⁷ Kuigi ka registreerimata isikul on teatud kohustused (jälgida, registreerimiskohustuse piirmäära täitumist ning esitada õigeaegselt käibemaksukohustuslaseks registreerimise avaldus, mida allpool ka selgitatakse), ei ole need niivõrd ulatuslikud kui käibemaksukohustuslaseks registreeritud isikul.⁷⁸ Samamoodi tagab käibemaksukohustuslase number käibemaksusüsteemi toimimise ja administreerimise lihtsuse. See tähendab, et eespool toodud põhjendused, miks käibemaksukohustuslaseks registreerimist direktiivi ja Euroopa Kohtu praktika kohaselt vaja on, kehtivad ka KMS registreerimise vajalikkuse põhjendustena.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimist reguleerivad põhiliselt KMS § 19 ja 20. Nendest sätetest tulenevalt eristatakse isikuid, kellel ei ole veel registreerimiskohustus tekkinud ning isikuid, kellel see tekkinud on. Samuti eristatakse registreerimist isiku taotluse alusel ja maksuhalduri algatusel. Järgnevalt analüüsitakse neid eraldi.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus on KMS § 19 lg 1 kohaselt isikul:

a) kelle poolt tehtavate tehingute maksustatav käive, välja arvatud maksuvaba käive, mille tekkimise koht on Eesti ja/või

⁷⁷ L. Lehis (viide 58).

⁷⁸ L. Lehis (viide 72), lk 290, 7.2.1.

b) teenuse osutamise maksustav käive, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, välja arvatud maksuvaba käive,

ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot (välja arvatud põhivara võõrandamine ning Eesti isikule teostatav kaugmüük). Seejuures ei teki registreerimiskohustus juhul, kui isiku kogu maksustatav käive on 0% käibemaksumääraga maksustatav, välja arvatud kauba ühendusesisene käive ning KMS § 10 lg 4 p-s 9 nimetatud teenuse käive, kui teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele (KMS § 19 lg 1). See vastab artikkel 287-288 sätestatud maksuvabastuse sätetele, mida Eesti võib kohaldada.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustus tekib eeltoodud nõuetele vastaval isikul alates päevast kui 16 000 eurot ületati (KMS § 19 lg 1). Kui isik on ise lasknud oma andmed käibemaksukohustuslaste registrist kustutada avalduse alusel arvates, et 16 000 euro ületust 12 kuu jooksul ei tule, hakkab arvestuse lugemine pihta registrist kustutamisele järgnevalt päevast (KMS § 19 lg 2). Kui piirmäära samal aastal uuesti ületatakse, tuleb isik vastavast päevast taas käibemaksukohustuslaseks registreerida (KMS § 19 lg 2).

Direktiivi artikkel 287 sellist erisust nagu KMS § 19 lg 2 sätestab ette ei näe. KMS § 19 lg-s 2 toodud olukorra ilmestamiseks on esitatud järgnev näide. Kui 15 999 eurose aastakäibega isik laseb end juunis käibemaksukohustuslaste registrist kustutada ning käibearvestust hakatakse nullist lugema, siis tähendab see seda, et järgmisel poolaastal võib tal vabalt käive 16 000 euronit ulatuda, ilma et tal registreerimiskohustus tekiks. Ilmselgelt antakse sellisel juhul isikule käibemaksu tasumise kohustusest vabastus üle direktiivi artiklis 287 märgitud 16 000 euro aasta kohta. Selline lähenemine ei ole aga arvestades võimalikke konkurentsi mõjutusi direktiivi kohaselt lubatav, mistõttu vajaks see säte muutmist (ära jätmist).

Kui 16 000 eurose käibe ületamisel on registreerimine kohustuslik, siis on olemas võimalus nii öelda vabatahtlikuks registreerimiseks, mis on koosõlas direktiivi artikliga 290 (see tähendab maksuvabastuse saanud isikute õigust valida tavapärase käibemaksureeglite kohaldamine). Selline võimalus on antud KMS § 20 lg 2 kohaselt kolmel juhul:

- 1) isikul ei ole veel KMK-ks registreerimiskohustust (st KMS § 19 alusel) tekkinud;
- 2) kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise ning
- 3) ekspordi korral.

Need kolm võimalust, eriti neist esimene, on piisavalt laiad, et mahutada enda alla kõikvõimalikud juhtumid. Seega eeltoodust tulenevalt peaksid kõik, kes

käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks soovi avaldavad, ka selleks saama. Samasisuline mõte on väljendatud ka KMS seletuskirjas⁷⁹. Selline lähenemine on ka direktiivi ja Euroopa Kohtu seisukohtadega igati kooskõlas.

KMS § 20 lg 2 p-d 2 ja 3 on lisandunud alles 01.03.2014 ning muudatuse põhjuseks oli vajadus muuta sätet õigusselguse huvides täpsemaks. Nimelt oli vajadus tagada ühendusesisest maksuvaba soetamist teostavate isikute registreerimine seoses ühendusesisese käibe aruandlusega ning ekspordil sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisega.⁸⁰ Käesoleva töö autor on seisukohal, et kui enne vastavate muudatuste sisseviimist olid need kaks juhtumit mahutatavad esimese punkti alla, siis tundub üksnes õigusselguse põhjendusena täpsustuste juurdetoomine ebavajalik. Samahästi võiks sellisel juhul seadusesse panna kirja ükshaaval kõikvõimalikud erijuhtumid, kus isik samuti võib avalduse käibemaksukohustuslaseks esitada. Selline lähenemine pigem koormab KMS-i.

Olenemata sellest, kas registreerimiskohustus on olemas või mitte, tuleb käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks esitada maksuhaldurile avaldus (KMS § 20 lg 1 ja 2). Erinev on vaid see, et käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustuse olemasolu korral, tuleb avaldus esitada kolme tööpäeva jooksul alates selle tekkimise päevast (KMS § 20 lg 1). Maksuhaldur võib isiku ka ise käibemaksukohustuslaseks registreerida, seda juhul, kui käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustus (KMS § 19) on maksuhalduri andmete alusel tekkinud, kuid isik ei ole avaldust tähtaegselt esitanud (KMS § 20 lg 10). Mingeid sanktsioone otseselt KMS ette ei näe, kui registreerimiskohustuse täitmisega hilinetakse. Siiski MKS⁸¹ §-st 154 tulenevalt võib tagajärjeks olla rahatrahv, kui registreerimiskohustust üldse ei täideta.

Põhjalikuma analüüsimise korral on olemas ka kaudsed tagajärjed, mis registreerimiskohustuse õigeaegse täitmata jätmisega kaasnevad. See tähendab, et lisaks MKS §-s 154 sätestatud rahatrahvile tuleb arvestada registreerimiskohustuse täitmisega viivitamisest, et tagantjärele tuleb esitada käibedeklaratsioonid alates ajast, millest isik käibemaksukohustuslaseks registreeriti (KMS § 27 lg 1). Kui nendes perioodides tekkis ka

⁷⁹ Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu 740 SE I seletuskiri. - Arvutivõrgus:

http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=052700020 (18.04.2015), §19 lg 1 kommentaarid.

⁸⁰ Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 506 SE seletuskiri. - Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&eid=93f9c00d-0981-4e69-9965-5cac8f3deaa1> (18.04.2015), § 20 lg 2 kommentaarid.

⁸¹ Maksukorralduse seadus. - RT I 2002, 26, 150...RT I, 17.03.2015, 10.

käibemaksu tasumise kohustus, siis tuleb arvestada ka intressi tasumise kohustusega, mis on 0,06% päevas (MKS § 115 lg 1, § 117 lg 1).

Eeltoodule lisaks ei vasta ka arved, mis on esitatud ilma käibemaksukohustuslaseks registreerimata, ilmselt KMS § 37 lg 7 nõuetele. See tähendab, et neile pole neile märgitud käibemaksukohustuslase numbrit ning käibemaksu, mistõttu on jäetud tehingupartner samuti käibemaksu mahaarvamise õigusest ilma. Samuti jõustusid alates 01.11.2014 KMS muudatused, kus käibedeklaratsiooniga koos tuleb esitada lisa, kus näidatakse tehingupartnerite 20% või 9% määraga maksustatavad arved, mille kogusumma ületab ühe tehingupartneri kohta 1000 eurot (KMS § 27 lg 1 ja 1²). Ka see kohustus on registreerimata jätmisel jäetud täitmata. Seega, mida kauem registreerimise avalduse esitamisega viivitatakse, seda ulatuslikumad on hiljem sellega kaasnevad kohustused.

Siinkohal tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu hinnangul peavad sanktsioonid, mida teavituskohustuse täitmise tagamiseks rakendatakse, olema kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega. Seega tuleb hinnata, kas eeltoodud sanktsioonid käibemaksukohustuslaseks registreerimata jätmise või sellega viivitamise osas on proportsionaalsed. Deklaratsioonide esitamise kohustus, sealt tulenev võimalik intress ja arvete õigsuse nõuet saab pidada tavapäraseks maksukohustuslaste kohustuseks. Asjaolu, et deklaratsioonid tuleb tagantjärele esitada, intressi tasuda ja arved parandada, seab isiku ühtlasi võrdsesse olukorda isikuga, kes teavituskohustust õigeaegselt täitis. Eeltoodust tulenevalt ei saa selliseid kohustusi pidada sanktsioonideks käibemaksukohustuslaseks registreerimata jätmise või sellega viivitamise eest.

Sanktsiooniks saab aga pidada rahatrahvi. Rahatrahv on kindlasti sobiv vahend, selleks et isikud täidaksid käibemaksukohustuslaseks registreerimise nõuet, sest karistuse hirmu tõttu sunnib see isikuid end käibemaksukohustuslaseks registreerima. Samas on küsimus selle vajalikkuses, kui Maksu- ja Tolliametil on õigus KMS § 20 lg 10 alusel isik ka ise käibemaksukohustuslaseks registreerida. See tähendab, et registreerimiskohustus saab täidetud ja eesmärk saavutatud ning tekib küsimus karistamise vajalikkuses. Seega võib sellisel kujul olev rahatrahv olla ebavajalik meede sundimaks isikut registreerimiskohustust täitma.

Pöördudes tagasi registreerimise sätete juurde, tuleb märkida, et kuni 30.04.2004 kehtinud KMS järgi registreeriti käibemaksukohustuslaseks nii need, kellel registreerimiskohustus oli

tekkinud kui ka need, kes selleks soovi avaldasid.⁸² 01.05.2004 jõustus aga Eestis uus KMS, millega lisandus oluline muudatus. Nimelt peab isik KMS § 20 lg 4¹ kohaselt registreerimiseks tõendama Eestis ettevõtlusega tegelemist või sellega alustamist. Seejuures kohustus ettevõtlusega tegelemist või sellega alustamist tõendada tuleb mõlemal: isikul kellel käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustus on tekkinud kui ka sellel, kes esitab avalduse KMS § 20 lg-s 2 märgitud alusel. Samuti tuleneb KMS § 20 lg-st 4¹ maksuhaldurile võimalus isik eeltoodud alusel (kui isik ettevõtlusega ei tegele või sellega ei alusta) registreerimata jätta.

Selline säte piirab käibemaksukohustuslaseks registreerimise võimalusi. Samas on sätte eesmärk hoida käibemaksukohustuslaste registrist eemal ettevõtlusega mittetegelevad firmad (nn riiulifirmad), keda võidakse hakata ära kasutama maksupettuste toimepanemiseks.⁸³ Esimeses peatükis selgitati, et direktiiviga on maksupettuste vastane võitlus igati tunnustatud eesmärk ning kuna direktiiv ei sätesta meetmeid käibemaksukohustuslaste registri korrashoiuks, saab järeldada, et need on iga liikmesriigi enda kehtestada jäetud. Samas nagu märgitud, ei tohi need meetmed minna kaugemale kui selle eesmärgi saavutamiseks vajalik on. Seega tuleb sellise meetme mõju direktiiviga kooskõla hinnata.

Praktikas näeb KMS § 20 lg 4¹ kohane menetlus välja järgmiselt. Isik esitab maksuhaldurile käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse⁸⁴ ning tal on võimalik otsustada, kas ta lisab sinna juurde ettevõtluse alustamise või tegelemise kohta tõendeid või mitte. Seejärel otsustab maksuhaldur, kas avaldusel märgitust või ka sinna lisatud dokumentidest piisab. Kui otsus on, et piisab registreerib maksuhaldur isiku käibemaksukohustuslaseks. Kui ei piisa, siis teeb maksuhaldur korralduse ettevõtlusega tegelemise või sellega alustamise kohta tõendite esitamiseks, mille peale isik kas esitab tõendid või mitte. Seejärel on maksuhalduril taas otsustamiskoht, kas esitatud tõenditest piisab, et isik käibemaksukohustuslaseks registreerida, küsida täiendavaid tõendeid isikult endalt või tema tehingupartneritelt või keelduda isiku registreerimisest käibemaksukohustuslasena.

Eeltoodust tulenevalt on võimalik, et maksuhaldur registreerib isiku üksnes avaldusel toodud informatsiooni alusel, teisalt aga ka olukord, kus esitatakse mitu dokumenti, mis ettevõtlust

⁸² L. Lehis (viide 58), lk 207, p 5.1.

⁸³ Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu 740 SE I seletuskiri (viide 79), § 22 lg 3¹ kommentaarid.

⁸⁴ Käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm on kättesaadav arvutivõrgus: http://www.emta.ee/public/vormid/maksuvormid/KMD_jm_kaubemaksu_vormid/2012/Vorm_KR_2012_taideta_v.pdf (18.04.2015).

peaksid tõendama, aga maksuhaldur isikut siiski käibemaksukohustuslaseks ei registreeri. Seejuures pole maksuhalduril kohustust ise täiendavaid tõendeid KMS § 20 lg 4¹ sõnastusest tulenevalt ise juurde otsida. Kui mingid tõendid on maksuhaldurile esitatud, siis Euroopa Kohtu lähenemisest tulenevalt ei tohiks maksuhaldur keelduda puhtalt KMS § 20 lg 4¹ alusel isikut käibemaksukohustuslaseks registreerimast ilma, et oleks olemas selline objektiivne teave, mis võimaldab kahtlustada, et antud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit hakatakse kuritarvitama. Kuna KMS § 20 lg 4¹ sellise võimaluse annab, on see lähenemine ilmselgelt Euroopa Liidu ühtse õigusliku lähenemisega vastuolus.

Kui tõendeid üldse ei esitata, võib öelda, et avaldusest üksi on liiga vähe selleks, et isik oleks tõendanud, et ta plaanib alustada ettevõtlust või majandustegevust ja omab käibemaksukohustuslase staatust. See on Euroopa Kohtu lähenemisega kooskõlas vaid juhul, kui tõesti muid tõendeid ettevõtluse alustamise kohta peale avalduse pole (nt puudub kodulehekülg, töötajad jms). Kui aga mingid tõendid siiski olemas on, siis tuleb põhjendada kahtlust, et käibemaksukohustuslaste registreerimise numbrit hakatakse kuritarvitama. Seega direktiiviga kooskõlaliseks lahenduseks oleks KMS § 20 lg 4¹ sõnastust täiendada nii, et maksuhaldur saab isikut käibemaksukohustuslaseks registreerimast keelduda üksnes juhul, kui puuduvad igasugused tõendid ettevõtlusega tegelemise või sellega alustamise kohta ning muudel juhtudel, kui objektiivsetest tõenditest tulenevalt on kahtlus, et käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit hakatakse kuritarvitama (sinna alla kuuluks ka pettuse toimepanemine või selles osalemine).

Eelnevaga aga KMS § 20 lg-t 4¹ probleemid ei piirdu. Sätet grammatiliselt tõlgendades selgub, et tõendada tuleb just Eestis ettevõtlusega tegelemist või sellega alustamist, kuid maksuhaldur saab isiku registreerimata jätta juhul, kui ettevõtlusega ei tegeleta või alustata. Seega on segadus selles, kas tõendada tuleb vaid ettevõtlusega tegelemist või sellega alustamist või peab see kindlasti olema Eestis. Lähtudes direktiivist on sõna Eestis kahtlemata üleliigne, sest direktiivi mõistes pole tähtsust, kus majandustegevust teostatakse, registreerimisvõimalus peab säilima.

Kirjanduses on peetud KMS § 20 lg 4¹ regulatsiooni maksumaksja vaenulikuks, sest see annab võimaluse maksuhalduri ametnikule toimida oma suva järgi ja takistada isiku registreerimist.⁸⁵ Selline järeldus on tingitud sellest, et KMS § 20 lg 4¹ toodust ei tulene täpselt, kui palju ja millised tõendid ettevõtlusega tegelemise või sellega alustamiseks on

⁸⁵ Maksukäsiraamat. Äripäeva käsiraamat. Tallinn: Äripäeva kirjastus 1998, lk 1, p 7.1.1.1.

piisavad ning jätab selle üle otsustamise maksuhaldurile. Rahandusministeeriumi selgitused tõendite arvu ega sisu kohta vastust ei anna⁸⁶. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt on leitav vaid üldine selgitus tõendite kohta: „Tõend on igasugune teave, mis kinnitab, et avalduse esitaja on avalduses märgitud tegevuskohas kas ettevõtlust alustanud või ettevõtluse alustamine on kavandatud. Sellisteks tõenditeks võivad olla näiteks eellepingud, lepingud (rendi-, hanke-, tarne-, töölepingud jms), tehtavate tööde objektid jne.“⁸⁷ Samuti võib etteruttavalt öelda, et need välja pakutud tõendid ei ole näiteks Eesti kohtupraktikat vaadates alati ettevõtluse tõendamiseks piisavad. Seda kinnitab ka Eesti Maksu- ja Tolliamet Liidu praktika⁸⁸. See tähendab, et lisaks direktiiviga vastuolule, on probleem selles, et KMS § 20 lg 4¹ sõnastus annab maksuhaldurile liiga laia kaalutusõiguse. Seda aitaks lahendada just eeltoodud KMS § 20 lg 4¹ konkretiseerimine.

Eelnevalt kirjeldatud kaalutusõigus on siiski piiratud. Nimelt selgitati eespool maksuhalduri praktikat KMS § 20 lg 4¹ rakendamises ning toodi välja, et enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist antakse vähemalt üks kord korraldus ettevõtlusega tegelemise või sellega alustamise tõendamiseks. Seega korraldusega sellise võimaluse andmine on kujunenud üheks registreerimisest keeldumise eelduseks, kuigi seadusandja seda kohustuslikuna ette ei ole näinud (seda saab järeldada sõna „võib“ kasutamisest). Korralduse andmisega tagatakse ühtlasi ärakuulamisprohüümide (MKS § 13 lg 1). Ometigi nagu eespool selgitatud ei ole välistatud isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimisest keeldumine ka pärast sellise võimaluse andmist ning seda direktiiviga vastuolus oleval KMS § 20 lg 4¹ alusel ehk isegi siis kui mingit tõendit seda justkui kinnitaksid. Seega vajab säte ikkagi muutmist.

Kui isik siiski otsustatakse käibemaksukohustuslaseks registreerida, tehakse vastav kanne viie tööpäeva jooksul alates kas alates avalduse või ettevõtluse alustamise või tegelemise kohta tõendite saamisest arvates (KMS § 20 lg 3-4, KMS § 20 lg 4¹). Registreerimise otsus tehakse isikule teatavaks hiljemalt kas registreerimisotsuse tegemise päevale järgnevalt tööpäeval (kui isik esitab selleks avalduse, KMS § 20 lg 5) või selle tegemise päevast alates kolme tööpäeva jooksul (kui maksuhaldur avastab, et registreerimiskohustus on tekkinud, aga avaldust tähtaegselt pole esitatud, KMS § 20 lg 10). Samas puuduvad samasugused sätted KMS § 20 lg 4¹ alusel isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimata jätmise kohta, see tähendab, et

⁸⁶ Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2015. – Arvutivõrgus: http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaaris_seis_01_01_2015_ules.pdf (19.04.2015).

⁸⁷ Ettevõtluse tõendamine enne registreerimist (viide 76).

⁸⁸ M.Huberg. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja registrist kustutamine. MaksuMaksja 2013, nr 6/7. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1403> (19.04.2015).

puudu on teavitamise viis ja aeg. Siiski võiks avaldust käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohta käsitleda kui taotlust HMS § 14 lg 1 mõttes ning seega tuleks tulenevalt HMS⁸⁹ § 43 lg 2 anda selle kohta haldusakt, mistõttu saab väita, et registreerimata jätmise kohta tuleb väljastada otsus. See ühtib senise maksuhalduri praktikaga (nähtub kohtulahenditest) ning kindlasti tagab isiku huvid, sest seda otsust on võimalik vaidlustada.

Eeltoodu ei lahenda aga registreerimisest keeldumise otsuse aja probleemi. Analoogiat kohaldades võiks ehk jõuda järeldusele, et registreerimisest keeldumine tuleks otsustada viie tööpäeva jooksul alates tõendite saamisest nagu registreerimise küsimus (KMS § 20 lg 4¹). Samas ei hõlma selline lähenemine juhtumit, kus ettevõtluse alustamise või tegelemise kohta tõendeid ei esitatagi. Sellisel juhul oleks võimalik kohaldada HMS § 38 lg-t 3 ja avaldus läbivaatamata jätta ning seda võib teha samuti lisatõendite esitamiseks antud tähtajast viiendal tööpäeval (jätmaks varuaeg juhaks kui näiteks postiasutuse töö tõttu isiku poolt tõendite edastamine viibib). Samas oleks oluliselt selgem, kui vastavad sätted või vähemalt viited KMS-s kirjas oleksid.

Eraldi probleem on ka registreerimise aja mõjudega. Vastavalt KMS § 20 lg-le 3, 10 ja 11 registreeritakse isik käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga. Kui aga registreerimiskohustust ei ole veel tekkinud, siis on võimalik isikul valida, kas ta laseb end registreerida avalduse saamise päeva või hilisema kuupäeva seisuga (täpsustuseks olgu öeldud, et kui hilisema kuupäeva valikut tehtud ei ole, registreeritakse isik ikkagi avalduse saamise päeva seisuga, KMS § 20 lg 4). Eelnev tähendab, et käibemaksukohustuslaseks tagasiulatuvalt registreerimine on võimalik üksnes juhul, kui registreerimiskohustus on tekkinud. Mida selline piirang tähendab (just sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, aga ka käibemaksu tasumise kohustuse osas) tulebki järgnevalt analüüsida.

Kui üldiselt reguleerib sisendkäibemaksu mahaarvamist KMS § 29 lg 1, siis KMS § 29 lg-d 5-5² on selle suhtes erisäteteks. Need normid reguleerivad teenuste, kaupade ja põhivara osas sisendkäibemaksu mahaarvamist, kui viimased nimetatutest on soetatud enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist. Siinkohal tuleb märkida, et enne 01.03.2014 puudus vastav säte enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist soetatud teenuste ning põhivara osas. Muudatus oli KMS muutmise seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt tingitud Riigikohtu Halduskolleegiumi kohtuotsusest 3-3-1-72-12 (mis viitas ka Euroopa Kohtu

⁸⁹ Haldusmenetluse seadus. - RT I 2001, 58, 354...RT I, 23.02.2011, 8.

otsusele kohtuasjas C-385/09), kus leiti, et „siseriikliku õigusega ei tohi keelata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tagasiulatuvalt, kui maksukohustuslane täidab kõik direktiiviga käibemaksu mahaarvamiseks ette nähtud tingimused ja registreerib ennast mõistliku aja jooksul pärast registreerimiskohustuse tekkimist liikmesriigis käibemaksukohustuslasena.“⁹⁰

KMS § 29 lg-d 5-5¹ analüüsid selgub, et neis toodud juhtudel on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus seotud ajaga, kui need kaubad või teenused maksustatava käibena kas võõrandati või edasi osutati. Selline erisus tähendab käibe ootamist mahaarvamise õiguse saamiseks. Samal ajal saab isik, kes on käibemaksukohustuslaseks registreeritud ja soetab kaupa või teenuseid, KMS § 29 lg 1 kohaselt sisendkäibemaksu maha arvata samal maksustamisperioodil ootamata ära neist konkreetsetest kaupadest või teenustest tekkivat käivet. See tähendab, et isikuid koheldakse erinevalt sõltuvalt sellest, millal nad käibemaksukohustuslaseks said.

Lisaks eeltoodule, kui isikul on registreerimiskohustus tekkinud tagasiulatuvalt, aga mitte nende kaupade või teenuste osas, mis ta on soetanud enne käibemaksukohustuslaseks registreerimise kuupäeva, tuleb tal KMS § 29 lg 1 alusel käibemaksu tasuda, aga mahaarvamiseõigust ta nende kaupade osas teostada ei saa. See tähendab, et maksukohustus tekib tagasiulatuvalt, mahaarvamiseõigus aga mitte, mis on ebaõiglane.⁹¹ Siinkohal tuleb meelde tuletada, et direktiivi artikkel 167 kohaselt tekib mahaarvamiseõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal ning eespool viidatud Euroopa Kohtu ja Riigikohtu lahendite kohaselt ei tohi tagasiulatuvat sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust põhjendamatult (ehk kuritarvitamise või maksupettuse vältimise eesmärgita) piirata.

Mis puutub põhivara osas sisendkäibemaksu mahaarvamisse, siis KMS § 29 lg 5² tõlgendamise osas on tõlgendusi andnud ka Rahandusministeerium. Nimelt on Rahandusministeerium selgitanud järgmist: „Enne maksukohustuslasena registreerimist soetatud põhivara puhul on õigus isikul maksukohustuslasena registreerimisel selle põhivara edasisel kasutamisel arvata sisendkäibemaks maha arvestades põhivara tegelikku maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsust sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi jooksul, st korrigeerimisel lähtutakse KMS §-s 32 toodud korrast. Mittemaksukohustuslasena põhivara kasutamise perioodi käsitatakse perioodina, mil seda põhivara ei kasutatud

⁹⁰ Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 506 SE seletuskiri (viide 80), § 29 lg 5, 5¹ ja 5² kommentaarid.

⁹¹ M. Huberg (viide 88).

maksustatava käibe tarbeks.⁹² Seega piiratakse registreerimisest sõltuvalt sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust, mis direktiivi ja Euroopa Kohtu käsitle kohaselt pole lubatav.

Eeltoodud probleemi Euroopa Liidu õigusega kooskõlaliseks lahenduseks, mis on ka juba varasemalt välja pakutud, oleks lubada tagasiulatuvat käibemaksukohustuslaseks registreerimist isiku soovil (st sõltumata käibe täitumisest).⁹³ Selline lähenemine on paljudes Euroopa Liidu liikmesriikides ka lubatud ja soovitud lahendus.⁹⁴ See tähendab küll, et maksuhalduri koormus vastava perioodi sisendkäibemaksu kontrollimise kohustusega suureneb, kuid teisalt järgitakse direktiivi põhimõtteid. Seejuures pettuste tõkestamiseks jääb maksuhaldurile võimalus kuritarvitamise kahtluse korral isikut mitte käibemaksukohustuslaseks registreerida ning registreerimise otsus vajadusel kehtetuks tunnistada. Ühtlasi aitab tagasiulatava registreerimise võimaluse lubamine lahendada ka teisi probleeme, mida allpool täiendavalt käsitletakse.

Nimelt on ebaselge registreerimisavalduse lahendamisaeg, kui Maksu- ja Tolliametile esitatakse ettevõtlusega tegelemiseks tõendid ning maksuhaldur peab neid ebapiisavaks ja annab tähtaja täiendavate tõendite esitamiseks. See tähendab, et küsimus on selles, kas sellisel juhul lükkub otsuse tegemise tähtaeg edasi? Samuti puudub KMS-s regulatsioon, kui kaua saab kesta olukord, kus maksuhaldur lükkab edasi otsustamist küsides pidevalt uusi ja uusi lisatõendeid ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks või pöördub tõendite saamiseks kolmandate isikute poole.

Maksuhalduri seisukohalt oleks loomulikult soodsam variant, kus otsuse tegemise tähtaeg lükkuks lisatõendite küsimisega edasi, samas maksukohustuslase poolelt on see kindlasti ebasoodsam. Eelnevatest küsimustest arusaamiseks on esitatud järgmine näide: isik esitab maksuhaldurile avalduse 25.06.2014, tal on registreerimiskohustus tekkinud 24.06.2014, maksuhaldur venitab registreerimisega kolm kuud küsides pidevalt lisatõendeid, isik registreeritakse lõpuks 25.09.2014 tagasiulatuvalt 24.06.2014 seisuga. Siit tulenevalt ongi küsimus, et kas isik peaks siis 3 kuud mitte arveid väljastama ja ettevõtlusega tegelema? Tundub ebareaalne ja samuti direktiiviga vastuolus olev lahendus.

⁹² Käibemaksuseadus (viide 86), § 29 lg 5, 5¹ ja 5² kommentaarid.

⁹³ M.Huberg (viide 88).

⁹⁴ T.Elling. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus enne isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimist toimunud tehingutel. MaksuMaksja 2010, nr 11. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=993> (19.04.2015).

Üks võimalus oleks edasi tegutseda ja arvetele käibemaks lisada. Samas on probleemiks see, et isiku tehingupartnerid ei saa käibemaksu nende arvete alusel maha arvata, sest isik ei ole veel käibemaksukohustuslane. Loomulikult hiljem, kui käibemaksukohustuslaseks tagasiulatuvalt saadakse, on võimalik vastavad korrigeerimised teha, kuid see nõuab isikute jaoks lisapingutust, samuti annab hilisema võimaluse raha kasutamiseks. Seega vajaks selline hõljumisaeg samuti reguleerimist.

Veelgi segasem on selline olukord isiku jaoks, kellel registreerimiskohustus ei ole veel tekkinud ja ta soovibki 25.06.2014 käibemaksukohustuslaseks saada, menetlus kestab 3 kuud ning kolmanda kuu lõpus leiab maksuhaldur, et ettevõtlus ei ole siiski tõendatud ning keeldub isikut käibemaksukohustuslaseks registreerimast. Sellisel juhul, kui isik on esitanud arveid käibemaksuga võivad jääda tema tehingupartnerid ilma mahaarvamise õigusest, mida nad tehingut tehes lootsid ning KMS § 38 lg-st 1 tulenevalt tuleb arvetel kajastatud käibemaks riigile tasuda (välja arvatud kui tehakse kreditarved). Selline lähenemine ei ole direktiiviga kooskõlas, kui selline keeldumine toimub ilma kuritarvitamise või pettuse kahtluse põhjendamiseta.

Uue avalduse esitamine, kui registreerimiskohustus tekkinud ei ole, ei aita, sest uue avalduse esitamisel ei ole võimalik käibemaksukohustuslaseks saada varem, kui avaldus on esitatud. Selline olukord on kahtlemata isiku jaoks ebakindlust tekitav ja koormav ning seadus selleks lahendusi ette ei näe. Seega vajaks KMS muutmist, et panna paika piirid, millise tähtaja jooksul taotlus lahendatakse ning mitu korda on võimalik seda tähtaega pikendada. Samuti oleks vajalik juhis käitumiseks nii öelda hõljumisajal kui käibemaksukohustuslaseks registreerimise avaldus on esitatud, aga seda lahendatud veel ei ole ning anda võimalus ka vabatahtlikuks tagasiulatuvaks registreerimiseks ja piirata registreerimisest keeldumist kuritarvitamise ohu nõudega.

Tuleb tõdeda, et isegi, kui isik on käibemaksukohustuslaseks registreeritud, säilib ebakindlus, sest maksuhalduril on õigus registreerimise otsus kehtetuks tunnistada. Näiteks võib vajadus selleks tulla olukorras, kus registreerimisel on esitatud valeandmeid, võltsitud dokumente või on registreerimisavaldus esitatud õigusrikkumise toimepanemiseks. Samas on üks kehtetuks tunnistamise olukord äratoodud ka KMS § 20 lg-s 11, see tähendab, et registreerimise otsus tuleb tagasiulatuvalt kehtetuks tunnistada olukorras, kus isik on registreeritud käibemaksukohustuslaseks, kuid registreerimiskohustus tekkis enne seda. Kuna MKS-s on erisätted vaid maksuotsuste muutmise ja kehtetuks tunnistamise kohta (vt MKS § 101-104),

mida isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimise otsus aga ei ole, siis MKS § 46 lg-st 1 tulenevalt tuleb kohaldada HMS-i.⁹⁵

Kehtetuks tunnistamisel tuleb arvestada, et käibemaksukohustuslaseks registreerimise otsus on nii soodustava kui ka koormava iseloomuga, mis teeb HMS kehtetuks tunnistamise sätete (HMS § 64-70) kohaldamise keerulisemaks. Kuna KMS ei keela ega ka kohusta (v.a KMS § 20 lg 11) registreerimise otsust kehtetuks tunnistada, siis saab maksuhaldur seda teha kaalutusõiguse alusel tulenevalt HMS § 64 lg-st 2. Kaalutusõiguse alusel vastava otsuse kehtetuks tunnistamisel tuleb arvestada ka HMS § 64 lg-s 3 tooduga ehk haldusakti andmise ja haldusakti kehtetuks tunnistamise tagajärgi isikule, haldusakti andmise menetluse põhjalikkust, haldusakti kehtetuks tunnistamise põhjuste olulisust ning nende seost isiku osalemisega haldusakti andmise menetluses ja isiku muu tegevusega, haldusakti andmisest möödunud aega ning muid tähtsust omavaid asjaolusid (sinna alla võib kuuluda ka isiku tehingupartnerite, eelkõige ostjate huvi näiteks sisendkäibemaksu maha arvata). Kuna kehtetuks tunnistamine on kahtlemata isikule, kelle käibemaksukohustuslaseks registreerimise otsus kehtetuks tunnistatakse, vähemalt teatavas osas kahjulike tagajärgedega (näiteks kaotab isik sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, kui kehtetuks tunnistamine toimub tagantjärele), siis tuleb lähtuda kehtetuks tunnistamisel isiku kahjuks kehtetuks tunnistamise sätetest (HMS § 64 lg 4).⁹⁶ Seega ei saa kindlasti kehtetuks tunnistamist otsustada kergekäeliselt.

Lisaks tuleb otsustada (v.a KMS § 20 lg 11 toodud juhtumil) kas tunnistada käibemaksukohustuslaseks registreerimise otsus kehtetuks edasi- või tagasiulatuvalt, kuid eelduseks on mõlemal juhul õigusvastane haldusakt (HMS 65 lg 1 ja 66 lg 1). Samuti tuleb arvestada isiku usaldust, et haldusakt jääb kehtima, avalikku ja haldusaktiga koormatud isiku huvi, et haldusakt tunnistataks kehtetuks (HMS § 67 lg 1). Usaldus on välistatud vaid HMS § 67 lg-s 4 nimetatud juhtumitel, millest siinkohal võiks kohased olla punktid 2, 5 ja 6. HKMS § 67 lg 4 p 2, 5 ja 6 kohaselt on usaldusele tuginemine välistatud olukordades, kus kehtetuks tunnistamise võimalus on ette nähtud seaduses; isik oli haldusakti õigusvastasusest teadlik või ei olnud sellest oma süü tõttu teadlik; või haldusakt on antud isiku esitatud ebaõigete või mittetäielike andmete alusel või pettuse või ähvardusega või muul viisil haldusorgani õigusvastase mõjutamise tulemusena.⁹⁷

⁹⁵ L. Lehis (viide 58), lk 217-218, p-d 11.-11.3.

⁹⁶ L. Lehis (viide 58), lk 217-218, p 11.2.

⁹⁷ L. Lehis (viide 58), lk 218, p 11.3.

Eeltoodust tulenevalt saab järeldada, KMS § 20 lg 11 kohase kehtetuks tunnistamise korral on tegemist tagasiulatuva kehtetuks tunnistamisega ning isik usaldusele tugineda ei saa (on olemas seadusest tulenev alus) ning maksuhalduril on õigus registreerimise otsus kehtetuks tunnistada. Sellest võivad tekkida siiski eespool kirjeldatud probleemid (näiteks arvete korrigeerimise ja täiendava käibemaksu tasumise kohustused). Ülejäänud olukordades on maksuhalduril otsustusruum, kas õigusvastane otsus edasi- või tagasiulatuvalt kehtetuks tunnistada. Selliseks otsuseks võib olla näiteks juhtum, kus ettevõtluse tõendamiseks kasutatakse võltsitud dokumente ja tegemist on realselt mittetegutseva äriühinguga.⁹⁸

Kehtetuks tunnistamisel tuleb aga arvestada, et tema tehingupartnerilt (heausksel ostjal) ei tohi ära võtta õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Tagasiulatuv otsuse kehtetuks tunnistamine on efektiivne juhul, kui isikul on käibemaksu enammakse, sest tagasiulatuva kehtetuks tunnistamisega kaotab isik õiguse sisendkäibemaksu maha arvata. Lisaks on võimalik ka, et registreerimise otsus on tühine, kuid võib väita, et ilmselt tuleb seda reaalsuses harvadel juhtudel ette, mistõttu seda siinkohal pikemalt ei käsitata. Samuti tuleb märkida, et otsuse kehtetuks tunnistamist ei toimu ka juhul, kui isik kustutatakse käibemaksukohustuslaste registris, sest selle kohta tehakse KMS § 22 lg 5 alusel eraldi otsus (kustutamist käsitatakse eraldi alapeatükis).⁹⁹

MKS § 137 lg-st 1 ning § 151 lg-st 1 tulenevalt võib iga isik, kes leiab, et maksuhalduri haldusaktiga on rikutud tema õigusi või piiratud tema vabadusi, pöörduda vaidega Maksu- ja Tolliameti poole ja/või kohtusse. Samamoodi võib vaidlustada ja/või kohtusse pöörduda ka MKS § 137 lg 2 p 1-2 ja 4-5 ning § 151 lg 1 alusel viivituse, tegevusetuse, haldusakti andmise taotluse tagastamise ning muude maksuhalduri toimingute peale. Seega, kui maksuhaldur on käibemaksukohustuslaseks registreerimisega viivitanud või olnud tegevusetu, registreerinud isiku valesst kuupäevast, samuti keeldunud isikut käibemaksukohustuslaseks registreerimast (sh avalduse läbi vaatama jätnud), on isikul õigus selle peale vaie esitada või kohtusse pöörduda.

Ilmselt võiks eeltoodud juhtudel olla isiku sooviks esitada eelkõige tühistamis-/kehtetuks tunnistamis- (keeldumisotsuse osas), kohustamis- (taotleda, et maksuhaldur isiku käibemaksukohustuslaseks registreeriks või vähemalt avalduse uuesti läbi vaataks või registreerimiskuupäeva parandaks) või kahju hüvitamiskaebus (viivituse, tegevusetuse,

⁹⁸ L. Lehis (viide 58), lk 218, p-d 11.3-11.4.

⁹⁹ L. Lehis (viide 58), lk 217-218, p-d 11., 11.3-11.4.

keeldumisotsuse osas) (MKS § 137 lg 1 ja HKMS¹⁰⁰ § 37 lg 1 p 1, 2, 4). Tuleb meenutada, et käibemaksukohustuslaseks registreerimata jätmise otsus on kaalutusotsus, mistõttu tuleb arvestada sellise otsuse kohtuliku kontrolli erisustega. Siiski ettevõtlusega tegelemise mõiste on KMS-s määratletud, mistõttu ei ole selles osas tegemist sellise hindamisega, milles kohtulik kontroll oleks kuidagimoodi piiratud.

Kaalumisvigadega otsus kuulub tühistamiskaebuse korral üldiselt rahuldamisele. Erandiks on hinnangulised otsused ja kui tegemist on ebaolulise veaga, kui see ei saanud mõjutada asja otsustamist.¹⁰¹ Käibemaksukohustuslaseks registreerimisel hinnatakse, kas isik tegeleb ettevõtlusega või alustab sellega. Ebaoluliseks veaks saab pidada olukorda, kus isik esitab mingi tõendi ja see ei tõenda ettevõtlust, kuid seda on maksuhaldur põhjendanud erinevalt kui seda kohus teeks. Üldiselt on seega registreerimisest keeldumise otsuse tühistamine või kehtetuks tunnistamine võimalik.

Kohustamiskaebuse osas ei saa kaalutusõiguse tõttu üldjuhul teha haldusorgani tegevust lõplikult kindlaks määravat kohtuotsust, välja arvatud kaalutusõiguse redutseerimisel nullini¹⁰². Selline nullini redutseerumine võiks olla juhul kui registreerimiskohustus on ületatud ning kuritarvitamise või pettuse kahtlus puudub. Samuti pole välistatud registreerimiskuupäeva muutmine kohtu poolt, kui näiteks kohtule esitatakse tõendid selle kohta, et käive on täitunud registreerimisotsuse tegemisest varasemal kuupäeval. Ülejäänud juhtudel on seega üldiselt võimalik taotleda üksnes avalduse uuesti läbivaatamist, kui on tehtud käibemaksukohustuslaseks registreerimisest keeldumise otsus. Seega jääb probleem, et maksuhalduril on avalduse uuesti läbivaatamise korral võimalik otsustada, et vaja on lisatõendeid ja nii registreerimist venitada. Sellist probleemi aitakski likvideerida konkreetsed menetlustähtajad ja vastavate tagajärgede kehtestamine nende tähtaegade ületamise juhtudeks.

Hüvitamiskaebuse osas tuleb meelde tuletada, et registreerimisest keeldumise otsuse korral on tegemist topeltmõjuga haldusaktiga. Seega tuleb juhinduda koormava haldusakti korral rakendatavatest põhimõtetest. See tähendab, et tõendada tuleb seda, et kaalutusvea puudumisel ei oleks isiku jaoks sama koormavad tagajärjed saanud.¹⁰³ Samuti tuleb

¹⁰⁰ Halduskohtumenetluse seadustik. - RT I, 23.02.2011, 3... RT I, 31.12.2014, 9.

¹⁰¹ K. Merusk, I. Pilving. Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2013, lk 545, p V.

¹⁰² K. Merusk (viide 101), lk 545-546, p V.

¹⁰³ K. Merusk (viide 101), lk 546, p V.

arvestada, et RVastS¹⁰⁴ § 7 lg 1 kohaselt saab nõuda üksnes kahju, mis pole ärahoitav või kõrvaldatav esmaste õiguskaitsevahenditega (tühistamis- või kohustamiskaebusega). Eeltoodu tähendab, et isik peab näiteks registreerimata jätmise otsuse korral hakkama tõendama, et tema tehingupartner ütles lepingu üles just seetõttu, et teda ei registreeritud käibemaksukohustuslaseks ja seda kahju ei saanud ära hoida. Üksnes sellest, et isik jääb ilma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest teatud ajaks ei piisa, kui pärast registreerimisest keeldumise otsuse tühistamist ja MTA kohustamist vastavat õigust teostada saab. Isegi, kui tegemist on viivituse või tegevusetusega, tuleb samuti eeltoodut tõendada, mis tähendab, et kahju hüvitamise nõue ei tohi olla hüpoteetiline.

Kui isik pöördub kohtusse või esitab vaide on tal võimalik taotleda ka esialgse õiguskaitse (HKMS § 249 lg 1 või 2 alusel) kohaldamist, kui vastasel juhul võib isiku õiguste kaitse kohtu/vaideotsusega osutada oluliselt raskendatuks või võimatuks. Vastavalt HKMS § 249 lg-le 3 tuleb arvestada avalikku huvi ja puudutatud isiku õigusi ning hinnata kaebuse perspektiive ja esialgse õiguskaitse määrase ettenähtavaid tagajärgi. Eelduslikult võiks käibemaksukohustuslaseks registreerimise otsuse kehtetuks tunnistamise või kuupäeva muutmise osas isik soovida, et tagataks esialgse õiguskaitse kohaselt tema kohene registreerimine või registreerimiskuupäeva parandamine tulenevalt HKMS § 251 lg 1 p-st 3.

Kui isikut kohe kohtumenetluse ajaks käibemaksukohustuslaseks ei registreerita, siis sellega piiratakse tema sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, teisalt võib see tähendada aga ka seda, et tehingupartnerid ehk ei pruugi temaga tehinguid soovida teha, sest nad ei saa tema arvetelt sisendkäibemaksu maha arvata. Samas pärast seda, kui kohtumenetlus on lõppenud ja isik saanud õiguse, võidakse isik registreerida kas avalduse esitamise või soovitud kuupäeva või registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva seisuga. Kui nüüd arvestada, et kohtumenetlus võib kesta mitu aastat, siis on reaalne olukord, kus isik registreeritakse tagantjärele, mis tähendab ka eespool mainitud toodud kohustusi (arvete parandamise kohustust, deklaratsioonide esitamise kohustust, intressi kohustus jne). Teisalt ei pruugi olla ettevõtlus selle tulemusena käivitatud, mis tähendab ohtu, et isik võidakse üsna pea registrist taas kustutada. Eelnev tähendab isiku jaoks olukorra raskendatust.

Iga raskendus ei saa aga olla aluseks, et isikule õiguskaitse tagataks. See tähendab, kui tegemist on lihtsalt ebamugavustega, ei peaks esialgset õiguskaitse vajadust jaatama¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Riigivastutuse seadus. - RT I 2001, 47, 260...RT I, 13.09.2011, 11.

¹⁰⁵ K. Merusk (viide 101), lk 686, p I.

Sellisteks ebamugavusteks võiks pidada arvete korrigeerimise kohustust, deklaratsioonide esitamise kohustust. Samuti näiteks olukorda, kus isik on juba kohtumenetluse ajal saanud käibemaksudokumentatsioonilaseks (esitas uue avalduse), kuid vaidlus jätkub näiteks registreerimiskuupäeva osas. Lisaks saab vabatahtliku registreerimist sooviv isik muuta igal ajal registreerimiskuupäeva hilisemaks. Seega need ebamugavused ei saaks esialgse õiguskaitse vajadust tingida. Küll aga võib pöördumatuks tagajärjeks pidada tehingupartnerite kaotust, kui isik selle ära suudab piisavalt tõendada. Seega pole välistatud, et isikul HKMS § 249 lg 1 alusel esialgse õiguskaitse vajadus on olemas.

Samas, nagu eespool ka selgitatud, tuleb esialgse õiguskaitse andmisel arvestada avalikku huvi ja puudutatud isiku õigusi ning hinnata kaebuse perspektiive ja esialgse õiguskaitse määruse ettenähtavaid tagajärgi (HKMS § 249 lg 3). See tähendab, et tuleb anda esialgne hinnang, kas registreerimisest keeldumise otsus võidakse kehtetuks tunnistada või tühistada, teisalt arvestada avaliku huviga. Avalikuks huviks saab pidada ühelt poolt seda, et käibemaks riigile laekuks ning seda ühisteks huvideks kasutada saaks (maksupettuste korral pole see tagatud), teisalt ka seda, et oleks tagatud võrdne konkurents. Avalikku huvi tuleb kaaluda registreerimist taotleva isiku õigustega. Esialgse õiguskaitse tagajärgi juba eespool ka selgitati. Teisalt tuleb ka siin hindamisel arvestada seda, kas kohus saab üldse kohustada isikut käibemaksudokumentatsioonilaseks registreerima või saab ta kohustada üksnes avaldust uuesti läbi vaatama, sellest olenevalt tuleks otsustada ka esialgse õiguskaitse andmine. Seega pole välistatud, et maksuhaldurit võidakse kohustada isik käibemaksudokumentatsioonilaseks registreerima.

Kui isik registreeritaksegi esialgse õiguskaitse korras käibemaksudokumentatsioonilaseks ja lõpuks kohus/vaideorgan jõuab olukorda, kus leitakse, et registreerimisotsus oli õiguspärane, tekib omakorda probleem. Sellises olukorras on tekkinud isikul ja tema tehingupartneritel ootus, et ta jääbki käibemaksudokumentatsioonilaseks registreeritaks, mis teisalt avaldab kohtule ka teatavat survet isiku jaoks positiivse otsuse tegemiseks. Kui selline olukord tekib, on kõige mõistlikum lahendus kohtul leida, et maksuhalduri otsus oli õiguspärane, kuid arvestades, et isiku ja kolmandate isikute huve, jätta kehtima esialgse õiguskaitse andmise ajaks antud registreeritus (kui kuritarvitamise või pettuse oht puudub). Arvestades kohtu otsuste piiratust jäävad õiguspärase otsuse tagajärjed maksuhalduri kanda ehk maksuhaldur otsustab millisel perioodil isik registreeritud on. Selleks, et isiku õigused kaitstud oleksid, peaks olema maksuhalduril võimalus seega isik tagasiulatuvalt registreerida. Ühtlasi peaks maksuhaldurile jääma võimalus ka esialgse õiguskaitse kehtivuse ajal isik registrist kustutada, sest muidu sekkuks kohus liigselt maksuhalduri õigustesse.

Eeltoodut kokku võttes selgus, et käibemaksukohustuslaseks registreerimise sätted ei ole direktiiviga kooskõlas ning vajaksid muutmist. Põhilised probleemid on sellega, et praegune KMS regulatsioon ei luba tagasiulatuvat vabatahtlikku registreerimist, millega piiratakse lubamatult sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust. Samuti võimaldab KMS regulatsioon maksuhalduril keelduda isikut käibemaksukohustuslaseks registreerida isegi juhul kui mingid tõendid on selleks esitatud ja kuritarvitamise kahtlust pole tõendatud. See lähenemine on selgelt aga Euroopa Kohtu lahendusega vastuolus. Ühtlasi pole registreerimisega seotud sätetes paika pandud ajalised piirid, kui kaua registreerimisavaldust menetleda võidakse ning kuidas isik selle niinimetatud hõljumisaja jooksul käituma peaks, mis võib muuhulgas tähendada isiku ettevõtluse mittekäivitumist (tehingupartnerite kaotust). Lisaks on muid väiksemaid probleeme, mida eespool pikemalt käsitleti. Käesoleva alapeatüki tulemusena jõuti järelduseni, et vajalik oleks muuta KMS § 20 lg 4¹ piirates käibemaksukohustuslaseks registreerimisest keeldumise võimalust enamaltjaolt kuritarvitamise ohuga ning anda võimalus vabatahtlikuks tagasiulatuvaks registreerimiseks. Samuti tuleks paika panna käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse menetlusaeg. Enne lõplike soovituste andmist tuleb analüüsida Eesti kohtupraktikat käibemaksukohustuslaseks registreerimise osas.

2.2 Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohtupraktika

Riigikohus pole otseselt küll menetlenud juhtumeid, kus isik on käibemaksukohustuslaseks registreerimata jäetud, kuid on puudutanud maksuotsuste ja ettekirjutuste vaidlustes nii käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ning registreeritud olemisega seotud õiguseid. Sealhulgas on käsitletud sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse ja maksupettuste tõkestamise vahekorda. Seega esmalt antakse vastavatest Riigikohtu seisukohtadest ülevaade ning analüüsitakse nende kooskõla direktiivi ja Euroopa Kohtu praktikaga. Käibemaksukohustuslaseks registreerimata jätmise ja registreerimise protseduuridega seotud vaidluseid on aga jõudnud haldus- ja ringkonnakohtusse, mistõttu on asjakohane nendest siinkohal ülevaade anda ning analüüsida, kas need on direktiivi ja Euroopa Kohtu lähenemistega kooskõlas. Selle tulemusena peaks selguma, mida oleks vajalik KMS käibemaksukohustuslaseks registreerimisega seotud sätetes muuta.

Riigikohus on leidnud, mis on nüüd ka KMS-i sisse kirjutatud, et avalik-õiguslik juriidiline isik, ka notar võib ja teatud juhtudel isegi peab olema käibemaksukohustuslasena käsitatav,

seada neutraalsuse põhimõtte tagamiseks.¹⁰⁶ Samas, kui tegemist on avalik-õiguslike ülesannete osutamisega, mis neutraalsuse põhimõtet ei mõjuta, ei peaks selline tegevus olema ettevõtlusena käsitatav.¹⁰⁷ Samamoodi ei saa käsitada Riigikohtu hinnangul ettevõtlusena töölepingu alusel või avalikus teenistuses töötamist, sest sellisel juhul puudub iseseisev majandustegevus.¹⁰⁸ Teisalt peab toimuma kaupade võõrandamisele ja teenuste osutamisele suunatud majandustegevus, kuid selle eesmärk pole oluline (on nüüd samuti KMS-i sisse kirjutatud).¹⁰⁹ Isik võib olla käibemaksukohustuslaseks isegi siis, kui ta ei pidanud ennast ettevõtjaks ning polnud registreeritud käibemaksukohustuslaseks, seda juhul, kui registreerimiskohustus oli iseseisva majandustegevuse tulemusena ületatud.¹¹⁰

Samamoodi on Riigikohus selgitanud, et kohustus isikud käibemaksukohustuslaseks registreerida tähendab maksuhalduri kohustust registreerimisel kontrollida avalduse esitanud isikut. Seeläbi tagatakse registri usaldusväärsus. Kui isik on registrisse saamisel esitanud valeandmeid või on registreerimisavaldus esitatud õigusrikkumise toimepanemiseks või on olemas muud seaduses sätestatud alused, on maksuhalduril õigus registreerimisotsus kehtetuks tunnistada. Samas tagasiulatuval kehtetuks tunnistamisel tuleb tagada heausksete ostjate õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.¹¹¹ Selliste lähenemistega ei ole Riigikohus Euroopa Kohtu ja direktiivi lähenemisest kõrvale kaldunud.

Euroopa Kohtu lähenemist on Riigikohus järginud ka sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramise juhtumite korral ning isegi viidanud sellele. See tähendab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole siis, kui mahaarvamise aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust. Kui kuritarvitus on tuvastatud, tuleb tehingud ümber määratleda selliselt, et taastuks olukord, kus kuritarvitust ei oleks olnud.¹¹² Samuti saab piirata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui ostja teadis või pidi teadma, et müüjad ei saa olla tegelikult müüjaks, kuid kajastas tehingut ikkagi oma käibedeklaratsioonis.¹¹³

Riigikohus on püüdnud sisustada ka maksupettuse ja kuritarvitamise sisu sarnaselt Euroopa Kohtu lähenemisele. Näiteks võib osavõtt maksupettusest seisneda „selles, et tehingu teise poole majandustegevust korraldavad isikud tegutsevad kas käibemaksu tagastamist taotleva

¹⁰⁶ RKHKo 3-3-1-29-99, RKHKo 3-3-1-62-00, RKHKo 3-3-1-72-12.

¹⁰⁷ RKHKo 3-3-1-62-00, p 3.

¹⁰⁸ RKHKo 3-3-1-26-02, p 17.

¹⁰⁹ RKHKo 3-3-1-3-09, p 15.

¹¹⁰ RKHKo 3-3-1-70-08, p 14.

¹¹¹ RKHKo 3-3-1-29-03, p 11.

¹¹² RKHKo 3-3-1-63-06, p 11.

¹¹³ RKHKo 3-3-1-32-09, p 12.

äriühingu juhatuse liikmete juhiste alusel, nende kontrolli all, eelneval kokkuleppel või teadmisel; /.../ ostja poolt müüjale käibemaksuna tasutud rahasumma tagastatakse ostjale või ostjaga seotud isikutele, s.t ostja saab maksupettusest majanduslikku kasu.“ Samuti võivad ostja seotusele maksupettusega viidata „ostja juhatuse liikmete tihedad perekondlikud, töö- või ärialased suhted maksuseadust rikkunud müüja esindusõiguslike isikute või majandustegevust korraldavate isikutega; /.../ andmed selle kohta, kelle kasutusse on läinud ostja poolt müüjale makstud raha.“¹¹⁴ Samas tuleb arvestada, et maksuhalduril võib olla raske või võimatu leida maksupettuse kohta otseseid tõendeid, seega piisab põhjendatud kahtlusest, mida kinnitavad asjaolud ja tõendid kogumis ning mis on eluliselt usutav.¹¹⁵ Sama võiks kohaldada ka juhul, kui keeldutakse isikut käibemaksukohustuslaseks registreerimast.

Teisalt ei tohi sisendkäibemaksu mahaarvamist piirata isikutel, kes ei täida õigeaegset registreerimiskohustust. See tähendab, et käibemaksu kumuleerimine ei tohi olla karistava eesmärgiga.¹¹⁶ Riigikohus on lisaks selgitanud, et teistest tagajärgedest piisab, et mõjutada ettevõtjaid õiguskuulekalt käituma ja end õigeaegselt käibemaksukohustuslaseks registreerima ning seda ilma sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piiramiseta. Nimelt peab ettevõtja parandama tagasiulatuvalt ostjatele esitatud arveid ning kui ostjad ei nõustu arvetel näidatud summade suurendamisega käibemaksu võrra, peab ettevõtja ikkagi käibemaksu riigile tasuma. Samuti tuleb tasuda intressi ning võimalik on isikuid ka rahatrahviga karistada. Kõik need on täiendavad kulutused, mis peaksid piisavalt mõjutama isikut end õigeaegselt registreerima.¹¹⁷ Seega Riigikohtu seisukohad vastavad Euroopa Kohtu lähenemisele.

Minnes edasi konkreetselt käibemaksukohustuslaseks registreerimise praktikaga tuleb vaadata haldus- ja ringkonnakohtu otsuseid. Neid analüüsid selgus, et maksuhaldur on enne käibemaksukohustuslaseks registreerimisest keeldumise otsust andnud igal juhul vastava avalduse esitanud isikule korralduse tõendada ettevõtlusega tegelemist või sellega alustamist või esitada lisatõendid. Seega saab korralduse andmist pidada käibemaksukohustuslaseks registreerimisest keeldumise eelduseks. See nagu eespool mainitud tagab ära kuulamispõhimõtte järgimise ning on Euroopa Kohtu lähenemisega kooskõlas.

Siiski haldus- ja ringkonnakohtu praktika kohaselt kehtib see eeldus vaid ühekordselt ning maksuhalduril pole kohustust käibemaksukohustuslaseks registreerimise menetluses koguda

¹¹⁴ RKHKo 3-3-1-39-03, p 12.

¹¹⁵ RKHKo 3-3-1-15-13, p 13.

¹¹⁶ RKHKo 3-3-1-73-04, p 11.

¹¹⁷ RKHKo 3-3-1-73-04, p 12

tõendeid ise. See tähendab, et maksuhalduri uurimiskohustus käibemaksukohustuslaseks registreerimise eelses menetluses on väiksem kui maksumenetluses¹¹⁸. Samuti on Tallinna Ringkonnakohtus selgitanud järgmist: „Maksuhalduri poolt rakendatav uurimispõhimõte ning õigus koguda tõendeid ka ise ei tähenda maksuhalduri kohustust asuda ise ettevõtlusega tegelemist tõendama. Maksuhaldur on uurimisprintsipi piisavalt rakendanud, kui ta selgitab kaebajale, millised tõendid tuleb maksuhaldurile esitada. Maksuhalduri poolne tõendite kogumine on vajalik aga üksnes juhtudel, kui tegemist on tõenditega, mille kogumine ja esitamine maksukohustuslase enda poolt on mingil põhjusel raskendatud või võimatu.“¹¹⁹

Eeltoodu viitab ka kaudselt kohtute poolt väljendatud käibemaksukohustuslaseks registreerimise koormuse jaotuse osas väljendatud põhiseisukohale. Nimelt on haldus- ja ringkonnakohtud viidanud, et KMS § 20 lg-st 4¹ tuleneb põhimõte, et käibemaksukohustuslaseks registreerimise taotlemisel on tõendamiskoormus just registreerimist taotleval isikul¹²⁰. Isegi see pole oluline, kas tegelikult isik juba käibemaksukohustuslaseks registreerimise menetluse ajal ettevõtlusega tegeles ja tal seda tõendavad dokumendid olemas olid. Oluline on selle tõendamine maksuhaldurile¹²¹. Tõendamiskoormus on veelgi suurem selliste kaupade soetamisega ettevõtlusega tegelemise tõendamisel, mille korral on suur isikliku kasutamise risk.¹²² Eeltoodud tõlgendus on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga. See tähendab, et kui isik mingid tõendid on esitatud, tuleb tõendada ka kuritarvitamise ohtu. Sellele võib küll viidata vara isikliku kasutamise risk, kuid see on vaid üks tõend kogumis.

Kui midagi olulist jääb registreerimise taotlejal esitamata või kui ta maksuhalduri küsimustele ei vasta või vastab väga üldsõnaliselt, on see tema riisiko. Maksuhaldur ei pea sellisel juhul täiendavaid selgitusi ja tõendeid küsima ning võib keelduda isikut käibemaksukohustuslaseks registreerimast.¹²³ Samuti ei pea maksuhaldur arvestama ka teistes menetlustes (nt maksumenetlus) kogutud tõenditega, kui sellele ei ole isik ise viidanud, sest vastav seadusest tulenev kohustus maksuhalduril puudub.¹²⁴ Seega peab isik ise olema käibemaksukohustuslaseks registreerimise üle otsustamise menetluses aktiivne ning andma võimalikult palju informatsiooni selleks, et teda ka käibemaksukohustuslaseks registreeritaks.

¹¹⁸ TlnRnKo 3-13-55, p 14.

¹¹⁹ TlnRnKo 3-11-1781, p 10

¹²⁰ Vaata näiteks TlnHKo 3-11-1781, p 22, millega TlnRnK otsuse 3-11-1781 p-s 10 nõustus, samuti TlnHKo 3-09-3124, p 10, millega TlnRnK otsuse 3-09-3124 p-s 13 nõustus, samuti TrtHKo 3-14-287, p 16.

¹²¹ TlnHKo 3-14-50301, p 14.

¹²² TrtHKo 3-14-287, p 15.

¹²³ TlnHKo 3-11-1394.

¹²⁴ TrtHKo 3-13-55, p 17.

Ilmselt on selline lähenemine Euroopa Kohtu praktikaga vastuolus, eriti just viimati toodu. See tähendab, et kui ettevõtlust tõendavad dokumendid on olemas, siis ilma kuritarvitamise ohuta piiratakse lubamatult isiku õigust olla käibemaksukohustuslane.

Mis puutub tõenditesse, siis analüüsitud lahenditest selgub, et maksuhalduri jaoks ei pruugi ettevõtlusega tegelemise või sellega alustamise tõendamiseks piisata paarist¹²⁵ aga ka kümnest¹²⁶ tõendist. Seejuures on näiteks Tallinna Ringkonnakohus pidanud taotluse esitaja esindajate suulisi seletusi üheks tõendiks majandustegevuse kohta, kuid leidnud, neist siiski ei piisa ettevõtlusega tegelemise või sellega alustamise tõendamiseks.¹²⁷ Viimasel toodud juhtumil põhjendas kohus seda siiski seeläbi, et suulistest seletustest tuli välja võimalikkus registreerimise taotlejal esitada lisatõendeid ning nende küsimises on maksuhalduril ulatuslik kaalutlusruum ning neid dokumente poleks isikul tavapärase majandustegevuse korral olnud raske esitada.¹²⁸ Sellist lähenemist võib pidada vastuoluliseks ja ebaselgeks, sest ühelt poolt justkui kohus mõnab ettevõtluse olemasolu tõendatust teisalt aga peab seda ikkagi ebapiisavaks. Arvestades, et alustaval ettevõtjal võib Euroopa Kohtu praktika kohaselt ollagi raskendatud vastavate ettevõtlust tõendavate dokumentide esitamine, ei saa sellist keeldumist pidada lubatavaks.

Samas on kohtulahenditest leitav ka sellise lähenemise põhjus. Nimelt on kohtud viidanud mitmes lahendis¹²⁹ KMS § 20 lg 4¹ eesmärgile, mis oli ka esimeses peatükis käsitletud. See tähendab, et KMS § 20 lg 4¹ mõte on hoida käibemaksukohustuslaste registrist eemal ettevõtlusega mittetegelevad firmad (nn riulifirmad), keda võiks hakata ära kasutama maksupettuste toimepanemiseks¹³⁰. Seega ilmselt võis kohtul tekkida eelmises lõigus viidatud tõendite pinnalt kahtlus (kuigi seda lahendis otse väljendatud ei ole), et isik võib muutuda nn riulifirmaks. Ometigi pidanuks vastavat numbri ära kasutamise kahtlust tõendama või vähemalt põhjendama.

Kui lähtuda üksnes KMS § 20 lg 4¹ sõnastusest, siis ainult asjaolu, et isik võib panna toime maksupettuseid või keda kasutatakse nende toimepanemiseks ära, ei saa olla aluseks, keeldumaks isikut käibemaksukohustuslaseks registreerimast. Tallinna Halduskohus on

¹²⁵ Näiteks oli nii TlnRnK otsuses 3-11-1781 toodud juhtumil.

¹²⁶ Näiteks oli nii TlnHK otsuses 3-13-2274 toodud juhtumil.

¹²⁷ TlnRnKo 3-11-1781, p 11.

¹²⁸ TlnRnKo 3-11-1781, p 11.

¹²⁹ Vaata näiteks TlnHKo 3-13-2274 p 7, TlnHKo 3-10-2657 p 9, TlnRnKo 3-10-2757.

¹³⁰ Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu 740 SE I seletuskiri (viide 79), § 22 lg 3¹ kommentaarid.

leidnud, et „Õige pole kaebaja seisukoht, et registreerimisest saaks keelduda vaid juhul, kui on tuvastatud ettevõtja osalemine maksupettuses või see, et tegemist on nn riulifirmaga. Sellist nõuet seadusest ei tule“¹³¹. Samas on kohus pidanud ettevõtlusega mittetegelemiseks ka nn riulifirmana eksisteerimist ja/või maksupettuse toimepanemist.¹³² Seega sisaldub maksupettuse toimepanemine ja/või riulifirmana eksisteerimine käibemaksukohustuslaseks registreerimata jätmise aluses (KMS § 20 lg 4¹) – ettevõtlusega mittetegelemises. Teisalt nagu eeltoodud kohus ka viitas, Eesti seaduse alusel on võimalik käibemaksukohustuslaseks registreerimisest keelduda isegi juhul kui pettuse kahtlust pole olemas. See on aga nagu eespool selgitati vastuolus Euroopa Kohtu lähenemisega.

Samas on probleem ka isikutega, kes pettuseid toime panevad. On võimalik olukord, kus osaliselt isik ettevõtlusega tegeleb ja seda registreerimise eelses menetluses tõendab, kuid on kahtlus, et isik hakkab toime panema või kasutatakse ära maksupettustes (nimetagem neid poolpuhvriteks). Sellisel juhul ei saaks maksuhaldur justkui keelduda nende registreerimisest, sest ettevõtlus on olemas, kuid teisalt ohustatakse sellega KMS § 20 lg 4¹ aga direktiivi eesmärki. Maksumenetlus võiks neil juhtudel aidata, kuid see on alles hilisem meede, kus kahju võib olla juba tekitatud.

Abi võiks olla sellest, kui hinnata tehingute tegelikku toimumist. Nimelt on kohtud leidnud, et kui on tegemist näiliku tehinguga (MKS § 83 lg 4 tähenduses), millel puudub majanduslik sisu või on kahtlus dokumentide fiktiivsuses ja majandustegevust tegelikult toimunud ei ole ning on kahtlus, et tehingute tegemise tegelik eesmärk on isikul saada käibemaksukohustuslaseks, ei peaks maksuhaldur lugema ettevõtlusega tegelemist tõendatuks ning teda käibemaksukohustuslaseks registreerima¹³³. Seejuures ei ole oluline isegi see, kui tööd (näiteks ehitus) on tegelikult tehtud ja raha ülekanded toimunud, vajalik on usutavalt tõendada, et tehinguid tegi just käibemaksukohustuslase avalduse esitanud isik.¹³⁴

Seega on ettevõtluse hindamise kriteeriumiks tehingute tegelik toimumine, mis on Euroopa Kohtu lähenemisega kooskõlas. Samas, kui pärast näilike tehingute mitteametust registreerimise piirmäär ületatakse, peaks isik, olenemata sellest, et osa tema tegevusest on pettus, käibemaksukohustuslaseks registreeritama. Seda põhjusel, et direktiiv kohustab

¹³¹ TlnHKo 3-10-2757, p 11, millega TlnRnK otsuses 3-10-2757 nõustus, samuti TlnHKo 3-10-2657, p 9.

¹³² TlnHKo 3-10-2696, p 3.

¹³³ TlnRnKo 3-10-2656, p 10; TlnHKo 3-10-2757, p 11; TlnHKo 3-09-3124, p-d 13, 17, 20; TlnHKo 3-10-2757, p 12.

¹³⁴ TlnHKo 3-09-3124, p-d 13, 17, 20; TlnHKo 3-10-2757, p 12.

selleks. Sellisel juhul tuleb kasutada teisi meetmeid kuritarvitamise tõkestamiseks, näiteks maksumenetlust.

Ettevõtlusega tegelemise ja sellega alustamise tõendatuse korral hinnatakse tehingute tegeliku toimumise usutavust, jätkumise tõenäosust, tehinguid teinud isikute seotust ning taotlejaga seotud isikute varasemat käitumist. Nii on Tallinna Ringkonnakohus leidnud, et ühekordse lektoriteenuse osutamist ei saa lugeda püsivaks, kestvaks majandustegevuseks ning see ei tõenda ettevõtlusega tegelemise jätkamist. Toodud asjas lisaks eeltoodule juhatuse liige ei teadnud, kas tehingud jätkuvad ning juhatuse liige, kes oli ka osanik, oli varasemalt korduvalt võõrandanud pärast käibemaksukohustuslaseks saamist oma osaluse mitmes äriühingus, samuti vahetanud välja juhatuse. Kohus leidis, et sellisel äriühingul ei ole kavatsust ettevõtlusega tegelemist jätkata. Tegelik eesmärk on osanikul võõrandada äriühingu osa samuti registreeringu saamisel. „Sellise äriühingu käibemaksukohustuslasena registreerimine on vastuolus KMS § 20 lg 4¹ eesmärgiga ennetada isikute registrisse kandmist käibemaksupettuse läbiviimise eesmärgil“.¹³⁵

Iseenesest ei ole käibemaksukohustuslaseks registreeritud äriühingu osade müük ning juhatuse liikme vahetus keelatud, samamoodi pole välistatud, et äriühingu osad võõrandatakse isikutele, kes hakkab ettevõtlusega tegelema. Teisalt on ilmselgelt eeltoodud kohtu mõte olnud selles, et sellise tegevuse jätkumisel kaotaks käibemaksukohustuslaseks registreerimise eelne kontroll oma mõtte, sest seda hakkaks kontrollima maksuhalduri asemel kolmas isik, kes selleks vastavaid õiguseid seaduse järgi ei oma. Euroopa Kohtu lähenemise kohaselt ei peaks registreerimist ettevõtte osade võõrandamise kahtluse tõttu välistama. Samas tuleb meelde tuletada, et käesolevas asjas polnud tõendatud ka tegevuse jätkuvus, mistõttu majandustegevust ei saa pidada tõendatuks ning tehing jäi ka alla registreerimise piirmäära, mistõttu saab öelda, et isik ei omanud käibemaksukohustuslase staatust. Seega see konkreetne juhtum oli Euroopa Kohtu lähenemisega kooskõlas.

Igal juhul on kohtud rõhutanud, et maksuhalduri jaoks peab tõendite järgi olema realselt kontrollitav, „kas taotleja poolt väidetud majandustegevus on tegelikkuses aset leidnud või kas kavandatud tulevast majandustegevust plaanitakse ka realselt ellu viia ehk väidetud ettevõtluse alustamine on eluliselt usutav“¹³⁶. Ettevõtlusega tegelemise alustamine ei ole

¹³⁵ TlnRnKo 3-11-3026, p-d 2, 12-13.

¹³⁶ TrtHKo 3-14-287, p 17; sama on korranud ka TlnHK otsuse 3-10-2696 p-s 3 ning TlnRnK otsuse 3-10-2696 p-s 17.

tõendatud näiteks olukorras, kus kaupa, mida müüa ning tehingupartnereid, kellele müüa, alles otsitakse.¹³⁷ Samuti ei ole ettevõtlusega tegelemine tõendatud, kui lepingud on sõlmitud vaid seotud isikute vahel (näiteks äriühing A ja B, kelle juhatuse liikmeks on mõlemal isik X)¹³⁸. Ettevõtluse olemasolu ei näita ka sellised tõendid, mis võivad olla ka ettevõttel, kes ettevõtlusega ei tegele, näiteks töötajate olemasolu, telefoni- ja kommunaalkulude arved¹³⁹. Ka seletuste ebausutavus võib viidata sellele, et ettevõtlusega tegelemist tegelikult alustada ei plaanita.¹⁴⁰ Ilmselt viitavad eeltoodud asjaolud üldjoontes ettevõtlusega alustamise kavatsusele, mille alusel ei peaks ilma kuritarvitamise kahtluseta registreerimisest keelduda saama. Erandiks võib tõesti olla vaid juhtum, kus kaupa, mida müüa pole ja tehingupartnereid samuti alles otsitakse.

Kui üldiselt on kohtud lähtunud KMS § 20 lg 4¹ sisustamisel ettevõtluse mõistest, siis üks erandlik lahend on tehtud Tallinna Halduskohtu poolt, kus on leitud, et käibemaksukohustuslaseks registreerimise eelduseks on üldjuhul käibe olemasolu. Kohus on seega käibe olemasolu võrdustanud ettevõtluse olemasoluga.¹⁴¹ Sellise käsitlusega nõustuda ei saa, sest ettevõtlus ja käive on KMS-s siiski eraldi mõistetena käsitletud. Samas võib käibe olemasolu näidata ettevõtluse olemasolu, mistõttu ei ole Tallinna Halduskohtu lahend täielikult vale.

Kohus on mitmes lahendis korranud mõtet, et kohtupraktikas ega õigusaktides ei saa anda juhiseid, millised tõendid ettevõtlusega tegelemist või sellega alustamist tõendavad.¹⁴² See tähendab, et üksnes äriühing ise peab teadma, mis tema ettevõtlust või sellega alustamist saab tõendada.¹⁴³ Samas on kohtud pidanud ettevõtlusega tegelemise sisu piisava selgusega määratletuks lugenud muuhulgas läbi selle, et varasemalt on kohtud ettevõtlusega tegelemise sisu lahendites selgitatud ning isikud on asjakohase nõustamisega saanud normi sisust ja mõttest aru.¹⁴⁴ Eeltoodud analüüsi tulemusena on selge, et konkreetseid juhiseid võib tõesti olla keeruline anda, mis ettevõtlusega tegelemist või sellega alustamist tõendavad, samas, teatavaid üldiseid juhiseid oleks võimalik siiski anda nagu kohus ka teinud on.

¹³⁷ TlnHKo 3-14-50301, p 11.

¹³⁸ TrtHKo 3-14-287, p 15; TlnHKo 3-14-50301, p 11.

¹³⁹ TlnHKo 3-14-50301, p 12.

¹⁴⁰ TlnHKo 3-13-342, p 11.

¹⁴¹ TlnHKo 3-10-2657, p-d 7-8.

¹⁴² Vaata näiteks TlnHKo 3-11-3026, p 31; TrtHKo 3-14-287, p 12; TlnHKo 3-10-2657, p 7; TlnRnKo 3-10-2696, p 17.

¹⁴³ TlnHKo 3-13-2274, p 7.

¹⁴⁴ TlnRnKo 3-10-2757; TlnHKo 3-11-1394; TlnHKo 3-10-2657, p 7; TlnHKo 3-10-2696, p 3.

Olles analüüsinud läbi käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohtupraktikat annab see tunnetuse, mida ettevõtluseks pidada ning mida mitte. Samas on väheusutav, et isikud, kes käibemaksukohustuslaseks registreerimist taotlema hakkavad alustaksid info otsimist kohtulahenditest. Seega on igati loogiline, et üldistatult oleksid vastavad juhised (lähtudes muuhulgas ka kohtupraktikast) ka maksuhalduri kodulehelt kättesaadavad, mida aga tehtud ei ole. Selline juhiste puudumine jätab riski maksuhalduri omavoliks. Samas arvestades, et võimalus on esitada uus käibemaksukohustuslaseks registreerimise avaldus on see risk veidi ka maandatud (välja arvatud juhtudel, mis eespool käsitletud). Siiski aitaksid vastavad juhised nii öelda ausatel maksumaksjatel aega ja ka nõustajatele (maksuhaldurilt ju kohtulahenditest tulenevalt erilist abi loota pole) kuluvat raha kokku hoida.

Ühtlasi jääb kahtlus, et need, kes tegelikult pettustega tegelema hakata plaanivad, saavad siiski käibemaksukohustuslaseks. Seda seetõttu, et kohus viitab ka ise, et kui isik „saavutab KMS § 19 lg-s 1 sätestatud käibe mahu või teeb või valmistab ette tehingud, mis tema ettevõtlust usaldusväärselt tõendavad, saab ta esitada maksuhaldurile uue avalduse käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks“¹⁴⁵. Sellest tulenevalt suudavad ilmselt vähegi taibukamad isikud sellist võimalust ära kasutada ja üritavad senikaua käibemaksukohustuslaseks pürgida kuni ühel hetkel see ka õnnestub. Muidugi usutavus võib seda tõenäosust vähendada, kuid organiseeritud tegevuse korral ei pruugi ka see aidata (sellised lahendid ei jõua ka kohtusse, sest isikud registreeritakse käibemaksukohustuslaseks ära ning puudub vajadus millegi üle vaielda). Sellisel juhul jääbki üle maksuhalduril rakendada enamasti registreerimise järgseid kontrollimeetmeid ning saab tõdeda, et täielikult registreerimise eelne kontroll oma eesmärgi ei täida.

Kuigi kohtud on keskendunud peamiselt ettevõtluse kontrolli protseduurile, on ka erandeid. Nimelt on kohus laiendanud KMS § 19 lg 2 piire, selgitades, et pole vahet kas isik ise esitas avalduse käibemaksukohustuslaste registrist kustutamiseks või tegi seda maksuhaldur, igal juhul hakatakse käibe täitumise arvestus kustutamisele järgnevast päevast uuesti peale¹⁴⁶. Eespool selgitati, et direktiiv vabastab maksukohustusest vaid alla 16 000 eurose aastakäibe korral ning pärast kustutamist selle arvestuse lugemine algusest keset aastat nagu KMS § 19 lg 2 seda ette näeb, on direktiiviga vastuolus. Seega selline piiride laiendamine ei ole direktiiviga kooskõlas.

¹⁴⁵ TlnHKo 3-14-50301, p 15.

¹⁴⁶ TlnHKo 3-14-50301, p 8.

Kohus on selgitanud ka arvetele käibemaksu lisamist. See tähendab, et isegi kui käive võib tunduda olla ületatud, siis ei saa olla õiguspärast ootust, et isik käibemaksukohustuslaseks registreeritakse ja käibemaks arvele lisada¹⁴⁷. See lähenemine on Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas juhul, kui tegemist on kuritarvituse juhtumiga.

Eeltoodut kokku võttes selgus, et Riigikohus on järginud Euroopa Kohtu praktikat. Haldus- ja ringkonnakohtu lahendid aga alati direktiiviga kooskõlas ei ole, see tähendab, et lähtunud on Eesti seadustest, järgimata direktiivi mõtet. Tuleb tõdeda, et nii mõnigi lahend, mida eespool käsitleti, on tehtud enne Euroopa Kohtu lahendit registreerimise kohta, mistõttu on ka arusaadav, et lähenemised ei ole Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas. Samas on näha, et käibemaksukohustuslaseks registreerimise sätted vajavad korrigeerimist, samuti juhendit, sest haldus- ja ringkonnakohtud lähtuvad eelkõige Eesti seadustes toodust. Seega sai siin kinnitust, et eelmises peatükis toodud muudatused on vajalikud.

¹⁴⁷ TlnHKo 3-10-2657, p 10.

3. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRIST KUSTUTAMINE EESTIS

3.1 Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine õigusaktide kohaselt

Kuna töö pealkiri hõlmab nii käibemaksukohustuslaseks registreerimist kui ka käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist, on eelmisele peatükile loogiline jätk käsitleda järgnevalt käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise temaatikat. Käesolevas peatükis antaksegi ülevaade käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist puudutavatest sätetest. Samuti hinnatakse nende sätete kooskõla Euroopa Liidu õigusaktide ja Euroopa Kohtu praktikaga. Ühtlasi tuuakse käesolevas peatükis välja käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist puudutavate normidega seonduvad probleemid ja võimalikud lahendused.

Samamoodi nagu käibemaksukohustuslaseks registreerimisega reguleerib käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist Eesti riigisiselt KMS. Kui eelmistes peatükkides selgitati käibemaksukohustuslase mõistet ning sellel oli tihe seos registreeritud olemise või registreerimiskohustusega, saab tuletada ka käibemaksukohustuslase mõiste seose kustutamisega. See tähendab, et kui isik kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist, võib eeldada, et lõppeb ka tema käibemaksukohustuslase staatus. Samas ei ole välistatud, et tal on hoolimata kustutamisest siiski kohustus olla käibemaksukohustuslaseks registreeritud (seda registreerimiskohustuse olemasolu tõttu), mistõttu isik vastavat staatust siiski omab. Selline lähenemine on üldjoontes kooskõlas ka direktiiviga, kuigi direktiiv käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist ei maini. Isikule on direktiiviga pandud kohustus vaid liikmesriiki teavitada, kui tema staatus käibemaksukohustuslasena lõppeb.

Sarnaselt registreerimise protseduurile on vajalik ka käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine mitmetel põhjustel. Esiteks vastupidiselt registreerimisele lõppevad kustutamisega isikul teatud kindlad õigused ja kohustused, mis käibemaksukohustuslase staatusega kaasnevad. Näiteks ei ole vajalik pärast kustutamist esitada käibedeklaratsioone (välja arvatud nende kuude eest, kui käibemaksukohustuslane veel oldi, mis tuleneb KMS § 27 lg-st 1), lisama arvetele käibemaksu jne. Seega määratakse kustutamisega kindlaks ajaline piir, millal käibemaksukohustuslase staatusega kaasnevad kohustused lõppevad. Lisaks tulenevalt sellest, et informatsioon, kes on käibemaksukohustuslased, on avalik, annab see tehingupartneritele (sealhulgas Euroopa Liidust pärit tehingupartneritele) asjas selguse. See

tähendab, et on võimalik eeldada, millist maksumäära isiku suhtes näiteks piiriüleste tehingute korral rakendada.

Teisalt on kustutamine vajalik nagu ka registreeriminegi administratiivsetel põhjustel. Kui käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise võimalus puuduks, jääksid isikud igaveseks käibemaksukohustuslaseks, seda isegi juhul kui nad on ammu äriregistrist kustutatud. See tähendab ühelt poolt isikutele kohustust esitada käibedeklaratsioonid ning teisalt MKS § 10 lg-st 1 ja 2 tulenevalt maksuhaldurile koormust jälgida, et neid ka esitataks. On loogiline, kui isik ei soovi olla enam käibemaksukohustuslane või lõpetab oma tegevuse sootuks, lõpetatakse ka käibemaksukohustuslase staatus. Seeläbi korrastatakse käibemaksukohustuslaste registrit ja tagatakse selle õigsus.

Täpselt nagu ka käibemaksukohustuslaseks registreerimise protseduuriga ei ole ka käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise võimalused ette nähtud kõikide probleemide lahendamiseks. Nii on ka käibemaksukohustuslaste registris isikuid, kes seal tegelikult olema ei peaks, kuid ka nende kustutamine on küsitav. Teisalt on ka olukordi, kus isikud on kustutatud käibemaksukohustuslaste registrist, kuid peaksid siiski käibemaksukohustuslased olema. Seda selgitatakse alljärgnevalt täpsemalt.

Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist reguleerib KMS § 22. Eristada saab selle paragrahvi alusel kustutamist isiku enda avalduse alusel (KMS § 22 lg 1) ning maksuhalduri algatusel (KMS § 22 lg 3-4). Olenemata sellest, kummaga tegemist on, teeb maksuhaldur selle kohta otsuse, mis on aluseks kustutamise kande tegemiseks ning milles määratakse kuupäev, mis hetkest isik kustutatakse (KMS § 22 lg 5). Seega määrab just maksuhaldur kustutamise kuupäeva, mis loomulikult võib ühtida isiku poolt soovitudga.

Täpselt nagu registreerimisotsusega on käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise otsus topeltnõuaga. Näiteks soodustav on see, et isik ei pea enam sellest hetkest käibemaksu tasuma, kohustav aga, sest isikul võib tekkida käibemaksu tasumise ja sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, mis tuleneb KMS § 29 lg-st 10. Kuna KMS § 22 ei sätesta kustutamise aega, pole välistatud isiku kustutamine registrist ka tagasiulatuvalt. Siiski kuna selline kustutamine sarnaneb otsusele, millega tunnistatakse kehtetuks käibemaksukohustuslaseks registreerimise otsus, peab ka sellise otsuse tegemisel arvestama HMS § 64-70 toodud kehtetuks tunnistamise tingimustega. Samamoodi tuleb arvestada HMS kehtetuks tunnistamise sätetega, kui vastav käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise

otsus kehtetuks tunnistatakse. Siinkohal HMS vastavaid sätteid üle ei hakata kordama, sest neid oli piisavalt registreerimise peatükis juures juba käsitletud. Samas tuleb meelde tuletada, et sellise tagasiulatuva käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise ees ei tohi piirata Euroopa Kohtu lahenditest tulenevalt heauskse ostja õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

Tagasi tulles käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise sätete juurde, reguleerib isiku enda poolt kustutamise avalduse esitamist peamiselt KMS § 22 lg 1. KMS § 22 lg 1 kohaselt peavad olema vabatahtlikult käibemaksukohustuslaste registrist kustutamiseks täidetud kaks tingimust:

- 1) isik peab olema registreeritud maksukohustuslasena;
- 2) isiku arvestuse kohaselt ei teki tema poolt tehtavate tehingute osas 12 kuu jooksul KMS § 19 lg 1 alusel registreerimiskohustust (st 16 000 euro ületust).

Samas ei piira eeltoodud tingimused isiku uuesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist. See lähenemine on direktiiviga kooskõlas, arvestades direktiivi artiklis 287 sätestatud maksuvabastuse piiri.

KMS § 22 lg 5 teine lause annab maksuhaldurile õiguse enne maksukohustuslaste registrist kustutamise otsustamist kontrollida vajaduse korral isiku majandustegevust. Ajalist piirangut kui kaua see kontroll võib kesta seadusega piiratud ei ole. Hinnates KMS § 22 lg 5 teist lauset koosmõjus KMS § 19 lg-ga 1 ja KMS § 22 lg-ga 1 on sellise võimaluse mõte selles, et veenduda, et isikul puudub kohustus olla käibemaksukohustuslane ja käibemaksu riigile tasuda. Selline lähenemine on direktiiviga kooskõlas. Võib siiski eeldada, et sellist võimalust kasutatakse pigem harva, sest registri korrashoiu tagamiseks ja võimalike pettuste tõkestamiseks on pigem maksuhalduri soov, et isik võimalikult kiiresti käibemaksukohustuslaste registrist kustutataks, tõkestamaks maksupettuseid. Ühtlasi on maksuhalduril õigus isik registreerimiskohustuse tekkimisel uuesti käibemaksukohustuslaseks registreerida, mistõttu vajadus kustutamise eelse kontrolli järele praktikas on pigem minimaalne.

Maksuhalduril on võimalik isik käibemaksukohustuslaste registrist kustutada kolmel juhul:

- a) maksukohustuslane ei ole esitanud käibedeklaratsiooni kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta (KMS § 22 lg 3);
- b) maksukohustuslane ei tegele Eestis ettevõtlusega (KMS § 22 lg 3¹);
- c) maksukohustuslane või tema tegevus on Eestis lõpetatud (KMS § 22 lg 4).

Viimane nimetatud sätetest reguleerib olukordi, kus eraõiguslik juriidiline isik on äriregistrist kustutatud või kui füüsilisest isikust ettevõtja on tegevuse lõpetanud. On igati loogiline, et sellisel juhul ei ole mõistlik hoida isikut käibemaksukohustuslaste registris. Sätte sõnastusest tulenevalt on see maksuhaldurile järgmiseks kohustuslik, mis tähendab, et kaalumisruumi maksuhaldurile jäetud ei ole. See norm on direktiiviga kooskõlas.

KMS § 22 lg 3 jätab maksuhaldurile kaalutlusõiguse, täpsemalt otsustusdiskretsiooni. See tähendab, et maksuhaldur võib isiku KMS § 22 lg-s 3 toodud alusel kustutada aga ei pea seda tingimata tegema. Oluline on tähele panna, et kustutamiseks peab olema tegemist olukorraga, kus esitamata on käibedeklaratsioon kuue järjestikuse maksustamisperioodi kohta. Näiteks juhul, kui isikul on esitamata jaanuar-mai käibedeklaratsioonid, juuni esitatud ja juuli esitamata, ei saa maksukohustuslast käibemaksukohustuslaste registrist kustutada KMS § 22 lg 3 alusel. Eeltoodu kehtib isegi juhul, kui käibedeklaratsioonides on esitatud valeandmeid või hoopis näidatud kõik täitmisele kuuluvad lahtrid 0 eurot. Sellistes olukordades tuleb rakendada teisi abinõusid näiteks sunniraha.¹⁴⁸

KMS § 22 lg 3 ei sätesta kohustust isikut enne kustutamist teavitada ega ära kuulata. Siiski kehtib KMS suhtes MKS. Seega tagamaks ärakuulamis põhimõte (MKS § 13 lg 1), tuleb enne isiku jaoks ka osaliselt negatiivse otsuse tegemist, teda sellest teavitada ja anda võimalus vastuväidete esitamiseks. Samuti, kuna tegemist on diskretsiooni rakendamisega, peab selline otsus olema põhjendatud (kontrollitavuse tagamiseks kirjalikult). Seega tuleb enne kustutamist anda võimalus esitada käibedeklaratsioonid ning hoiatada, et vastasel juhul ta kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist. Kui seda etteantud tähtaja jooksul ei tehta, on maksuhalduril õigus KMS § 22 lg 3 alusel isik käibemaksukohustuslaste registrist kustutada. See lähenemine on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, sest käibemaksukohustuslaste staatuse tõendamiseks pole liigselt piirav nõuda vastavate tõendite esitamist, milleks võib pidada deklaratsioone aga ka muid tõendeid. Rõhutada tuleb, et kui maksuhalduril on andmeid ettevõtluse olemasolust, kuid deklaratsioone lihtsalt ei esitata, tuleks kustutamise asemel sundida isik need ära esitama, mitte kustutada, mistõttu ongi sätte sõnastatud kaalutlusõigust andvana.

Kaalutlusõigust andev on ka KMS § 22 lg 3¹. KMS § 22 lg 3¹ on lisandunud samuti nagu KMS § 20 lg 4¹ alles siis kui 01.05.2004 jõustus uus hetkel kehtiv KMS. Sätte mõte on KMS seletuskirja kohaselt anda võimalus maksuhaldurile kustutada ettevõtlusega mittetegelev isik

¹⁴⁸ L. Lehis (viide 58), lk 226, p 3.

(nn riulifirma), sest selliseid isikuid kasutatakse laialdaselt maksupettuste toimepanemiseks. Selline säte on täienduseks KMS § 20 lg-s 4¹ toodule¹⁴⁹. Eeltoodust tulenevalt on KMS § 20 lg 3¹ regulatsiooni eesmärk tõkestada maksupettuste toimepanemist läbi selle, et niinimetatud riulifirmad käibemaksukohustuslaste registrist kustutada.

KMS § 22 lg 3¹ on erinevalt KMS § 22 lg-st 3 selgem selles osas, et viimase teine ja kolmas lause selgitavad, et maksuhaldur saab nõuda lisatõendeid või koguda neid omal algatusel ning kustutamise kavatsusest tuleb teavitada ja anda tähtaeg ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks. Seega ei pea hakkama vastavaid maksukohustuslast kaitsvaid norme otsima MKS-st, HMS-st või muus õigusaktist. Eeltoodust tulenevalt võiks selguse huvides KMS § 22 lg 3 sisaldada vähemalt viidet kohustusele isikuga enne kustutamist ühendust võtta.

KMS § 22 lg 3¹ esimene lause annab maksuhaldurile otsustusdiskretsiooni. See tähendab, et kui maksukohustuslane ettevõtlusega Eestis ei tegele, on maksuhalduril tema käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise õigus. KMS § 22 lg 3¹ sisaldab veel eraldi alust, mis otsustusdiskretsiooniks võimalust ei jäta - kui isik ette nähtud tähtaja jooksul ettevõtlust ei tõendata, tuleb maksuhalduril isik maksukohustuslaste registrist kustutada.

Seega KMS § 22 lg 3¹ sõnastusest tulenevalt on võimalik isik kustutada käibemaksukohustuslaste registrist siis, kui ta korralduse peale ühtegi tõendit ei esita (ehk ei reageeri korraldusele). Iseenesest pole välistatud, et vastavaid tõendeid ettevõtluse tõendamiseks küsitakse, teisalt kui tõendite esitamata jätmisele järgneb kustutamine on see direktiiviga vastuolus, kui jäetakse arvestamata näiteks (käibe)deklaratsioonidel deklareerituga, samuti teiste kättesaadavate tõenditega näiteks kodulehekülg, pangakontode väljavõtted (mida maksuhaldur saaks välja küsida). Seega on võimalik seada registreeritus sõltuvaks vaid ühest tõendist (korralduse täitmata jätmisest), mis aga direktiiviga kooskõlas ei ole (hinnata tuleks analoogselt registreerimisega hoopis kuritarvitamise ohtu).

Eeltoodud lähenemine (kustutamine ilma kuritarvituse ohtu põhjendamata) võib olla lubatav juhul, kui ka deklaratsioonidel ettevõtluse ilminguid tõesti ei nähtu, sellisel juhul saab järeldada, et isik ilmselt on ettevõtlusega tegelemise lõpetanud ning erilist vajadust ei oleks ka näiteks kolmandate isikute poole pöördumise (näiteks pangakontode väljaküsimise) järele. Kui aga deklaratsioonidel on mingidki summadkajastatud tuleks Euroopa Kohtu lähenemise

¹⁴⁹ Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu 740 SE I seletuskiri (viide 79), § 22 lg 3¹ kommentaarid.

(analoogia registreerimisest keeldumisega) kohaselt põhjendada ka kuritarvitamise ohtu, mis peab tuginema objektiivsetel tõenditel, mitte üksnes väitel, et registreeritud isikud, kes maksuhalduri korraldusele ei reageeri, võivad käibemaksupettusi toime panna. Tuleb märkida, et kuritarvitamise ohu hindamisest pole KMS § 22 lg 3¹ sõnagi. Seega ei vasta hetkel kehtiv KMS § 22 lg 3¹ direktiivi mõttele.

Teiseks võimaldab KMS § 22 lg 3¹ sõnastus kustutada ka need, kes tõendeid ettevõtluse kohta küll esitavad, kuid maksuhaldur hindab need tõendid ettevõtluse tõendamiseks ebapiisavaks ning seda samuti sõltumata kuritarvitamise ohust. Seega ei ole see lähenemine direktiivi ja Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas. Kui mingid tõendid on olemas, siis ilma kuritarvitamise ohuta ei tohiks isikut käibemaksukohustuslaste registrist kustutada, sest sellega piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ilma direktiivist tuleneva õigustusega. Kuigi isikul on igal ajal võimalik esitada uus avaldus käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks ei ole see kustutamise õigustuseks piisav, sest uus registreerimiskuupäev võib olla teine kui kustutamise kuupäev. Seeläbi võidakse piirata ikkagi sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (mida käsitleti teises peatükis ning käsitletakse järgnevalt pikemalt).

Tuleb märkida, et KMS § 22 lg-s 3¹ puudub sarnaselt KMS § 20 lg-le 4¹ selgitus, kui palju ja millised tõendid ettevõtlusega tegelemise või sellega alustamiseks on piisavad ning jätab selle üle otsustamise maksuhaldurile. Rahandusministeeriumi selgitused tõendite arvu ega sisu kohta vastust ei anna¹⁵⁰. Samuti ei ole vastus leitav Maksu- ja Tolliameti kodulehelt. Samas nagu eespool kirjeldati, on Maksu- ja Tolliameti kodulehel lahti seletatud ettevõtluse tõendamine enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist¹⁵¹ ning seega võiks samad tõendid olla kasutatavad tõendamaks ettevõtlusega tegelemist, kui isik on juba käibemaksukohustuslane. Sarnaselt registreerimisele võib ettearvatavalt märkida, et need välja pakutud tõendid ei ole Eesti kohtupraktikat vaadates alati ettevõtluse tõendamiseks piisavad. See tähendab, et lisaks direktiiviga vastuolule, on probleem ka selles, et KMS § 20 lg 4¹ sõnastus annab maksuhaldurile liiga laia kaalutusõiguse.

Lisaks eeltoodule on veel üks küsitavus seoses KMS § 22 lg 3¹ sõnastusega. Nimelt KMS § 20 lg 4¹, annab võimaluse registreerida isik, kes veel ettevõtlusega ei tegele, kuid alustab sellega, samas KMS § 22 lg 3¹ kohaselt tuleb tõenda vaid ettevõtlusega tegelemist. Seega võib tekkida olukord, kus isik on tõendanud, et hakkab ettevõtlusega tegelema ja saanud

¹⁵⁰ Käibemaksuseadus (viide 86).

¹⁵¹ Ettevõtluse tõendamine enne registreerimist (viide 76).

käibemaksukohustuslaseks, samal ajal saab teda kustutada alusel, et ta ettevõtlusega veel ei tegele. Loomulikult võib isik esitada uue avalduse käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks pärast kustutamist, küsimus on sellise tegevuse mõttekuses. Eeltoodust tulenevalt saab juba järeldada, et selguse huvides peaks KMS § 22 lg 3¹ välistama isiku kustutamise käibemaksukohustuslaste registrist alusel, et ta veel ettevõtlusega ei tegele, kuid suudab ära tõendada, et ta alustab sellega tegelemist.

Eeltoodust tulenevalt vahekokkuvõttena tuleks KMS § 22 lg-t 3¹ muutama nii, et see võimaldab kustutada isiku käibemaksukohustuslaste registrist üksnes juhul, kui puuduvad tõendid selle kohta, et isik ettevõtlusega tegeleb või sellega alustab. Kui on olemas tõendid ettevõtlusega tegelemise või sellega alustamise kohta, siis tuleb maksuhalduril isiku käibemaksukohustuslaste registrist kustutamiseks põhjendada objektiivsetele tõenditele tuginedes kuritarvitamise kahtlust. Kui isikul on käibedeklaratsioonide kohaselt registreerimiskohustus täitunud on käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine võimalik üksnes juhul, kui maksuhaldur tõendab, et ettevõtlus edasi ei jätku või tegelikkuses registreerimiskohustus täitunud ei ole. Kui seda tõendada ei suudeta, peab isik direktiivi kohaselt registreeritud olema ning kuritarvitamise tõkestamine peaks toimuma maksumenetluse käigus, mitte käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise.

KMS § 22 lg 3¹ sõnastuses on lisaks sarnane probleem nagu KMS § 20 lg-s 4¹. Nimelt KMS § 22 lg 3¹ esimese lause kohaselt on maksuhalduril õigus kustutada registrist käibemaksukohustuslase, kes Eestis ettevõtlusega ei tegele. Samal ajal KMS § 22 lg 3¹ ülejäänud laused sõna „Eestis“ ei kasuta. Samas ei ole selline sõnastus niivõrd segadusse ajav kui see on KMS § 20 lg-s 4¹. Seda põhjusel, et MTA-l ei ole õigust isikut KMS § 22 lg-st 3¹ tulenevalt kustutada enne, kui on antud isikule võimalus ettevõtlusega tegelemist tõendada. MTA võib isiku kustutada üksnes juhul, kui tähtaegselt ettevõtlusega tegelemist ei tõendata (KMS § 22 lg 3¹). Selguse huvides ei peaks KMS § 22 lg 3¹ siiski sõna „Eestis“ sisaldama.

Sellega aga käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise sätetega seotud probleemid ei piirdu. Eespool viidati, et käibemaksukohustuslaseks kustutatud isikul võib tekkida kohustus tasuda käibemaksu ja korrigeerida sisendkäibemaksu vastavalt KMS § 29 lg-le 10. KMS § 29 lg 10 sätestab järgmist: „Registrist kustutamisel tasub maksukohustuslane käibemaksu võõrandamata kaubalt, mille sisendkäibemaksu ta on soetamisel maha arvanud. Kauba maksustatav väärtus on selle soetusmaksumus või selle puudumisel omahind. Võõrandamata põhivaralt soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks korrigeeritakse vastavalt käesoleva

seaduse § 32 lõikes 4 sätestatule. “ Selline säte on tekitatud selleks, et mitte tekitada soodsat võimalust vara maksuvabalt müüa (sisendkäibemaks on ju maha arvatud sellelt varalt).¹⁵² Samas puudub sarnane regulatsioon aga võõrandamata teenuse osas, mistõttu selles osas on soodustus säilinud.

Kui esmapilgul polekski vastava sättega probleeme, siis läbi tagajärgede selguvad KMS § 29 lg 10 kohaldamisel tõsised puudused. Vaatame esmalt kauba müüki. Nimelt küsitakse KMS § 29 lg-st 10 tulenevalt sisuliselt käibemaksu isikult, kes käibemaksukohustuslane enam ei ole. See on eespool toodud kuritarvituse vältimise põhimõttest tulenevalt lubatud (st vältimaks konkurentsimoonetust soodsama vara müügiga). Teisalt aga ei õigusta kuritarvitamise oht seda, et ostja, kes on käibemaksukohustuslane, jäetakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ilma. See tähendab, et isik, kes on käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud, peab käibemaksu registrist kustutamisel maksma, samas selle müümisel ilma käibemaksukohustuslane olemata, ei saa tema tehingupartner sisendkäibemaksu maha arvata. See tähendab, et võib tekkida topeltnmaksustamise olukord, kui ostja, kes on käibemaksukohustuslane, selle kauba omakorda käibemaksu lisades võõrandab. Seega probleem on just mitte lõpptarbijatele müügiga. Lahendus oleks enne kauba müümist lasta end uuesti käibemaksukohustuslaseks registreerida.¹⁵³

Samas sellega probleem lahendatud ei ole. Nimelt on reguleerimata kustutamisel tasutud käibemaksu mahaarvamine juhul, kui isik pärast käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist ja käibemaksu tasumist uuesti käibemaksukohustuslaseks registreeritakse. See tähendab, et tekib olukord, kus käibemaksu tasutaks justkui topelt. Isegi, kui tahta kohaldada KMS § 29 lg-t 5, siis see reguleerib üksnes soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamist. KMS § 29 lg 10 alusel tasutud käibemaks aga seda ei ole, vaid see on tasutud registrist kustutamisel, seega ei saa vastavat sätet kohaldada. KMS ega direktiiv selleks samuti lahendusi ei paku. Rahandusministeerium on samas nõustunud Eesti Maksumaksjate Liidu poolt pakutud lahendusega kohaldada KMS § 29 lg-t 5 laiendavalt. Seega rakenduks KMS § 29 lg 5 ka eeltoodud juhul ning kauba võõrandamisel saaks tasutud käibemaksu maha arvata. Samas otse seda vastavast sättest ei ole võimalik välja lugeda, mistõttu seadus vajaks muutmist¹⁵⁴.

¹⁵² L. Lehis. Rahandusministeerium õpetab topeltnmaksustamist vältima. MaksuMaksja 2012, nr 6/7. – Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1390> (19.04.2015).

¹⁵³ L. Lehis (viide 152).

¹⁵⁴ L. Lehis (viide 152).

Tuleb siiski märkida, et selline lahendus ei sobi põhivara korral, sest KMS § 29 lg 5 kohaselt on selle kohaldamine põhivarale sõnaselgelt välistatud. Lahenduseks oleks, et isik registreeritakse uuesti käibemaksukohustuslaseks, mis tähendab, et põhivara kasutatakse taas maksustatava käibe tarbeks ning tekib õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Teisalt on reguleerimata küsimus, kas registrist kustutamisel põhivara ümberarvestuse tulemusena tasutud käibemaksu võiks sama aasta lõpus arvesse võtta ehk tagasi küsida või tuleb oodata sellega korrigeerimisperioodi lõpuni (KMS § 29 lg 4¹ kohaselt on selleks kinnisasja ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul kümme kalendriaastat ning muu põhivara ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul viis kalendriaastat). Ilmselt oleks isikule soodsam ja tema huve vähem riivavam esimene variant, kuid seda tuleks Rahandusministri määrusega täpsustada.¹⁵⁵

Lisaks eeltoodule on probleeme ka käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise otsuste vaidlustamisega. Tuleb märkida, et need sarnanevad registreerimisel esile kerkinud probleemidega, mistõttu siin vastavaid sätteid ja korduvaid probleeme üle kordama ei hakata, keskendudes vaid erinevustele. Peamine erinevus võrreldes registreerimisel esile kerkinud probleemidega on selles, et käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisel on isikul ilmselt peamine soov vaidlustada eelkõige registrist kustutamise otsus ja saada kahju hüvitist, mis selle otsuse tagajärjel tekkis.

Nii on käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisel küsimus, kas kohus saab kohustada maksuhaldurit taastama isiku käibemaksukohustuslase registreerimisnumber. Kustutamise korral pigem võiks seda jaatada, sest kui vastav kustutamisosus tunnistatakse kehtetuks või tühistatakse, tuleb registreerimisnumber taastada. Samas saab maksuhaldur kustutamise üle igal ajal uuesti otsustada, mistõttu puudub üldjuhul vajadus asi tühistamise korral maksuhaldurile tagasi saata.

Sarnaselt registreerimata jätmise otsuse vaidlustamisele, on isikul õigus taotleda registrist kustutamisel esialgset õiguskaitset. Ka siin on probleem - kui isik jäetakse registrisse ja seda pikemaks kohtumenetluse ajaks ning selgub, et kustutamisosus oli õiguspärane, siis mis saab perioodist, kus isik oli registreeritud esialgse õiguskaitse tõttu? Teistpidi aga on küsimus, mis saab isikust, kui esialgset õiguskaitset ei anta, kuid hiljem kohtu/vaideorgani hinnangul on kustutamisosus õigusvastane ja tuleb kehtetuks tunnistada või tühistada?

¹⁵⁵ L. Lehis (viide 152).

Esimesele probleemile head lahendust välja pakkuda ei ole, eriti kui isik jätkab tegevust. See tähendab, et ühelt poolt ei peaks otsust jõusse jätma, seda nii isiku enda (ettevõtlus näiteks hakkas pärast kustutamisosust toimuma) kui ka kolmandate isikute (isikult heauskselt kaupu ja teenuseid ostnud isikute huvi arvata maha sisendkäibemaks) huvide tõttu. Teisalt tähendaks selline lähenemine maksuhalduri otsuse automaatset õigusvastasust. Ilmselt lahendus oleks, kui kustutamisosust küll jääb jõusse, kuid isikule jääks õigus taotleda registreerimist selleks perioodiks, kui ta realselt tegutses. Selleks peab aga olema esimeses peatükis välja toodud võimalus ka vabatahtlikuks tagasiulatuvaks käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks.

Teisel juhtumil on ainsaks lahenduseks kahju hüvitamise nõue, kuid see tähendab isiku jaoks kahju ning kahju ja kustutamisosuse vahelise põhjusliku seose äranäitamist. Teisalt peaks isikule jääma ka õigus otsustada (välja arvatud juhul kui registreerimiskohustus on tekkinud), millisest kuupäevast ta (taas)registreeritud soovib olla. See tähendab, et on reaalne olukord, kus isik kustutati registrist, ta vaidlustas selle, kuid eeldas, et ei pea arvetele käibemaksu lisama, sest ei lootnud, et registreering taastatakse. Kui kustutamisosust kehtetuks tunnistatakse, siis peaks ta hakkama arveid korrigeerima, mis võib olla küllaltki tülikas. Seega tuleb võimaldada isikul endal öelda, mis ajast ta registreeringut edasi soovib. See aga tähendab, et seadusega peaks reguleerima seda, et kustutamiskuupäeva üle otsustamisel võetaks arvesse isiku soovi, mida praegune KMS § 22 lg 5 sõnastus ei taga (välistatud on see muidugi juhtumil kui tegemist on numbri kuritarvitusega). Eeltoodud lähenemine on direktiiviga kooskõlas, sest direktiivi mõte on selles, et isik ise määrab mis ajast mis ajani ta maksukohustuslane on, kui tegemist on vabatahtliku käibemaksuga maksustamise valikuga.

Eeltoodut kokku võttes selgus, et käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise sätted ei ole direktiiviga kooskõlas ning vajaksid muutmist. Kinnitust sai see, et käibemaksukohustuslase aga ka kolmanda isiku õiguste tagamiseks tuleb lubada tagasiulatuvat vabatahtlikku käibemaksukohustuslaseks registreerimist. Lisaks tuleb reguleerida selgemalt, et peab maksuhaldur peab arvestama käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisel isiku sooviga kustutamise kuupäeva üle. Samuti tuleb viia KMS § 22 lg 3¹ direktiiviga kooskõlla vastavalt eespool näidatud viisil. Lisaks on muid väiksemaid probleeme, mida samuti seaduse muudatusega lahendada tuleks, kuid neid siinkohal üle kordama ei hakata. Enne lõplike soovitude andmist tuleb analüüsida ka Eesti kohtupraktikat käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise osas.

3.2 Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise kohtupraktika

Samamoodi nagu käibemaksukohustuslaseks registreerimise osas, puudub Riigikohtu praktika ka otseselt käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisel põhinevate vaidluste osas. Siiski on Riigikohus lahendites käsitlenud käibemaksukohustuslaste registri korrashoiu ning kustutamise tagajärgede küsimusi. Samuti on asjakohased käesoleva teema osas Riigikohtu lahendid, mis käsitlevad kuritarvitamise ja pettuste teemat, kuid neid on juba eelnevalt käsitletud käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohtupraktika all, mistõttu ei hakata neid siinkohal üle kordama. Samas on käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise kohta hulgaliselt haldus- ja ringkonnakohtu praktikat, seda isegi mitu korda enam kui registreerimise kohta. Käesolevas peatükis eeltoodud lahendeid ka käsitletakse ning analüüsitakse nende kooskõla direktiivi ja Euroopa Kohtu praktikaga.

Riigikohus on selgitanud, et maksuhalduri kohustus registreerida käibemaksukohustuslased, tähendab ka kohustust kontrollida registrisse kantud käibemaksukohustuslasi. See tähendab, et maksuhalduril on ühelt poolt kohustus aga teisalt ka võimalused tagada käibemaksukohustuslaste registri usaldusväärus.¹⁵⁶ Samas ei tähenda see, et kogu koormus oleks maksuhalduril. Maksukohustuslane peab oma ettevõtlust korraldama nii, et tehingud oleksid dokumenteeritud vastavalt seadustest tulenevatele nõuetele ning võimaldaksid maksuhalduri poolset kontrolli.¹⁵⁷ Seega maksuhalduril on kontrollikohustus, maksukohustuslasel aga kaasaaitamiskohustus. Selline lähenemine on ka Euroopa Kohtu ja direktiivi lähenemisega kooskõlas.

Riigikohus on ka selgitanud, et isegi kui isik on käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud, siis pärast seda jäävad talle alles teatud kohustused, mis KMS-st tulenevad. Selleks on näiteks KMS § 27 lg 5 kohane kohustus parandada vead käibedeklaratsioonides perioodi osas kui veel käibemaksukohustuslane oldi. Samuti nõustus Riigikohtu halduskolleegium ringkonnakohtu käsitlusega, et kui isik kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist ning peab tasuma KMS § 29 lg 10 alusel käibemaksu, siis arvutatakse seda käibedeklaratsiooni alusel ning sellele kohaldub MKS § 98 lg-st 1 tulenev aegumistähtaeg. Käibemaksukohustus KMS § 29 lg 10 alusel tekib maksustamisperioodi (milleks käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisel on ajavahemik kalendrikuu esimesest päevast kuni kustutamise päevani) viimasel päeval. See tähendab, et see tuleb ka

¹⁵⁶ RKHKo 3-3-1-29-03, p 11.

¹⁵⁷ RKHKo 3-3-1-15-13, p 15.

vastava kuu käibedeklaratsioonil deklareerida ning selle deklaratsiooni esitamise päevast alates algab ka maksusumma määramise aegumistähtaeg.¹⁵⁸ Selline lähenemine on direktiiviga kooskõlas.

Eelmises lõigus toodud lahendis on asjakohane veel üks KMS § 29 lg-t 10 puudutav probleem, millele Riigikohus küll vastust ei andnud (sest asjas vaidluse all olevad maksuotsused tühistati aegumise tõttu), kuid mis oli apellatsioonkaebuses esitatud. Nimelt tõi apellant välja, et maksuhaldur oli KMS § 29 lg 10 kohaldades võtnud maksustamisel aluseks kauba soetamismaksumuse. Samas on Euroopa Kohus selgitanud¹⁵⁹, et direktiivi artikkel 74 (millega peaks KMS § 29 lg 10 kooskõlas olema) omab vahetut õigusmõju ning „teingu maksustatav väärtus maksustatava majandustegevuse lõpetamise korral on kõnealuse vara väärtus, mis on kindlaks tehtud nimetatud tegevuse lõpetamise hetkel ning mille puhul võetakse seega arvesse selle vara väärtuse muutumist vara omandamise ja kõnealuse tegevuse lõpetamise kuupäeva vahel.“¹⁶⁰ Arvestades sellist eksimust maksuhalduri poolt, tuleks kas KMS § 29 lg 10 sõnastust muuta või vähemalt anda juhised selle rakendamiseks, et selliseid eksimusi enam ei esineks.

Analüüsitud haldus- ja ringkonnakohtu lahenditest leidub praktikat nii esialgse õiguskaitse (mida ei olnud võimalik leida käibemaksukohustuslaseks registreerimise osas), ettevõtluse kontrolli korralduste aga ka käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise otsuste osas. Alustades korralduste õiguspärasusest on Tallinna Ringkonnakohtus 2012. aastal leidnud, et ettevõtluse kontrolli alustamise korralduse põhjendusena tuleb muuhulgas näidata faktiline ja õiguslik alus. Faktiline alus tähendab, et oleks arusaadav, miks on tekkinud kahtlus, et isik ettevõtlusega ei tegele ning tuleks seetõttu registrist kustutada.¹⁶¹ 2013. aastal on aga sama kohus oma seisukohta muutnud ning leidnud, et konkreetse maksukohustuslase kontrolli ei pea põhjendama, sest MKS §-dest 10 ja 59 tulenevalt on maksuhalduril lai kontrollikohustus. Samuti põhjendas kohus, et vastupidine tõlgendus ettevõtlusega mittetegelevate isikute kustutamise registrist kustutamise võimatuks, kuna kaasneksid mitmekordsed kohtuvaidlused ettevõtlusega tegelemise üle¹⁶².

¹⁵⁸ RKHKo 3-3-1-75-14, p 21.

¹⁵⁹ EKo 8.05.2013, C-142/12, *Marinov*, p 33.

¹⁶⁰ RKHKo 3-3-1-75-14, p 5.6.

¹⁶¹ TlnRnKo 3-11-355, p-d 15-17.

¹⁶² TlnRnKo 3-12-1916, p 14.

Eeltoodust tulenevalt ei ole vajalik enam kahtlust, et käibemaksukohustuslasel ettevõtlus puudub, kontrolli alustamiseks põhjendada. See ei ole ka Euroopa Kohtu praktikaga vastuolus, kui sellele ei järgne kustutamisosust või viimati nimetatud otsus on põhjendatud (kuritarvitamise kahtluse osas). Maksuhaldur on kohtute muutunud seisukohast sõltumata siiski võimalusel püüdnud põhjendada, miks kahtlus ettevõtluse puudumises on tekkinud. Sellisteks põhjendusteks on olnud näiteks mitmel järjestikusel kuul käibe, sotsiaalmaksu, kinnipeetud tulumaksu ja töötuskindlustusmaksu deklareerimata jätmine või on deklaratsioonid üldse esitamata. Selliseid põhjendusi on ka kohtud aktsepteerinud.¹⁶³ Tallinna Halduskohus on pidanud korraldusega tõendite küsimist isegi positiivseks, sest nii antakse võimalus enne kustutamist ettevõtlust tõendada ning see ei ole ebaproportsionaalselt koormav.¹⁶⁴ Aeg-ajalt ettetulevat suhtlemist maksuhalduriga saab pidada äritegevuse loomulikuks osaks.¹⁶⁵ Seega korralduste praktika osas vastuolusid Euroopa Liidu õigusega välja tuua ei saa.

Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisosuse eelduseks on üldjuhul see, kui korraldust ettevõtluse tõendamiseks pole täidetud (KMS § 22 lg 3¹). Siiski peab maksuhaldur kasutama isikule korralduse kättetoimetamiseks seaduses sätestatud viise. Näiteks pole loetud kustutamisosust õiguspäraseks juhul, kui korraldus saadeti isikule lihtkirjana, aga maksuhaldur ei suutnud tõendada, et ta on korralduse postiasutusele üle üldse andud¹⁶⁶. Samamoodi on kustutamine õigusvastane juhul, kui ettevõtluse puudumist on järeldatud sellest, et korraldus tagastati äriühingu juriidiliselt aadressilt märkega „ei asu aadressil“ ning muid viise kättetoimetamiseks ei rakendatud.¹⁶⁷ Seega korralduse kättetoimetamine või selleks lugemine, on eelduseks käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisele.

Kui maksuhalduri korraldust, mis on kättetoimetatud, pole täidetud, on sellega kaasnenud ka käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine, mida kohtud on pidanud õiguspäraseks. Selline kustutamisosust on kohtute hinnangul õiguspärane isegi hoolimata sellest, kas tegelikult ettevõtlust tõendavad dokumendid olid olemas. Näiteks on kustutamisosust õiguspärane, kuigi selle aluseks olnud korraldus hiljem täideti¹⁶⁸. Üks erandlik lahend on vaid Tallinna Halduskohtu otsus, kus isiku valmisolekut esitada ettevõtluse tõendamiseks

¹⁶³ TlnHKo 3-13-11, p 31; TrtHKo 3-08-1026, TlnRnKo 3-08-902, p 12; TlnHKo 3-10-2158, p 3; TlnRnKo 3-10-2778, p 13; TlnHKo 3-10-2829, p 20.

¹⁶⁴ TlnHKo 3-14-50191, p 11.

¹⁶⁵ TlnHKo 3-10-2533.

¹⁶⁶ TlnHKo 3-11-2343, p-d 6-11.

¹⁶⁷ TlnRnKo 3-09-732, p-d 13-16.

¹⁶⁸ TlnHKo 3-14-50191, p 8; TlnRnKo 3-11-2663, p 12; TrtHKo 3-13-656, p 15.

dokumente, peeti üheks asjaoluks, miks mitte maksuhalduri kustutamisosust jõusse jätta.¹⁶⁹ Siiski arvestades, et viimati nimetatud lahendis tingisid kustutamisosuse tühistamise ka teised asjaolud, saab eeldada, et hilisem täitmine ei muuda kustutamisosust õigusvastaseks.

Kohus pole korralduse täitmata jätmise põhjendusena aktsepteerinud ka asjaolu, et isik pidi korralduse täitmisega samal päeval olema teise maksuhalduri ametniku juures Tartus. Isik pidanuks ise korralduse täitmise võimatusest ametnikule teada andma.¹⁷⁰ Isegi, kui korralduses on viidatud sunniraha rakendamise võimalusele, ei saa sellest eeldada, et maksuhaldur tingimata seda meetet rakendama peaks ja isikut korralduse täitmata jätmisel kohe ei kustuta.¹⁷¹ Seega peab isik ise korralduse täitmise osas olema aktiivne. Euroopa Kohtu ja direktiivi poolt vaadatuna saab eeltoodud lähenemine, kus dokumente ei esitata ja isik kustutakse, olla õiguspärane üksnes juhul, kui muid tõendeid ei ole olemas. Eespool selgitati, et tõendiks võivad olla deklaratsioonid. Seega saab pidada õiguspäraseks kustutamiseks olukorda, kus deklaratsioonid kas ei esitata või neil andmeid ei märgita ning isik ei täida ka korraldust ettevõtlust tõendada.

Ajavahemikku, millisel perioodil ettevõtluse olemasolu kontrollitakse, KMS-s määratletud ei ole. Isegi, kui ettevõtlus on olnud mingil perioodil tõendatud, ei välista see teisel perioodil ettevõtluse olemasolu kontrolli. Samuti, kui sellel teisel perioodil korraldust ei täideta ning ei viidata, et tõendid on samad, mis esimesel perioodil, võib sellele järgneda õiguspärane registrist kustutamine.¹⁷² Seejuures tõendid, mis olid piisavad ettevõtluse alustamise tõendamiseks ning isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks, ei pruugi olla piisavad, et tõendada ettevõtlust pärast registrisse kandmist, seda juhul kui pole näha tegevuse jätkumise.¹⁷³ Selline lähenemine ei ole kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, sest kui kuritarvitamise ohtu pole näidatud, ei tohiks takistada isikul käibemaksukohustuslane olla. Lisaks tuleb arvestada sellega, et ettevõtluse käivitamine võib võtta aega ning siis ei tohiks Euroopa Kohtu praktika kohaselt piirata sisendkäibemaksu mahaarvamiseõiguse kasutamist, mistõttu tulekski hinnata käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisel ka tegevuse jätkuvust ja kuritarvitamise ohtu.

¹⁶⁹ TlnHKo 3-12-453, p 24.

¹⁷⁰ TlnHKo 3-14-50270, p 21.

¹⁷¹ TlnHKo 3-10-2829, p 25; TlnHKo 3-14-50532, p 9; TlnHKo 3-14-50533, p 14.

¹⁷² TlnRnKo 3-08-902, p 15; TlnHKo 3-14-99, p 23.

¹⁷³ TlnHKo 3-13-11, p 39.

Kohus pole ettevõtluse tõendatuse osas pidanud oluliseks asjaolu, et tagastusnõuete kontrollimisel on peetud isikul enamakset õiguspäraseks. See tähendab, et kahtluse korral on maksuhalduril õigus algetada ettevõtlusega tegelemise tuvastamise menetlus.¹⁷⁴ Maksuhalduril ei ole kohustust isik registreeritaks jätta isegi juhul kui maksuhalduri poolt kriminaalmenetluses on dokumendid ära võetud ja need näitavad registreerimiskohustuse ületamist, sest tehingud peavad olema reaalsed. Seega pole täiendavate tõendite nõudmine sellisel juhul ettevõtluse kontrollina välistatud.¹⁷⁵ Selline lähenemine on aktsepteeritav, kui tagastusnõuete kontrollis ja kriminaalmenetluses kogutud tõendeid arvestatakse ettevõtluse kontrollis. Samamoodi on Euroopa Kohtu praktika järgi kohane hinnata tehingute reaalsel toimumist, et vältida kuritarvitamise ohtu.

Mis puutub kuritarvitamise ohtu ilmnes, et kohtud on erimeelt, kas seda tuleb hinnata ettevõtluse kontrolli käigus ning samuti selles, kas kuritarvitamise ohu olemasolu tingib kindlasti kustutamise. Nii on kohtute hinnangul käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist võimalik välistada sellega, kui süütegude kõrval tegeletakse seadusliku ettevõtlusega ja selle tõendamiseks dokumendid esitatakse¹⁷⁶. Tallinna Halduskohtu hinnangul pole vajalik tõendada ettevõtluse puudumist maksupettuse olemasolu või puudumise tuvastamise kaudu.¹⁷⁷ Samuti ei ole vajalik tuvastada, kas kustutatav isik on tekitanud riigile kahju.¹⁷⁸ Seeläbi tahab kohus öelda, et kuritarvitamine polegi oluline, sest alus kustutamiseks on ettevõtluse tõendamata jätmine.¹⁷⁹ Tartu Ringkonnakohus on aga selles osas risti vastupidisel seisukohal, leides, et vajalik on ära näidata, kas ettevõtlusega mittetegelemine või kuritarvitamise oht.¹⁸⁰ Ühes lahendis viimati nimetatud kohus siiski täpsustas, et kuritarvitamise ohtu tuleb põhistada just esmakordse dokumentide esitamise kohustuse eiramise korral.¹⁸¹ Seega on kohtute seisukohad olnud vastuolulised, mistõttu KMS kustutamise regulatsioon vajaks korrigeerimist, et luua selgus.

Siit edasi minnes tekib küsimus, mis saab siis kui tõendid on esitatud. Millisel juhul on need piisavad ja kas midagi võib ka esitamata jätta? Tartu Halduskohus on pannud koormuse maksukohustuslasele ning leidnud, et ettevõtluse tõendamiseks tuleb esitada kõik tõendid selleks, et välistada käibemaksukohustuslase numbri kuritarvitamise kahtlus

¹⁷⁴ TlnHKo 3-14-377, p-d 9 ja 13.

¹⁷⁵ TlnRnKo 3-09-732, p 17.

¹⁷⁶ TlnRnKo 3-11-625, p 12; TlnHKo 3-14-50532, p 14; TlnHKo 3-14-50533, p 19.

¹⁷⁷ TlnHKo 3-10-2829, p 20.

¹⁷⁸ TlnHKo 3-14-50532, p 10; TlnHKo 3-14-50533, p 15.

¹⁷⁹ TlnHKo 3-14-50532, p 16; TlnHKo 3-14-50533, p 21.

¹⁸⁰ TrtRnKm 3-13-2165, p 13; TrtRnKm 3-14-50441, p 12; TrtRnKm 3-13-1774, p 11.

¹⁸¹ TrtRnKm 3-13-1774, p 11.

(käibedeklaratsioonil ületas käive 16 000 eurot, tõendati tehinguid ligikaudu 12 000 euro osas)¹⁸². Risti vastupidine on aga Tallinna Halduskohtu lahend, kus osa dokumente jäeti esitamata ning kohus leidis, et kustutamisosus polnud õiguspärane. Tuleb siiski tõdeda, et ka viimati nimetatud lahendi kohaselt maksuhalduri otsuses ei peetud ettevõtlust olematuks, kuid see oli seostatud küsitavusega eesmärgipärasuses ning ka tehingupartnerite tegevuses oli puuduseid.¹⁸³ Seega tuleb järeldada, et pigem tuleb esitada kontrolli käigus rohkem tõendeid kui jätta midagi esitamata, sest esitamata jätmise võib kaasa tuua käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise.

Samas nagu eespool toodud peavad tehingud, mille kohta tõendid esitatakse olema reaalsed, mis on kooskõlas ka Euroopa Kohtu praktikaga. Reaalsed ei pruugi kohtute hinnangul olla tehingud, mis tehakse seotud isikute vahel. Seda isegi siis, kui need on pärast kontrolli alustamist käibedeklaratsioonil kajastatud (lahendis ei pidanud kohus usutavaks, et kogu käive on deklareerimata jäetud) ning maksuhaldur nendel kajastatud käibemaksu sisse nõuab.¹⁸⁴ Samuti võib pidada ebausaldusväärseks isiku, kes on juba pikemat aega maksuhalduri huviorbiidis (äriühingute faktilise majandustegevuse puudumise või võltsarvete esitamisega), poolt esitatavaid tõendeid ettevõtluse kohta.¹⁸⁵ Tuleb tõdeda, et eeltoodud asjaolud viitasid tehingute ebareaalsusele koosmõjus teiste tõenditega (ka Euroopa Kohtu hinnangul tuleb tõendeid kogumis hinnata). Puhtalt eeltoodud asjaoludele eraldiseisvalt tuginemise alusel käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine ei ole kooskõlas direktiivi ega Euroopa Kohtu praktikaga, sest tõendeid tuleb hinnata kogumis.

Mis puutub ettevõtluse mõiste sisustamisse, saab öelda, et kohtud viitavad küll KMS-i ja direktiivi ettevõtluse/majandustegevuse definitsioonidele, kuid on erinevates lahendites käsitletud tõendamise osas nende mõistete sisu eri aspekte. Nii on Tallinna Halduskohus leidnud, et oluline on tõendada ettevõtluseks kaupade võõrandamine või teenuste osutamine, kuid üksnes määramatust kavatsusest ei piisa¹⁸⁶. Teises lahendis on sama kohus pidanud ettevõtluse seisukohalt oluliseks aga järjepidevat tulu saamise eesmärki (õigusteenuse osutamine).¹⁸⁷

¹⁸² TrtHKo 3-14-50507, p-d 7, 10.

¹⁸³ TlnHKo 3-12-453, p 24.

¹⁸⁴ TrtHKo 3-13-656, p-d 12-13, 16.

¹⁸⁵ TlnHKo 3-14-50532, p 8; TlnHKo 3-14-50533, p 10.

¹⁸⁶ TlnHKo 3-10-2829, p-d 15-16.

¹⁸⁷ TlnHKo 3-14-50532, p 7.

Mõne näitena, pole ettevõtluse tõendamiseks peetud piisavaks metsa omamist, kui selle metsa müük on võimalik alles 30 aasta pärast (osaliselt tuginedes ka eellepingute ebausaldusväärsele).¹⁸⁸ Samuti pole piisav, kui isiku pangakontole on tehtud üksikuid ülekandeid, kuid käivet pole deklareeritud või kui ülekannete kohta pole esitatud täiendavaid tõendeid.¹⁸⁹ Lisaks ei tõenda ettevõtlust selliste arvete tasumine, mida tasuvad ka isikud, kes ettevõtlusega ei tegele (nt kontorimööbli, puhastus- ja turvateenused).¹⁹⁰ Need näited viitavad sellele, et KMS regulatsioon annab väga laia võimaluse isiku ettevõtlust tõendamatuks pidada ning selle tulemusena käibemaksukohustuslaste registrist kustutada. Eeltoodu ei ole aga Euroopa Kohtu lähenemisega kooskõlas, sest eeltoodud tõendid pigem viitavad, et ettevõtlust vähemalt alustatakse ning kui puudub kuritarvitamise kahtlus, siis registreerimisest keelduda oleks vale.

Laiale kaalutusõigusele viitab ka see, et kohtud on tunnistanud, et just maksuhaldur otsustab, millised tõendid on ettevõtluse olemasolu tuvastamiseks piisavad.¹⁹¹ Samas ei ole maksuhalduril kohustust ettevõtluse kontrolli korralduses ettevõtlust tõendavaid dokumente nimetada.¹⁹² Ka ei pea maksuhaldur üldjuhul ise tõendeid koguma, sest kohus on pidanud maksuhalduri võimalusi kontrollida isiku ettevõtlusega tegelemist piiratuks informatsiooniga, mis talle on teada ning maksuhaldur ei saa ennustada, kellel ettevõtluse kohta tõendeid võib olla.¹⁹³ Võrreldes maksumenetlusega on käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise menetlus oluliselt formaliseeritum ning maksuhalduri roll passiivsem. See tähendabki, et kolmandate isikute poole pöördumise kohustust üldjuhul ei ole. Infot kontrollib maksuhaldur vaid juhul kui on kahtlus, et see ei ole tõene. Kohus on väitnud ka, et selline menetlus ei saa rikkuda olulisel määral isiku õigusi, sest kui ettevõtlus uuesti toimuma hakkab, saab isik taotleda uuesti registreerimist.¹⁹⁴

Eeltoodud lähenemisega ei saa aga nõustuda, sest eespool selgitati, et seaduses on lüngad, mistõttu isiku õigused ei ole kaitstud. Samuti on maksuhalduril võimalik rakendada sunniraha, küsida pankadelt välja pangakonto väljavõtted ning seeläbi tuvastada tegelike tehingute olemasolu. See on maksuhalduri jaoks koormavam, kuid tagaks paremini isikute õigused, kes pettustega ei tegele.

¹⁸⁸ TlnRnKo 3-08-902, p 16.

¹⁸⁹ TlnRnKo 3-10-2778, p-d 17, 19; TlnHKo 3-14-50533, p 11.

¹⁹⁰ TlnHKo 3-14-50533, p 12.

¹⁹¹ TlnHKo 3-14-377, p-d 10, 11.

¹⁹² TlnHKo 3-12-95, p 23.

¹⁹³ TlnHKo 3-12-1761, p 12; TlnRnKo 3-11-625, p 9.

¹⁹⁴ TlnHKo 3-10-2829, p 27.

Kohus on leidnud, et käibemaksukohustuslase number ei lähe näiteks ühinemisel uuele äriühingule üle. Põhjus on selles, et kustutamisel tuleb lähtuda maksuõiguse regulatsioonist. KMS § 22 lg 4 ei sätesta erisusi juhiks kui äriühing kustutatakse ühinemise tagajärjel. MKS § 31 on nimetatud ammendavalt õigused ja kohustused, mis üle lähevad ning seal pole käibemaksukohustuslase numbrit kirjas. Samuti pole välistatud, et ühinemise tagajärjel ei teki kohustust isiku uuesti registreerimiseks¹⁹⁵. Eeltoodut saab laiendada jagunemistele ja pärimistele. KMS § 4 lg 2 p 4 või p 1 alusel sellises olukorras käivet ei teki, kuid üle lähevad MKS § 35-36 tulenevalt nii õigused kui ka kohustused.

Eelmises lõigus toodust tulenevalt, kui õigusjärglane on käibemaksukohustuslane, ei teki tal käibemaksukohustust enne kui vara on võõrandamisel või tema enda käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisel. Kui aga isik ei ole käibemaksukohustuslane, tuleb tal tasuda KMS § 29 lg 10 alusel käibemaksu kohe kui õiguseellane on käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud. Kuna sellise konstruktsioonini jõuda on üsna keeruline, oleks olulisemalt selgem, kui oleksid olemas vastavad juhised. Probleemkohaks jääb aga olukord, kus õigusjärglasest isik käibemaksukohustuslane pole, kuid mõne aja pärast selleks saab ning pärast seda kas ühinemise, jagunemise või pärimise tulemusena saadud vara võõrandama asub. Sellisel juhtumil tekib samuti probleem, et KMS § 29 lg 10 alusel on ta käibemaksu ära tasunud, kuid müügil tuleb seda topelt uuesti tasuda. Selleks tuleks võimaldada samuti tasutud käibemaksu mahaarvamist või tuleks vabastada müük käibemaksust ning õigusselguse tagamiseks peaks see olema reguleeritud seadusega.

Kohtud on tõdenud, et käibemaksukohustuslaste registrist kustutamisega pole välistatud kahju tekkimine. See võib olla põhjendatud näiteks juhul, kui tehingupartnerid ei soovi isikuga tehinguid enam teha, sest käibemaksutõttu pole hind enam konkurentsivõimeline. Samas tuleb arvestada kahju hüvitamise nõude korral isiku enda rolli kahju tekkimisel, mistõttu võib hüvitamise nõue olla välistatud juhul, kui isik jätab näiteks posti korraldamata, mistõttu ta käibemaksukohustuslaste registrist kustutatakse.¹⁹⁶ Samas eeltoodud asjaolud (nt tehingupartnerite soovimatus isikuga tehinguid teha), aga ka asjaolu, et käibemaksukohustuslase numbri olemasolu on avalik informatsioon võivad tingida esialgse õiguskaitse vajaduse, kui võimalik ei ole ettevõtlike olemasolu täielikult välistada. Seda seetõttu, et käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine tekitab tehingupartnerites

¹⁹⁵ TlnHKo 3-14-51085, p-d 7, 11, 15.

¹⁹⁶ TlnRnKo 3-09-732, p 10.

ebausaldusväärsust ning kahjustab isiku konkurentsivõimet, mida ei ole võimalik hiljem olla võimalik rahaliselt hüvitada. Samuti võib olla keeruline tõendada kahju, mis on tingitud turupositsiooni või konkurentsieelise kaotusest.¹⁹⁷

Esialgse õiguskaitset ei pruugita samas anda olulise avaliku huvi korral, milleks saab pidada ka maksude laekumist.¹⁹⁸ Samuti ei tagata esialgset õiguskaitset, kui tõendid näitavad käibemaksukohustuslase õiguse kuritarvitamist (on samuti avalikuks huviks).¹⁹⁹ Esialgse õiguskaitse andmine võib olla välistatud juhul, kui kaebuse eduväljavaated ei ole eriti suured, näiteks, kui isik ise on posti korraldamata jätnud ning sellel alusel vaidlustab kustutamisosust.²⁰⁰ Teisalt aga ei välista esialgse õiguskaitse vajadust see, et isikul olnuks võimalik õiguspärase käitumise korral (st ettevõtluse kohta tõendite esitamisega) vältida käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist.²⁰¹

Esialgse õiguskaitse vajadust tuleb põhistada, sealhulgas olukorra halvenemist pärast kustutamist. Kindlasti peab olema nähtav, et isik ettevõtlusega tegelikult tegeleb.²⁰² Kohus pole pidanud pöördumatuks olukorda, kus isik peab tegema käibemaksu ümberarvestuse ning on leidnud, et tegemist on vaid ebamugavuse ja raskusega, mis ei tingi esialgse õiguskaitse vajadust.²⁰³ Teistes lahendites on kohus aga ümberarvestust pidanud just üheks asjaoluks, miks esialgne õiguskaitse tagada.²⁰⁴ Seega vaadatakse esialge õiguskaitse vajadust igal juhtumil eraldi ning üldistusi on keeruline teha. Nagu eespool leiti, kui esialgset õiguskaitset on kohaldatud (st isik on kohtumenetluse ajal registreeritud), võib see olla üheks mõjuteguriks, miks kohus võib soovida maksuhalduri otsust pigem tühistada. Nii on Tallinna Halduskohus leidnud, et kui on möödunud 1,5 aastat ettevõtluse kontrollimist ning on kohaldatud esialgset õiguskaitset, oleks ebaõiglane isik tagantjärele käibemaksukohustuslaste registrist kustutada.²⁰⁵ Seega tuleks lahendada esialgse õiguskaitse tagamise küsimused seadusega.

Eeltoodut kokku võttes selgus, et Riigikohus on järginud Euroopa Kohtu praktikat. Haldus- ja ringkonnakohtu praktika aga täielikult direktiiviga kooskõlas ei ole. Segadus on sellega, kas

¹⁹⁷ TlnHKm 3-14-51166, p 4.

¹⁹⁸ TlnHKm 3-14-51166, p 5.

¹⁹⁹ TrtRnKm 3-13-2165, p 13.

²⁰⁰ TrtRnKm 3-14-50483, p 23.

²⁰¹ TrtRnKm 3-13-2165, p 13.

²⁰² TrtRnKm 3-14-50483, p 25.

²⁰³ TrtRnKm 3-14-50483, p 25.

²⁰⁴ TrtRnKm 3-14-50441, p 11; TrtRnKm 3-13-2165, p 10; TrtRnKm 3-13-1774, p 10.

²⁰⁵ TlnHKm 3-12-453, p 24.

kuritarvitamise ohtu peaks siis hindama või mitte, mis selgelt tingib vajaduse KMS muudatuste järele. Samuti ilmnes kohtulahenditest probleem, et tekib topeltmaksustamise olukord vara osas, kui isik käibemaksukohustuslaste registrist kustutatakse alusel, et juriidiline isik lõppeb ning õigusjärglane saab alles mõni aeg hiljem käibemaksukohustuslaseks. Ka see probleem vajaks KMS muudatust, võimaldades uuel vara omanikul käibemaks kas maha arvata või seda uuel müügil mitte maksta. Selgemat regulatsiooni vajaks ka kustutamisel isiku õiguste kaitsmise võimalused kohtu- ja vaidemenetluses.

KOKKUVÕTE

Käesoleva töö eesmärk oli uurida, kas Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavad sätted ning nende rakendamise praktika on kooskõlas direktiivi ja selle kohta antud Euroopa Kohtu tõlgendustega. Samuti oli eesmärgist tulenevalt püstitatud hüpotees, et Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavad sätted ning rakendamispraktika ei ole direktiivi ja Euroopa Kohtu poolt antud tõlgendustega kooskõlas ning KMS vajaks muutmist.

Eesmärgi saavutamiseks olid püstitatud järgmised põhiküsimused:

- 1) Milline on direktiivi lähenemine ja Euroopa Kohtu tõlgendused käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise osas?
- 2) Milline on Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutav õiguslik regulatsioon?
- 3) Kas KMS käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavad sätted on kooskõlas direktiivi ja Euroopa Kohtu vastavate tõlgendustega?
- 4) Milline on Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamist puudutavate sätete rakenduspraktika?
- 5) Kas Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavate sätete rakenduspraktika on kooskõlas direktiivi ja Euroopa Kohtu vastavate tõlgendustega?

Magistritöö tulemusena leiti vastused eespool esitatud küsimustele. Selgus, et direktiivi ja Euroopa Kohtu lähenemise kohaselt määrab isik ise, millal tema käibemaksukohustuslase staatus algab ning millal lõppeb. Liikmesriigil on kohustus isik vastava teavituse saamisel ka registreerida ning tagada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Eeltoodut võib piirata üksnes juhul, kui esineb kuritarvitamise või pettuse oht. See tähendab, et registreerimine on üksnes vorminõue. Teisalt aga pole liikmesriigil kohustust isikut registreerida, kui ta üldse mingeid dokumente käibemaksukohustuslase staatuse kohta ei esita. Seda käsitleti lähemalt esimese peatüki esimeses alapeatükis.

Eesti KMS regulatsioon põhineb sellel, et isik peab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks olema registreeritud käibemaksukohustuslaseks või omama selleks vähemalt kohustust. KMS-ga on kehtestatud aga nõue, et käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks ja kustutamise välistamiseks olenemata sellest, kas selleks kohustus on tekkinud või mitte, tuleb tõendada ettevõtlusega tegelemist või vähemalt sellega alustamist (viimast

registreerimise korral). Seejuures on maksuhalduril registreerimata jätmise ja kustutamine võimalik isegi siis, kui mingid tõendid käibemaksudokumentide staatuse kohta on esitatud ilma kuritarvitamise või pettuse ohtu põhjendamata. Seega saab väita, et KMS käibemaksudokumentide registreerimist ja kustutamist puudutavad sätted ei ole direktiivi ja Euroopa Kohtu vastavate tõlgendustega kooskõlas. Seda käsitleti täpsemalt esimese peatüki teises alapeatükis ning teise ja kolmanda peatüki esimestes alapeatükkides.

Mis puutub Eesti kohtupraktikasse, siis Riigikohus järgib Euroopa Liidu kohtupraktikat. Käibemaksudokumentide registreerimist ja kustutamist puudutav haldus- ja ringkonnakohtute praktika lähtub aga suuresti Eesti õigusest. Direktiivi ja selle kohta käivat Euroopa Kohtu praktikat käsitlevad aga haldus- ja ringkonnakohtud erinevalt. Näiteks on haldus- ja ringkonnakohtute osas segadus, kas kuritarvitamise ohtu tuleks hinnata lisaks ettevõtlusele või selle osana. Arvestades eeltoodut ei saa ka käibemaksudokumentide registreerimist ja kustutamist puudutavate sätete rakenduspraktikat Euroopa Liidu vastava õigusega kooskõlas olevaks pidada. Täpsemalt käsitleti eeltoodut teise ja kolmanda peatüki teistes alapeatükkides.

Eeltoodust tulenevalt sai magistr töö eemärk täidetud ning hüpotees kinnitatud. Analüüsimisel selgus, et KMS käibemaksudokumentide registreerimist ja kustutamist puudutavad sätted ei ole direktiivi ja Euroopa Kohtu vastava praktikaga kooskõlas ning vajaksid muutmist. Eelkõige oleks vajalik, et registreerimisest keeldumine ja kustutamine oleks võimalik tõendite esitamise korral üksnes siis, kui on olemas objektiivsed tõendid, mis annavad alust kahtlustada, et käibemaksudokumentide numbrit (sellega kaasnevaid õiguseid) hakatakse kuritarvitama või kuritarvitatakse. Samuti oleks vajalik võimaldada laiemat vabatahtlikku tagasiulatuvat käibemaksudokumentide registreerimist ning anda isikutele laiemad õigused määrata ise käibemaksudokumentide registrist kustutamise kuupäev. Lisaks vajavad mitmed registreerimist ja kustutamist puudutavad sätted korrigeerimist, et tagada õigusselgus.

Sätete muutmise vajadust kinnitas ka nagu eespool toodud, nii kohtupraktika kui ka analüüs. Seejuures tuleb eriti rõhutada, et ilma KMS muutmiseta on ohus direktiivi tunnustatud eesmärk – tagada neutraalsuse põhimõte. Tuleb meelde tuletada, et iga liikmesriigi kohustus on tagada, et siseriiklik õigus aga ka õigusemõistmine oleks Euroopa Liidu õigusega kooskõlas. Sätete tõlgendamisel ei piisa, sest nagu selgitatud, on haldus- ja ringkonnakohtud tõlgendamisel jõudnud erinevate tulemusteni ning vaja on alusnorme Eesti KMS-s, millele oleks võimalik tugineda. Seega vajab KMS muutmist.

Samas tuleb märkida, et mahu täitumise tõttu jäid magistritööst välja erisused (sealhulgas piiratud käibemaksukohustuslaste ning käibemaksugruppide eriregulatsiooni) ning käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise sätete võrdlus teiste (Euroopa Liidu) riikide õigusaktidega. Ei ole välistatud, et erisustega seoses võib tulla välja veelgi vastuolusid direktiivi ja Euroopa Kohtu praktikaga, mistõttu vajaksid need eraldi uurimist. Kuigi käesolevas töös tehti ettepanekuid käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutava regulatsiooni muutmiseks, tuleb enne seda uurida ka teiste riikide praktikat. See on vajalik, et panna paika sätete täpne sõnastus ning näidata ära nende võimalikud mõjud. Seega on võimalik eeltoodud teemade uurimist jätkata.

Käesoleva magistritöö oluline väärtus seisneb selles, et läbi on viidud põhjalik analüüs käibemaksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise regulatsiooni ja kohtupraktika osas, mida saab võtta aluseks käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavate sätete osas muudatuste tegemisele. Teisalt on võimalik töös saada ülevaade käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustutamist puudutavast regulatsioonist (sealhulgas ettevõtluse mõiste tähendusest), mille osas juhendmaterjale seni on olnud vähe. Seega on magistritöö abiks neile, kes registreerimise ja kustutamise kohta rohkem informatsiooni soovivad kui seda seni avaldatud on.

REGISTRATION AS PERSONS LIABLE TO VALUE ADDED TAX AND DELETION OF PERSONS LIABLE TO VALUE ADDED TAX ABSTRACT

There are more than 70 000 persons liable to value added tax (hereinafter taxable person) in Estonia. This number is constantly changing which means that more taxable persons are registered and unregistered. Therefore, it seems to be an endless process that is becoming a basis for the functioning of the Estonian value added tax system. Namely, according to the Value-Added Tax Act²⁰⁶ § 38 pp 1 a taxable person needs to pay value added tax. According to VATA § 3 pp 1 in order to be able to pay value added tax one must register as a taxable person at the Tax Administration or at least have an obligation to register. The aforementioned means that paying value added tax is influenced by registration as taxable persons and deletion of taxable persons.

Value added tax is regulated uniformly in the European Union²⁰⁷ by the Directive 2006/112/EU²⁰⁸ of the European Council of 28.11.2006. In addition, there are a number of cases of interpretation of the Directive at the European Court, the last one of which dealing specifically with registration was published in 2013. Estonia joined the EU in 2004 which means that Estonian legislation and implementation practice need to be in line with the EU approach (including the interpretations of the Directive given by the EU Court²⁰⁹ cases)²¹⁰. It is necessary according to the preamble point 4 of the Directive in order to ensure the function of the EU common market. Taking into account that value added tax influences European common market (prices of goods and services, hence the free movement, preamble point 4 of the Directive) and thus, influences the common regulation, Estonian VATA and its implementation practise needs to be in line with the EU legal regulation. This applies also to the process of registration as taxable persons and deletion of taxable persons.

The purpose of the present Master's Thesis is to find out if the provisions and implementation of registration as taxable persons and deletion of taxable persons in Estonia are in line with the Directive and the interpretations of it provided by the European Court. The author has

²⁰⁶ Hereinafter: VATA.

²⁰⁷ Hereinafter: EU.

²⁰⁸ Directive of the European Council 28.11.2006. 2006/112/EU about the uniform value added tax system – ELT L 347/1, 11.12.2006, pp 1-118; hereinafter: Directive.

²⁰⁹ Hereinafter: European Court.

²¹⁰ European Union. EU Law. Application of EU Law. – In computer network: http://europa.eu/eu-law/index_et.htm (18.04.2015).

established a hypothesis that the provisions and implementation of registration as taxable persons and deletion of taxable persons are not in line with the Directive and interpretations provided by the European Court, and VATA needs to be amended.

To achieve the objective the following main questions are raised:

- 1) Which is the approach of the Directive and the interpretations of the European Court regarding the registration as taxable persons and deletion of taxable persons?
- 2) What is the Estonian legal regulation regarding the registration and as taxable persons and deletion of taxable persons?
- 3) Are the provisions of VATA about registration as taxable persons and deletion of taxable persons in line with the Directive and the relevant interpretations of the European Court?
- 4) What is the implementation practise of the Estonian provisions of registration as taxable persons and deletion of taxable persons?
- 5) Is the Estonian implementation practise of the Estonian provisions of registration as taxable persons and deletion of taxable persons in line with the Directive and the relevant interpretations of the European Court?

The Master's Thesis is divided into three chapters with each having two subchapters. In the first chapter an overview is given about the Directive and the relevant practise of the European Court regarding the registration as taxable persons and deletion of taxable persons which is the basis for the analysis of VATA and the implementation practise. In the second subchapter of the first chapter an overview of the terms "business" and "taxable person" is given as they are closely connected to registration as taxable persons and deletion of taxable persons and are necessary to understand the general VATA conception. The second and third chapters are divided between registration as taxable persons and deletion of taxable persons accordingly. This is essential in order to tackle both topics in depth and clearly as well as to avoid overly extended chapters. In parts where registration as taxable persons and deletion of taxable persons are similar the author has used references.

In the first subchapter of both chapters an overview of the VATA regulation of the relevant topic is given and an analysis is made to determine if it is in line with the EU law. In the other subchapters of registration as taxable persons and deletion of taxable persons the author focuses on Estonian court practise in the relevant subject. This kind of allocation allows to

comprehend whether or not the VATA provisions need to be changed, are problematic due to misinterpretation or both.

The methods used in the Master's Thesis are systematic, comparing, and modelling. These methods enable to evaluate if the provisions regarding registration as taxable persons and deletion of taxable persons as well as the court practise are in line with the EU law. In addition, it enables to suggest solutions as opposed to only being critical.

As a result of the study the above mentioned questions were answered. As it turned out, according to the Directive and the approach of the European Court a person himself/herself determines when his/her value added tax liability status period begins and when it ends. The Member State²¹¹ is obligated to register the person after receiving the relevant notification and to ensure the right to deduct the input value added tax. The aforementioned is allowed to limit only in case of misuse or fraud. This means that registration is only a formal requirement. On the other hand, MS is not obligated to register the person if he/she does not submit any documents about the status of being a taxable person.

According to the Estonian VATA regulation a person needs to be registered as a taxable person in order to receive the right to deduct the input value added tax or be liable to it.

There is a requirement in the VATA that in order to register and to avoid deletion regardless of being liable or not, one has to prove his/her business activity or at least the beginning of it (the latter in case of registration). Tax administration has the right not to register or delete in case the proof about the status of taxable person is submitted without misuse or unexplained fraud risk which enables to limit the deduction of a person's input value added tax. Therefore, it can be stated that the provisions of the registration as taxable persons and deletion of taxable persons are not in line with the Directive and the interpretations of the European Court.

The State Court follows the EU Court practise. The practise of administrative and circuit courts largely follows the Estonian law regarding the Estonian registration as taxable persons and deletion of taxable persons. The Directive and the interpretations are treated differently by the administrative and circuit courts. For example, there is confusion whether misuse risk should be evaluated in addition to business activity or as part of it. Thus, the implementation practise of the provisions of registration as taxable persons and deletion of taxable persons cannot be regarded as being in line with the EU law.

²¹¹ Hereinafter: MS.

Taking into account the above it can be stated that the objective of the thesis is completed and the hypothesis proven. In the analysis phase it turned out that the provisions of registration as taxable persons and deletion of taxable persons are not in line with the European Court relevant practise and there is a need to make changes. Foremost, it is necessary that provisions of refusal and deletion of the registration would be possible with the relevant evidence only in case of objective proof that give reason to suspect that the taxable person's number (and the rights entitled with it) will be misused or is currently misused. In addition, it would be necessary to enable a wider voluntary retroactive registration of taxable persons and give persons more rights to determine the deletion date from the registrar of taxable persons. Furthermore, several provisions of registration and deletion need to be improved to ensure legal clarity.

The need to change the provisions emerged both from the court practise as well as from the analysis. One especially needs to emphasize that without changing the VATA the purpose of the Directive is at risk –to ensure the principle of neutrality. One needs to be reminded that every MS has the obligation to ensure that national law as well as administration of justice would be in accordance with the European law. Therefore, the VATA needs to be changed.

It needs to be pointed out that exceptions (including the registration of limited value added taxable persons and specifications of the value added tax groups) and the comparison of the provisions of registration as taxable persons and deletion of taxable persons with the legislation of other countries (EU) were left out from the thesis as the volume already reached its limit. It cannot be excluded that due to exceptions there might be other contradictions with the Directive and the practise of the European Court which is the reason it needs further research.

Although the present thesis contains suggestions to change the regulation of registration as taxable persons and deletion of taxable persons, further research about the practise in other countries needs to be conducted in order to establish the precise and correct wording of the provisions and investigate the possible influence. Therefore, there is potential for further research.

The main value of the present thesis lies in the fact that a thorough analysis has been conducted regarding the regulation and court practise of registration as taxable persons and deletion of taxable persons which enables to move forward with the changes that need to be

made to the provisions of the registration as taxable persons and deletion of taxable persons. On the other hand it gives an overview about the regulation of the registration as taxable persons and deletion of taxable persons (including the meaning of the term “business”) in the area of which there are very few guides and materials available. The Master’s Thesis is of assistance to people who wish to know more about the registration as taxable persons and deletion of taxable persons than provided by materials currently available.

KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

KASUTATUD KIRJANDUS

1. T. Elling. Käibemaks. Tallinn: KMS OÜ 2014.
2. T. Elling. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus enne isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimist toimunud tehingutelt. MaksuMaksja 2010, nr 11. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=993> (19.04.2015).
3. T. Grauberg. Õiguse kujundamisvõimalused maksuobjekti vältimisel. Juridica 2010, nr 3.
4. M. Huberg. Ettevõtlus või mitte — selles on küsimus. MaksuMaksja 2012, nr 11. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1455> (18.04.2015).
5. M. Huberg. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja registrist kustutamine. MaksuMaksja 2013, nr 6/7. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1403> (19.04.2015).
6. L. Lehis, K. Lind. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Seisuga 1. oktoober 2003. Tartu: Casus 2003.
7. L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
8. L. Lehis. Rahandusministeerium õpetab topeltnaksustamist vältima. MaksuMaksja 2012, nr 6/7. - Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1390> (19.04.2015).
9. K. Lind. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. Tartu: Tartu Ülikooli õigusteaduskond 2006.
10. A. Kalm. Eesti käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsiooni vastavus Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile. Tartu: Tartu Ülikooli õigusteaduskond 2013.
11. Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu 740 SE I seletuskiri. - Arvutivõrgus: http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=052700020 (18.04.2015).
12. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 506 SE seletuskiri. - Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&eid=93f9c00d-0981-4e69-9965-5cac8f3deaa1> (18.04.2015).
13. Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2015. - Arvutivõrgus:

http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaariid_seis_01_01_2015_ules.pdf
(19.04.2015).

14. K. Merusk, I. Pilving. Halduskohtumenetluse seadustik. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2013.
15. Maksukäsiraamat. Äripäeva käsiraamat. Tallinn: Äripäeva kirjastus 1998.
16. J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhend. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2011.

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

17. Euroopa nõukogu 28.11.2006. a direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347/1, 11.12.2006, lk 1-118.
18. Halduskohtumenetluse seadustik. - RT I, 23.02.2011, 3... RT I, 31.12.2014, 9.
19. Haldusmenetluse seadus. - RT I 2001, 58, 354... RT I, 23.02.2011, 8.
20. Käibemaksuseadus. - RT I 2003, 82, 554...RT I, 30.12.2014, 18.
21. Maksukorralduse seadus. - RT I 2002, 26, 150...RT I, 17.03.2015, 10.
22. Mittetulundusühingute seadus. - RT I 1996, 42, 811...RT I, 21.06.2014, 42.
23. Riigivastutuse seadus. - RT I 2001, 47, 260...RT I, 13.09.2011, 11.
24. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. - RT I 2002, 35, 216... RT I, 13.03.2014, 103.

KASUTATUD EESTI HALDUSKOHTUTE PRAKTIKA

25. TrtHKo 3-08-1026.
26. TlnHKo 3-09-3124.
27. TlnHKo 3-10-2657.
28. TlnHKo 3-10-2757.
29. TlnHKo 3-10-2829.
30. TlnHKo 3-10-2696.
31. TlnHKo 3-11-1781.
32. TlnHKo 3-11-2343.
33. TlnHKo 3-10-2533.
34. TlnHKo 3-12-95.
35. TlnHKo 3-11-3026.
36. TlnHKo 3-11-1394.
37. TlnHKo 3-10-2158.

38. TlnHKo 3-12-1761.
39. TrtHKo 3-13-55.
40. TlnHKo 3-13-342.
41. TlnHKo 3-12-453.
42. TlnHKm 3-12-453.
43. TrtHKo 3-13-656.
44. TlnHKo 3-13-11.
45. TlnHKo 3-13-2274.
46. TlnHKo 3-14-99.
47. TrtHKo 3-14-287.
48. TlnHKm 3-14-51166.
49. TlnHKo 3-14-50191.
50. TlnHKo 3-14-50270.
51. TlnHKo 3-14-377.
52. TlnHKo 3-14-50532.
53. TlnHKo 3-14-50533.
54. TlnHKo 3-14-51085.
55. TrtHKo 3-14-50507.
56. TlnHKo 3-14-50301.

KASUTATUD EESTI RINGKONNAKOHTUTE PRAKTIKA

57. TlnRnKo 3-09-732.
58. TlnRnKo 3-08-902.
59. TlnRnKo 3-09-3124.
60. TlnRnKo 3-10-2757.
61. TlnRnKo 3-10-2778.
62. TlnRnKo 3-10-2696.
63. TlnRnKo 3-10-2656.
64. TlnRnKo 3-11-625.
65. TlnRnKo 3-11-1781.
66. TlnRnKo 3-11-355.
67. TlnRnKo 3-11-3026.
68. TlnRnKo 3-11-2663.
69. TlnRnKo 3-12-1916.

70. TrtRnKm 3-13-1774.
71. TrtRnKm 3-13-2165.
72. TrtRnKo 3-13-55.
73. TrtRnKm 3-14-50441.
74. TrtRnKm 3-14-50483.

KASUTATUD EESTI RIIGIKOHTU PRAKTIKA

75. RKHKo 3-3-1-29-99.
76. RKHKo 3-3-1-62-00.
77. RKHKo 3-3-1-26-02.
78. RKHKo 3-3-1-29-03.
79. RKHKo 3-3-1-39-03.
80. RKHKo 3-3-1-73-04.
81. RKHKo 3-3-1-63-06.
82. RKHKo 3-3-1-70-08.
83. RKHKo 3-3-1-3-09.
84. RKHKo 3-3-1-32-09.
85. RKHKo 3-3-1-72-12.
86. RKHKo 3-3-1-15-13.
87. RKHKo 3-3-1-75-14.

KASUTATUD EUROOPA KOHTU PRAKTIKA

88. EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman vs. Minister van Financiën*.
89. EKo 8.03.1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council vs. Commissioners of Customs and Excise*.
90. EKo 21.09.1989, C-68/88, *komisjon vs. Kreeka*.
91. EKo 4.12.1990, C-186/89, *Van Tiem vs. Staatssecretaris van Financiën*.
92. EKo 16.12.1992, C-210/91, *komisjon vs. Kreeka*.
93. EKo 26.10.1995, C-36/94, *Siesse vs. Director da Alfândega de Alcântara*.
94. EKo 29.02.1996, C-110/94, *Inzo vs. Belgische Staat*.
95. EKo 20.06.1996, C-155/94, *Wellcome Trust vs. Commissioners of Customs & Excise*.
96. EKo 26.09.1996, C-230/94, *Enkler vs. Finanzamt Homburg*.
97. EKo 18.03.1997, C-343/95, *Calì & Figli vs. Servizi Ecologici Porto di Genova*.

98. EKo 16.10.1997, C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne vs. Finanzamt Neustadt*.
99. EKo 21.03.2000, C-110/98, *Gabalfrisa jt.*
100. EKo 8.06.2000, C-396/98, *Schloßstraße*.
101. EKo 8.06.2000, C-400/98, *Breitsohl*.
102. EKo 26.06.2003, C-305/01, *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*.
103. EKo 29.04.2004, C-77/01, *EDM*.
104. EKo 3.03.2005, C-32/03, *Fini H*.
105. EKo 26.05.2005, C-465/03, *Kretztechnik*.
106. EKo 15.12.2005, C-63/04, *Centralan Property*.
107. EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax jt.*
108. EKo 6.07.2006, C-439/04, *Kittel*.
109. EKo 6.07.2006, C-440/04, *Recolta Recycling*.
110. EKo 26.06.2007, C-284/04, *T-Mobile Austria jt.*
111. EKo 26.06.2007, C-369/04, *Hutchison 3G jt.*
112. EKo 27.09.2007, C-409/04, *Teleos jt.*
113. EKo 13.12.2007, C-408/06, *Götz*.
114. EKo 8.05.2008, C-95/07, *Ecotrade*.
115. EKo 22.05.2008, C-162/07, *Ampliscientifica ja Amplifin*.
116. EKo 6.11.2008, C-291/07, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*.
117. EKo 6.10.2009, C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*.
118. EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*.
119. EKo 7.12.2010, C-285/09, *R*.
120. EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*.
121. EKo 21.06.2012, C-80/11, *Mahagében ja Dávid*.
122. EKo 12.07.2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*.
123. EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*.
124. EKo 6.09.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*.
125. EKo 6.09.2012, C-324/11, *Tóth*.
126. EKo 6.12.2012, C-285/11, *Bonik*.
127. EKo 14.03.2013, C-527/11, *Alessio*.
128. EKo 8.05.2013, C-142/12, *Marinov*.
129. EKo 20.06.2013, C-219/12, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*.

MUUD ALLIKAD

- 130.23.12.2014 Maksu- ja Tolliameti pressiteade. Tehinguinfo esitasid maksu- ja tolliametile 40 000 ettevõtet. - Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=36288&tpl=1026> (18.04.2015).
131. Ettevõtluse tõendamine enne registreerimist. – Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=32625> (18.04.2015).
132. Euroopa Liit. ELi õigus. ELi õiguse kohaldamine. – Arvutivõrgus: http://europa.eu/eu-law/index_et.htm (18.04.2015).
133. Käibedeklaratsioonide koondandmed 2015. a jaanuar-veebruar. 06.04.2015 seis. - Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=1375> (18.04.2015).
134. Käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm. – Arvutivõrgus: http://www.emta.ee/public/vormid/maksuvormid/KMD_jm_kaabemaksu_vormid/2012/Vorm_KR_2012_taidetav.pdf (18.04.2015).
135. *VIES VAT number validation*. – Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/ (19.04.2015).

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, _____ Sirle Orav _____,
(*autori nimi*)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose
_____ Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja kustutamine _____,
(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendaja on _____ dr. iur. Lasse Lehis _____,
(*juhendaja nimi*)

- 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, 04.05.2015