

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Christine Savisaar

TÕENDAMISKOORMUS MAKSUMENETLUSES

Bakalaureusetöö

Juhendaja: lektor Kaidi Kallaste

Tallinn 2017

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele,
olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Christine Savisaar

Üliõpilase kood: 124652

Üliõpilase e-posti aadress:christine55@hotmail.ee

Juhendaja lektor Kaidi Kallaste arvamus:

Töö vastab bakalaureuse esitatud nõuetele

.....

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

Sisukord

ABSTRAKT	3
SISSEJUHATUS	4
1. MAKSUMENETLUSE ÜLDISED PÕHIMÕTTED	6
1.1 Maksumenetluse põhimõtted ja läbiviimise kord	6
1.2 Maksumenetluses tekkiva õigussuhte osapoolte õigused ja kohustused	9
1.3 Maksukohustuslane ja Euroopa Ühenduse õigusnormid	12
1.4 Tõendite liigid ja nende hindamine maksumenetluse protsessi käigus	14
1.5 Tehingu toimumise tõendamine	16
1.6 Juriidilise isiku juhatuse liikme kohustused	21
2. MAKSUKOHUSTUSLASE MAJANDUSTEGEVUST JA TÕENDAMISKOORMUST KÄSITLEVAD KOHTULAHENDID	25
2.1 Hoolsuskohustuse täitmine ja tõendamine	26
2.2 Tehingupartneri tuvastamine ja tõendamine	29
2.3 Fiktiivsed tehingud	33
2.4 Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses	37
2.3 Järeldused	40
KOKKUVÕTE	43
VIIDATUD ALLIKAD	46
SUMMARY	51
LISAD	53
Lisa 1. Intervjuu, Maksu- ja Tolliamet	53

ABSTRAKT

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärk oli välja selgita ettevõtjate õigused ja kohustused maksumenetluses, kuidas need on aja jooksul muutunud ning millised tõendid on tänapäeval vajalikud, et tõendada tehingute toimimist ettevõtete vahel. Ühelt poolt peab maksumaksja maksuotsuse saamisel tõendama, et see otsus on vale ning maksuhalduri kohustus on tõendada, millele tema otsus tugineb. Antud bakalaureusetöö tugineb õiguslikule regulatsioonile, artiklitele, erialasele kirjandusele, kohtuotsustele ja intervjuule.

Üks peamisi uurimisküsimusi, millele vastust otsiti oli: Selgitada välja, missugused on maksumenetluse üldised põhimõtted ja mille pinnalt maksuhaldur teeb otsuseid ning kuidas toimub tõendite kogumine ja tehingu toimumise tõendamine.

Uurimistöö käigus selgus, et väga oluline on menetlusosalisel teada kehtivaid maksuseadusi ning oma õigusi ja kohustusi maksumenetluses. Suurt tähelepanu tuleb pöörata osapoolte koostööle maksumenetluses, sest vahel võib lihtne eksimus tekitada suurt probleemi maksumaksjale ja siis määrab edasist käekäiku faktide tõendamine. Haldusmenetluse põhimõtte järgi on ettevõtjal menetluskäigus kohustus osaleda aktiivselt ja esitada asjakohaseid tõendeid.

SISSEJUHATUS

Paljudele ettevõtetele tuleb maksude kontroll sageli üllatusena. See, kuidas menetlus edasi kulgeb, sõltub suure osas sellest, kui teadlik on ettevõtja maksumenetluse alguses. Selgelt peab teadma enda ja maksuhalduri õigusi ning kohustusi. Ettevõtjal on oluline omada selget arusaama, kuidas peaks menetlus edasi kulgema. Ettevõtjal on paraku vajadus teada maksuhalduri menetlustoiminguid, kui talle väljastatakse maksuotsus, sest siis on oluliselt lihtsam enda eest seista. Vastasel korral on ettevõtjal lihtne jätta endast petja mulje. Oluline on, milliseid vastuseid annab ja kuidas käitub ettevõtja maksumenetluse käigus. Maksumenetluses on ettevõtjal tihti keeruline tõendada, kui majandustehingu dokumendid olid puudulikud, et kaup ja teenus on saadud just sellelt müüjalt, kes arve väljastas.

Teema on aktuaalne, sest viimase viie aasta jooksul on Riigikohtu seisukohad oluliselt muutunud, mis puudutab tehingu toimumise tõendamist ja selle aluseks olevaid dokumente ning nendele esitatavaid nõudeid. Ettevõtte jaoks on tähtis, et majandustehingud oleksid korrektselt dokumenteeritud ja kontrollitavad.

Töö eesmärk on välja selgitada ettevõtjate õigused ja kohustused maksumenetluses, kuidas need on aja jooksul muutunud ning millised tõendid on tänapäeval vajalikud, et tõendada tehingute toimumist ettevõtete vahel.

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärgi täitmiseks püstitati alljärgnevad uurimisülesanded:

- Selgitada välja, missugused on maksumenetluse üldised põhimõtted ja mille pinnalt maksuhaldur teeb otsuseid.
- Uurida, millised on ja on olnud osapoolte õigused ja kohustused ning kuidas need mõjutavad maksumenetlust.
- Uurida, kuidas toimub tõendite kogumine ja tehingu toimumise tõendamine maksumenetluses.
- Selgitada välja, millised on juhatuse liikme kohustused majandustegevuses.
- Uurida Eesti ja Euroopa Kohtu otsuseid, milles on käsitletud sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramist ja/või tehingu toimumise tõendamist.

Andmete kogumisel on kasutatud kvalitatiivset uurimismeetodit. 2016. aasta oktoobris viidi läbi intervjuu Maksu-ja Tolliameti kontrolliosakonna juhtivrevidendi Kaja Lattik`ga.

Peamised allikad, millele töö autor oma bakalaureusetöös tugineb, on maksukorralduse seadus, Maksu- ja Tolliameti poolt avalikustatud informatsioon ning Eesti ja Euroopa Kohtu otsused.

Käesolev bakalaureusetöö on jaotatud kaheks peatükiks, mis jagunevad omakorda alapeatükkideks. Esimene peatükk annab ülevaate maksumenetluse üldistest põhimõtetest ja nende läbiviimise korrast, millised on osapoolte õigused ja kohustused, kuidas tõendada tehingu toimumist ning millised on juhatuse liikme kohustused ettevõtet juhtides.

Teises peatükis antakse ülevaade Eesti ja Euroopa Kohtu otsustest aastatel 2007-2016. Kohtuotsused on valitud selle järgi, millistel juhtudel maksuhaldur keeldus sisendkäibemaksu tagastamisest. Töö autor analüüsis selliseid kohtuotsuseid, kui ettevõtjad rikuvad hoolsuskohustust ja ei täida kaasaaitamiskohustust ning teevad fiktiivseid tehinguid ega suuda tõendada tehingupartnerit.

1. MAKSUMENETLUSE ÜLDISED PÕHIMÕTTED

1.1 Maksumenetluse põhimõtted ja läbiviimise kord

Eestis reguleerib Maksukorralduse seadus (MKS) kõiki maksude kohta kehtivaid üldpõhimõtteid. Esimene MKS jõustus 29.detsembril 1993. aastal MKS oma olemuselt oli lihtne, kuid kõik oluline info, mida sel hetkel maksude reguleerimiseks vajati, see kajastus seaduses. Tänapäevane MKS on oluliselt muutunud võrreldes esimese MKS-ga. Kui algne MKS koosnes kaheksast leheküljest ja reguleeris ainult maksuõiguse üldosa ja maksumenetluse sätteid, siis hetkel kehtiv seadus on mahukam ja detailsem. Aastate jooksul on maksukohustuslase ning maksuhalduri õigusi ja kohustusi palju täiendatud. Kehtiva MKS koostamisel arvestati varasemat kohtupraktikat. Kui esialgu oli maksuhalduri ja maksukohustuslase kohustused ning õigused väga lakooniliselt kirjeldatud, siis nüüd on seaduses kirjas väga täpselt, mis ülesandeid osapooled peavad täitma ning millised on üldised maksumenetluse põhimõtted. Paljud esialgsed definitsioonid on saanud eraldi jaotused ning tänu kohtulahenditele ja majanduse arengule on juurde tulnud uusi põhimõisteid. Esialgne maksukohustuslase põhiõiguste ja kohustuste regulatsioon piirdus maksude õigeaegse tasumise kohustusega, õiguses saada teavet maksuhaldurilt maksmisele kuuluvate maksude kohta ning et on kohustatud pidama õigusaktides sätestatud korras oma tegevuse kohta arvestust ja esitama maksudeklaratsioone.

MKS, mis jõustus 01.07.2002. aastal tagas maksukohustuslasele juba parema õiguste kaitse. Uus seadus tagas maksukohustuslasele õiguse äraakuulamisele, õigust omada tõlki ja esindajat, esitada taandamise taotlusi, vaideid ning oli põhjalikum maksudeklaratsioonide esitamisega seonduvate küsimuste lahti seletamisel. Laienesid maksuhalduri õigused ja vastutus.

MKS-e muudatuste eesmärk on olnud lahendada tekkinud probleeme kohtupraktikas välja toodud tõlgendustega ning tagada suurem õigusselgus.

MKS-e eesmärk on reguleerida kogu maksuõiguse üldosa terviklikult ning maksuõiguses ei ole üldjuhul vajadust rakendada tsiviilseadustiku üldosa seadust (TsÜS). (Lehis 2016, 8)

Maksumenetluse üldpõhimõtted on MKS §-des 10-16, mis peavad tagama ausa menetluse ning pakkuma maksumaksjale, kui nõrgemale poolele kaitset maksuhalduri võimaliku omavoli vastu. (Lehis 2016, 31)

Maksumenetluses kehtib maksukohustuslase üldine kaasaaitamiskohustus. Üldjuhul kehtib haldusmenetluses põhimõte, et menetlusosalisel on kohustus osaleda aktiivselt menetluses ja esitada asjakohaseid tõendeid vaid siis, kui isik soovib taotleda soodustava sisuga haldusakti väljaandmist või oma tsiviilõiguse teostamist. Maksuasjades seevastu on menetlusosaline kohustatud koguma tõendeid koormavate haldusaktidega lõppevate haldusmenetluste puhul. MKS-i § 56 näeb ette, et maksukohustuslane on kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, millel võib olla maksustamise seisukohast tähendust omavaid asjaolusid, annab vajadusel seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. (Lehis 2012, 106)

Kaasaaitamiskohustus on maksumaksjal koguaeg MKS-ga olnud, kuid selgemalt kirjutati seadus lahti alates 2002. aastast, kui võeti vastu uus ja täiendatud MKS. MKS-t on aja jooksul täiendatud tänu kohtulahenditele, et seda praktikas paremini kasutada. (Lattik, 2016)

Maksukohustuslane ei või takistada maksuhaldurit menetlustoimingute sooritamisel. Järelikult peab maksukohustuslane koguma ja esitama tõendeid, kui teab, et nende tõendite alusel fikseeritakse rahaline kohustus riigi ees. (Lehis 2012, 106)

MKS § 10 näeb ette, et maksuhaldur viib menetluse läbi võimalikult lihtsalt, kiirelt ja efektiivselt, vältides üleliigseid kulutusi ja ebamugavusi, järgides sealjuures haldusmenetluse üldpõhimõtteid ja tagades menetlusosaliste õiguste kaitse. Kui seaduses ei ole ette nähtud konkreetseid vorminõudeid ja menetluskorda, siis määrab maksuhaldur kaalutusõiguse alusel sobiva korra. (Lehis 2016, 31)

Vormivabaduse põhimõte puudutab muuhulgas küsimust, millal ja kelle suhtes üldse haldusmenetlust läbi viia. Praktikas ei ole võimalik kontrollida kõiki maksukohustuslasi, mistõttu teeb maksuhaldur kontrollobjektide valiku kaalutusõiguse alusel (nt majandusnäitajate analüüsi alusel, eelnevalt kinnitatud kontrollplaani alusel, saabunud teate või kaebuse alusel jne). (Lehis 2016, 32)

Proportsionaalsuse põhimõte (MKS §10 lg 3) on samuti haldusmenetluses väga oluline põhimõte. Isikute õiguste piiramine ja kohustuste panemine võib toimuda ainult sellisel määral, mis on vajalik, kohane ja mõõdupärane. Haldustoimingus valitud vahendid peavad olema vastavuses soovitud eesmärgiga. Menetluse läbiviimine ei tohi tekitada liigseid kulutusi või

ebameeldivusi menetlusosalisele ja maksuhaldurile. Ei tohi rakendada ülemäärast sundi. Ebaoproportsionaalne abinõu võib tihti osutada ebaefektiivseks. Iga läbiviidav menetlustoiming peab olema seotud menetleva asjaga. (Lehis 2016, 32)

Uurimispõhimõte (MKS §11) tähendab seda, et menetluse läbiviija kogub omal algatusel asja õigeks otsustamiseks vajalikke tõendeid. Uurimispõhimõte on vajalik nõrgema poole õiguste kaitseks, sest haldusmenetluses on menetluse läbiviija ise menetluse tulemustest otseselt huvitatud isik. Uurimispõhimõte ei ole siiski absoluutne. Kui maksusumma vähendamiseks või maksusoodustuste rakendamiseks on vajalik kasutada selliseid tõendeid, mis on kättesaadavad ainult maksukohustuslasele (nt kuludokumendid), siis võib nõutava tõendi esitamata jätmine tuua endaga kaasa ebasoodsa lahendi. Sellest hoolimata peab maksuhaldur tagama maksukohustuslase õiguste kaitse, näiteks peab maksuhaldur selgitama, milliseid tõendeid tuleb esitada, kuidas saab maksuarvestuse vigu parandada, vajadusel koguma ise vajalikke tõendeid jne. (Lehis 2012, 109)

Kaalutusõiguse sisu on avatud MKS §-12. Kui maksuhaldurile on seadusega antud volitus kaaluda abinõu kohaldamist või valida erinevate abinõude vahel, teostab maksuhaldur kaalutusõigust volituse piires ja kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve. Kaalutusõiguse alusel toimub näiteks maksuvõla ajatamine (MKS § 111) ja kustutamine (MKS § 114), tagastusnõude täitmise peatamine (MKS § 107), samuti kontrolltoimingute liigi ja ulatuse ning sunnivahendi valik (nt sunniraha rakendamine), tagatise nõudmine jne. (Lehis 2016, 33)

MKS § 13 sätestab üldise ärakuulamiskohustuse. Maksukohustuslasel on õigus enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist esitada maksuhaldurile oma arvamus ja vastuväited. Maksukohustuslasele tuleb enne otsuse tegemist anda võimalus ise uuritava küsimuse kohta ütlusi ja selgitusi anda. Alles siis, kui selgub, et ta seda ei saa või ei soovi teha, võib alustada tagaselja uurimisega. Riigikohus on rõhutanud, et menetlusosaline peab teadma, mida temalt tahetakse, ning soovi korral peab ta saama maksuhaldurit abistada. (Lehis 2016, 34)

Tihti võib maksumenetlus puudutada kolmandate isikute õigusi (näiteks võib maksu määramine mõjutada maksumaksja suhteid oma lepingupartneritega või võib tekkida topelt maksustamise oht, mistõttu tuleb ühele isikule määratud maksude võrra vähendada teise isiku maksukohustusi). (Ibid)

Maksu- ja Tolliameti (MTA) juhtivrevidenti Lattik`u sõnul käitub tänane maksuhaldur kohtupraktika pinnalt, sest kohtus on seaduse sisu vaieldud läbi ning konkreetne kohtulahend ongi edasiseks juhendumiseks. (Lattik, 2016)

Näiteks, ei ole ärakuulamisõigus vajalik, kui maksuhaldur ei kalduks kõrvale maksukohustuslase taotlusest (ajatab maksuvõla, tagastab enammakstud maksusumma jne). (Lehis 2012, 111) Samas nendib MTA juhtivrevident Lattik, et maksuhaldur peab alati tagama maksukohustuslasele ärakuulamisõiguse, isegi siis, kui ajatab maksuvõla. (Lattik, 2016)

Usalduse kaitse põhimõttest tulenevalt on maksukohustuslasel õigus eeldada, et maksuameti antud teave ja selgitused vastavad tõele. (Lehis 2012, 111)

Seoses majanduse üleilmastumisega on suurenenud vajadus vahetada maksukohustuse õigeks määramiseks välisriikide maksuhaldurite vahel maksualast teavet. Maksude tasumisest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine põhjustab eelarvekahju ja rikub õiglase maksustamise põhimõtet. (Maksualane... Rahandusministeerium)

Maksualane teabevahetus ja halduskoostöö maksunõuete sissenõudmisel võib põhineda mitmel erineval instrumendil (Maksualane... Rahandusministeerium):

- EL direktiivid ja määrused.
- Kahepoolsed tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingud (nn maksulepingud).
- Mitmepoolne maksuasjades vastastikuse haldusabi konventsioon.

USA-s reguleerib IRS (Internal Revenue Service) kõiki maksude kohta kehtivaid üldpõhimõtteid, mille eesmärk on lihtsustada maksu kogumist ja haldamist ning paremini kaitsta maksumaksjaid.

Enne IRS 1988. aasta ümberkorraldamist pidi USA maksumaksja kohtus tõendama, et maksutagastus oli õige, kuid peale seadusmuudatust, peab kõigepealt maksumaksja tõendama, et on täitnud seadust vastavalt nõuetele ehk tuli juurde tõendamiskohustus. (Marcum, 2005)

1.2 Maksumenetluses tekkiva õigussuhte osapoolte õigused ja kohustused

Maksumenetluses on oluline, kui maksumaksja saab haldusakti, siis maksumaksjal ja maksuhalduril on omad õigused ning kohustused, mida nad peavad jälgima, seda reguleerib MKS §-d 43-50. Maksumenetlus on ettevõtjale keeruline ja närvesööv protsess ning tihti kaasatakse menetlusse esindajad, et tunda ennast seadustes kindlamana.

MTA juhtivrevideendi Lattik'u sõnul kaasatakse esindajaid väga suures ulatuses. Kui maksumaksjal on maksuotsus käes, siis võib ta seda kohe vaidlustada ja eksperte kaasata, sest esindajatest maksuhaldur keelduda ei tohi. Vahel võib minna vastupidi, et maksuhalduril on hoopis vaja kaasata mõni ekspert, et lahendada maksuvaidlus. (Lattik, 2016)

Maksumenetluses on maksukohustuslane menetlusosaline, kes taotleb haldusakti andmist või toimingut sooritamist või kellele haldusakt või toiming on suunatud (MKS § 43 p-d 1 ja 2). Maksukohustuslasel on õigus kasutada maksumenetluses esindajat, kes võib esindatava nimel osaleda kõigis menetlustoimingutes, välja arvatud juhul, kui seadusest või toimingut olemusest tulenevalt on vajalik esindatava isiklik osavõtt. Maksukohustuslasel on õigus ilmuda menetlustoimingutele koos esindajaga, kelle ütlused ja taotlused loetakse maksukohustuslase poolt öelduks ning esitatuks, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane nendele koheselt vastu vaidleb (MKS § 48). Maksukohustuslasel on õigus esitada Maksu- ja Tolliameti ametniku maksumenetlusest taandamise taotlus. Ametnik ei või asja menetleda, kui ta on asjas menetlusosaline või menetlusosalise esindaja, või menetlusosalise või tema esindaja sugulane, hõimlane või perekonnaliige, või ta on isiklikult huvitatud asja lahendist, või muud asjaolud tekitavad kahtlust tema erapooletuses (MKS § 49). (Maksukohustuslase õiguse... 2016) Muudeks asjaoludeks võib olla maksuhalduri piirkonna väiksus, kus ta tahes tahtmata tunneb või teab ettevõtjaid ja ei saa olla erapooletu. Sellisel juhul on maksuhalduril võimalik, sellest menetlusest ennast taandada. (Lattik, 2016)

Maksukohustuslasel on teabe andmisest ja tõendite esitamisest õigus keelduda järgmistel MKS-i §-s 64 toodud alustel (Maksukohustuslase õiguse... 2016):

- advokaadil asjaolude kohta, mis said temale teatavaks seoses õigusabi andmisega;
- arstil, notaril, patendivolinikul ja vaimulikul temale seoses kutse- või ametitegevusega teatavaks saanud andmete kohta;
- riikliku statistilise vaatluse korraldajal ja seda läbiviinud ametnikul talle seoses vaatlusega teatavaks saanud andmete kohta;
- audiitoril ja audiitori kutsetegevusega seotud isikul;
- maksukohustuslase abikaasal, otsejoones sugulasel, õel või vennal, õe või venna alanejal sugulasel, abikaasa otsejoones sugulasel, abikaasa õel või vennal, välja arvatud juhul, kui ta peab antud asjas teavet andma ja dokumente esitama seoses enda maksukohustusega;

- isikul küsimustes, millele vastamine tähendaks enda või eelnevalt nimetatud isiku õigusrikkumises süüditunnistamist;
- kui teabe andmine või tõendite esitamine rikuks posti, telegraafi, telefoni või muul üldkasutataval teel edastatavate sõnumite saladust või riigisaladust.

Tööülesannete täitmisega teatavaks saanud asjaolude suhtes on teabe andmisest keeldumise õigus advokaati, arsti, notarit, patendivolinikku, vaimulikku, riikliku statistilise vaatluse korraldajat ning audiitorit ameti- ja kutsetegevuses abistavatel isikutel. (Maksukohustuslase õiguse... 2016)

Maksukohustuslane võib taotleda eksperdi kaasamist menetlusse. Maksukohustuslase taotlusel ja Maksu- ja Tolliameti kulul tehtud ekspertiisi kulud katab isik, kelle taotlusel ekspert kaasati. Kui eksperdi on menetlusse kaasanud Maksu- ja Tolliamet, on maksukohustuslasel õigus esitada eksperdile küsimusi (MKS §-d 68 ja 69). Menetlustoiming sooritatakse Maksu- ja Tolliameti neis ametiruumides, mis paiknevad maksukohustuslase elu- või asukohale kõige lähemal, kui ei ole kokku lepitud teisiti (MKS § 49¹).

Maksukohustuslasel on õigus enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist esitada Maksu- ja Tolliametile oma arvamus või vastuväited, v.a järgmistel MKS-i §-s 13 toodud juhtudel (Maksukohustuslase õiguse... 2016):

- viivitusest tuleneva kahju ennetamise või avalike huvide kaitse eesmärgil on vaja viivitamata tegutseda või
- Maksu- ja Tolliamet ei kaldu kõrvale maksukohustuslase poolt avalduses, taotluses või selgituses toodud andmetest ning puudub vajadus lisaandmete saamiseks või
- asja ei otsustata maksukohustuslase kahjuks või
- arvamuse või vastuväidete esitamise võimaldamisega kaasnev teavitamine ei võimalda saavutada haldusakti eesmärki või
- muudel seadusega sätestatud juhtudel.

Maksukohustuslasel on õigus tutvuda Maksu- ja Tolliameti poolt tema kohta kogutud andmetega ning teha neist koopiaid või väljavõtteid. Maksu- ja Tolliametil on õigus andmete esitamisest keelduda, kui see ohustaks tõe väljaselgitamist kriminaalmenetluses (MKS § 14 lg 3). Maksukohustuslane võib taotleda korralduses antud kohustuse täitmise tähtaja pikendamist. Tähtaja pikendamiseks tuleb esitada korralduse koostajale põhjendatud ja allkirjastatud taotlus (MKS § 50). (Maksukohustuslase õiguse... 2016)

Maksukohustuslane on kohustatud teatama Maksu- ja Tolliametile kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust. Maksukohustuslane ei või takistada Maksu- ja Tolliametit menetlustoimingute sooritamisel (MKS § 56). Maksukohustuslasel on kohustus ilmuda teabe andmiseks Maksu- ja Tolliameti poolt määratud ajal Maksu- ja Tolliameti ametiruumidesse (MKS § 60). (Maksukohustuslase õiguse... 2016)

Autori arvates on maksukohustuslased vägagi teadlikud oma õigustest ja kohustustest, kui nad saavad maksuhalduri poolt koostatud maksuotsuse või haldusakti. Kuna enamik ettevõtjaid, kes on ettevõtluses aastaid tegutsenud, on oma majandustegevusega sattunud suuremal või väiksemal määral maksukontrolli. Sellest tulenevalt on ettevõtjad pidanud ennast pidevalt seadusega kurssi viima.

1.3 Maksukohustuslane ja Euroopa Ühenduse õigusnormid

Käibemaksukohustuslane on KMS § 3 lõike 1 mõistes ettevõtlusega tegelev isik (seega nii füüsiline kui juriidiline isik, nii resident kui mitteresident), kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena (KMS § 19). Välisriigi või teise liikmesriigi maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, keda käsitatakse käibemaksukohustuslasena vastava riigi seaduste kohaselt. (KMS § 3 lg 1, § 19)

Kaubavahetuse korral EL piires rakendatakse nn ostumaksu (Erwerbsteuer). Ostumaksu määr vastab selle EL liikmesriigi käibemaksu määrale, kus asub kauba saaja. Maksukohustuslane on selle EL liikmesriigi ettevõtte, mis kauba vastu võtab. (Ärikeskkond, 2015)

Direktiivi 2006/112 artikli 9 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes teostab iseseisvalt tootja, ettevõtja või teenuseid osutava isiku mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Sellest tuleneb, et „maksukohustuslase” mõiste määratlus on lai, põhinedes faktilistel asjaoludel. Direktiiv 2006/112 artikkel 213 sätestab, et iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb. Samas ei saa selline teatamine, hoolimata asjaolust, et see on käibemaksusüsteemi laitmatuks toimimiseks oluline, kujutada endast täiendavat tingimust, mis on nõutav

maksukohustuslase staatuse tunnustamiseks. Sellises kontekstis on Euroopa Kohus ühtlasi leidnud, et kauba tarnija poolt enda maksustatava tegevuse alustamisest teatamise kohustuse võimalik täitmata jätmine, ei saa seada kahtluse alla, tarnitud kauba saaja õigust maha arvata nende eest tasutud käibemaks. Seega on saajal mahaarvamisõigus, isegi kui kauba tarnija on maksukohustuslane, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, kui tarnitud kauba kohta esitatud arvetele on märgitud kõik nõutud andmed, eeskätt teave, mis võimaldab tuvastada arved koostanud isiku ja nimetatud kauba laadi. (Elling, 2016)

Mõiste „majandustegevus” on direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 määratletud järgmiselt (Valsts... 2013):

Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitletakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

Direktiivi 2006/112 artiklis 214 ette nähtud maksukohustuslaste registreerimise peamine eesmärk, on tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine. Euroopa Kohus on selgitanud, et käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril andmine tõendab maksukohustuslase staatust käibemaksuga maksustamisel ja lihtsustab kontrolli maksukohustuslaste üle eesmärgiga tagada maksu nõuetekohane kogumine. Euroopa Liidu siseses kaubanduse maksustamise üleminekukorra raames on käibemaksukohustuslaste registreerimise eesmärk, lihtsustada selle liikmesriigi väljaselgitamist, kus leiab aset tarnitud kauba lõpptarbimine. Peale selle on käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril oluline tähtsus, tehtud tehingute tõendamisel. Nimelt on direktiivis 2006/112 rida sätteid, mis puudutavad eeskätt arve esitamist, deklaratsioone ja koondaruandeid ning muu hulgas nõuavad, et neile dokumentidele peab olema märgitud maksukohustuslase, kauba soetaja või teenuste saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Ühtlasi on liikmesriikidel kohustus tagada, et kanded maksukohustuslaste registris oleksid õiged, et kindlustada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine. Seega lasub pädeval siseriiklikul ametiasutusel kohustus kontrollida, kas taotlejal on maksukohustuslase staatus, enne kui ta annab talle käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril. Niisiis võivad liikmesriigid kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 273 esimese lõiguga õiguspäraselt võtta meetmeid, millega saab takistada registreerimisnumbril kuritarvitamist, eriti nende ettevõtjate poolt, mille tegevus ja järelikult ka maksukohustuslase staatus on puhtalt fiktiivne. Sellegipoolest ei tohi need

meetmed minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise kindlustamiseks ja pettuste ärahoidmiseks. Nendega ei tohi seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt ka maksustamise neutraalsust. Direktiiv 2006/112 ei näe 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 kontrolliõiguse loovutamine pärast tema käibemaksukohustuslasena registreerimist on õigusvastane tegevus. (Valsts... 2013)

MTA seisukoht sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta on, et kui tehing on korrektne, siis arvel puuduolev tehingupartneri käibemaksunumber ei oma suurt tähtsust, kuid pettuse avastamise korral mängib number suurt rolli. Oluline on õige tehingupartner ja temaga reaalselt toimunud tehing. (Lattik, 2016)

Direktiivi 2006/112 artikkel 273 alusel liikmesriigid võivad maksukohustuslaste siseriiklike ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides, kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel, et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel. (Albert Collée ... 2007)

Majandustehinguid tegev ettevõtja peab olema väga tähelepanelik, sest oluline on dokumentide õigsus, kontrollitavus ja korrektsus. Ettevõtja peab olema kindel, et arvel on märgitud tegelik müüja/ostja ja arve kajastaks reaalselt toimunud tehingut. Ettevõtte maksukontrolli sattudes on seega määrav iga pisidetail.

1.4 Tõendite liigid ja nende hindamine maksumenetluse protsessi käigus

Maksuasjades peamine eesmärk on faktide tõendamine. Ettevõtjal on oluline järgida seadusi ja teha omalt poolt kõik, et tehing oleks usutav.

Maksumenetluses on kaks olulisemat uurimispõhimõtet, mida rakendatakse tihti koostoimes. Esimene põhimõte on, kus MKS-s sätestatud uurimispõhimõte paneb tõendite kogumise kohustuse maksuhaldurile. Teine põhimõte MKS-s on maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus, mis sisaldab muu hulgas ka kohustust teatada maksuhaldurile kõikidest maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest. Maksumenetluses peab maksumaksja tõendama oma väidete ja seisukohtade õigsust. Kui maksukohustuslane rikub oma kaasaaitamiskohustust (nt pidas raamatupidamist puudulikult või takistas revisjoni), siis

väheneb maksuhalduri tõendamiskoormus kuni kaudse maksustamise võimaluseni. (Lehis 2012, 126)

Maksurevisjoni käigus kogutud tõendeid tuleb fikseerida revisjoniaktis (MKS § 81 lg 1) ning maksukohustuslasel on õigus esitada revisjoniaktile kirjalik eriarvamus. Muu hulgas võib maksukohustuslane esitada uusi tõendeid või taotleda nende väljanõudmist. Maksuhalduril on tõendamiskoormus nende tõendite osas, mida valdab ainult maksuhaldur. Kohus võib jätta arvestamata tõendeid, mida maksukohustuslane esitab alles kohtumenetluses, kuid oleks saanud esitada varem. (Lehis 2012, 127)

Enamikel juhtudel toimub maksude arvutamine kirjalike dokumentide ning nende põhjal koostatud arvepidamise alusel. Raamatupidamisarvestust tuleb korraldada nii, et mõistliku aja jooksul on võimalik saada ülevaade tehingute toimumisest ning maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest, sealhulgas tuludest, kuludest, varast ja kohustistest. (Lehis 2012, 127)

MKS-i § 60 kohaselt on maksuhalduril õigus nõuda maksukohustuslaselt või tema esindajalt suulist ja kirjalikku teavet. (Lehis 2012, 128)

MKS-i § 61 kohaselt on maksuhalduril õigus nõuda kolmandatelt isikutelt teavet maksmenetluses tähendust omavate asjaolude kindlakstegemiseks. MKS-i §-d 62 ja 65 annavad maksuhaldurile õiguse nõuda maksukohustuslaselt või kolmandalt isikult tema valduses olevate asjade ja esitajaväärtpaberite ning sularaha ettenäitamist, samuti dokumentide esitamist. (Lehis 2012, 129)

MKS-i § 72 näeb ette vaatluse läbiviimise võimaluse. Maksuhalduri ametnikul on õigus vaatluse läbiviimiseks siseneda ettevõtluses kasutatavale maatükile, ehitisse ja ruumidesse. Üldjuhul tuleb vaatlusest ette teatada ja vaatlus läbi viia kontrollitava maksukohustuslane juuresolekul, kuid mõlemast reeglist on erandeid. Ettevõtluses kasutatava vara vaatlemisel on keelatud sooritada läbiotsimist, avada lukustatud ruume, panipaiku või siseneda selles elavate isikute tahte vastaselt. Kui maksuhaldur avastab maksukuriteo tunnused, siis võib uurija läbi viia läbiotsimise ja võetuse kriminaalmenetluse eeskirjade kohaselt. (Lehis 2012, 132)

Kui maksuhaldur ei saa maksumaksjaga kontakti, et alustada ettevõtja vastu kontrolli, siis on maksuhalduril õigus minna vaatluse käigus ettevõtja ettevõtluses kasutatavale maatükile, ehitisse ja ruumidesse, et anda üle maksuotsus või haldusakt. (Lattik, 2016)

Uurimispehimohttest lähtuvalt on maksuhalduril õigus ise otsustada, millist liiki tõendeid kasutada. Kuna üldjuhul maksukohustuslane kogutud tõendite õigsust eeldatakse, siis on

maksukohustuslasele teatud juhtudel pandud kohustus kasutada kindlat liiki või kindlas vormis tõendeid. (Lehis 2012, 133)

1.5 Tehingu toimumise tõendamine

Väga oluline tunnus ettevõtluses on ausus tehingupartnerite vahel. Kuid elu on näidanud, et alati see ei ole nii. Selleks, et maandada riske majandustehingus, peab ettevõtja olema väga tähelepanelik oma äripartneri suhtes ning vajadusel teostama lepingupartneri taustakontrolli.

MTA sõnul on enamus ettevõtjaid ausad ja täidavad kuulekalt seadusi, milleks on siis õigeaegselt deklaratsioonide esitamine ning maksukohustuste täitmine. (Lattik, 2016)

Majandustehing RPS-e tähenduses on raamatupidamiskohustuslase tehtud tehing, kolmandate isikute vaheline tehing või raamatupidamiskohustuslast puudutav sündmus, mille tagajärjel muutub raamatupidamiskohustuslase vara, kohustiste või omakapitali koosseis. Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud kõiki majandustehinguid dokumenteerima ning kirjendama raamatupidamisregistrites mõistliku aja jooksul pärast majandustehingu toimumist selliselt, et oleks tagatud õigusaktidega ettenähtud aruannete tähtaegne esitamine. Iga raamatupidamiskirjendi aluseks on majandustehingut tõendav algdokument või algdokumentide alusel koostatud koondokument. (Raamatupidamise seadus, § 6 lg 1, 2, 4)

2016. aastal on raamatupidamise algdokumendi nõuded järgmised (Raamatupidamise seadus, §7 lg 1, 2, 3,4): 1) dokumendi nimetus ja number; 2) koostamise kuupäev; 3) tehingu majanduslik sisu; 4) tehingu arvnäitajad (kogus, hind, summa); 5) tehingu osapoolte nimed; 6) tehingu osapoolte asu- või elukoha aadressid; 7) majandustehingut kirjendavat raamatupidamiskohustuslast esindava isiku allkiri (allkirjad), mis kinnitab (kinnitavad) majandustehingu toimumist; 8) vastava raamatupidamiskirjendi järjekorranumber.

Elektroonilisel kujul säilitatavaid algdokumente peab olema võimalik kirjalikult taasesitada. (Ibid)

Käibemaksuga maksustatud kaupade müügi ja teenuste osutamise tehingutes osalevad usaldusväärsete kauplejate kõrval ka isikud, kelle tegevuse eesmärgiks on pettuse teel käibemaksu arvelt rikastuda. Sellega luuakse turul tegutsevatele ettevõtjatele ebavõrdsed konkurentsitingimused ja tekitatakse riigile olulises ulatuses kahju. Äri- ja maksuriskide vähendamiseks on enne tehingut alati mõistlik põhjalikult kontrollida tehingu teise poole tausta

ning tehingu asjaolusid. Erilist tähelepanu tuleb pöörata pakutava kauba või teenuse hinnale, kui see on turuhinnast oluliselt madalam või kõrgem ning hinnaerisusel puuduvad loogilised majanduslikud põhjendused. Kahtluse püsimisel soovitame sellisest tehingust loobuda ja kaaluda usaldusväärsema tehingupoole leidmist. (Mida te saate teha... 2016)

Maksuameti hinnangul on tehingupartneri tausta kontrollimine kasulik, sest siis saab olla kindel, et (Mida te saate teha... 2016):

- tehingupartner on võimeline tarnima kauba või osutama teenuse kokkulepitud tingimustel: õigeaegselt, lubatud mahus, nõutud kvaliteediga;
- kui teil on kauba/teenuse osas hiljem pretensioone, on tehingupartner jätkuvalt tegutsev ning suuteline puudused kõrvaldama;
- juhul kui tehingupartner ei suuda tagada eeltoodut, ei teki teil probleeme teiste koostööpartneritega ja ei kahjusta enda ja oma ettevõtte mainet;
- te ise ei aita sellise tehinguga kaasa konkurentsitingimuste halvenemisele sektoris;
- kahtluse korral ei teki teil raskusi tehingu toimumise tõendamisel Maksu- ja Tolliameti ning teiste ametiasutuste ees;
- tehingupartner on tasunud tehingult maksud ja täitnud muud kohustused.

Samuti teeb Soome maksuamet (Vero) jõupingutusi ettevõtluskliima parandamiseks, selleks võttis Soome Valitsus 28.04.2016. aastal vastu otsuse „Strateegia varimajanduse ja finantskuritegude võitlemiseks aastatel 2016-2020“. Vero strateegia on arvestada rahvusvahelist terviklikkust, teha ennetustööd ja selle järjepideva tulemusena soovitakse edu pikemas perspektiivis. Võitluse eesmärk on parandada ettevõtluse konkurentsi ja hõlbustada riigikohustuste täitmist. (Harmaan talouden... 2016)

Selleks, et maksuasjad oleksid korras, peab ettevõtte esitama deklareerimisel korrektseid ja tõeseid andmeid, sest maksukontrolli sattumisel on oluline, et deklareeritavad andmed on samad, mis lepingupartneril.

MKS-se (Maksukorralduse seadus, §150 lg 1-2) järgi on tõendamiskoormus:

- maksuteates või maksuotsuses määratud maksusumma vaidlustamise korral on maksukohustuslasel kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti;
- määratud maksusumma vaidlustamise korral maksukohustuslase poolt on maksuhalduril tõendamiskoormus nende tõendite osas, mida valdab ainult maksuhaldur.

Enamus ettevõtteid käitub majandustehinguid tehes vastavalt lepingule või seadusele. Kohustuste täitmisel tuleb lähtuda hea usu ja mõistlikkuse põhimõttest, võttes arvesse tavasid ja praktikat.

Heas usus käitumine tähendab, et partner käitub lepingulises suhtes ausalt, ei lähe oma sõnadega vastuollu ega kasuta oma domineerivat seisundit teadlikult ära enda huvides. (Kull 2002, 21)

Mõistlikkuse põhimõte on võlaõigusseaduse (VÕS) § 7 kohaselt olukord, kui saab väita, et samas olukorras heas usus tegutsevad isikud loeksid sellist tegutsemist tavaliselt mõistlikuks. Kindlasti tuleb mõistlikkuse hindamisel arvestada võlasuhte olemust ja tehingu eesmärki, vastava tegevus- või kutseala tavasid ja praktikat, samuti muid asjaolusid. (Arumäe 2013, 21)

Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, tuleb maksuhalduril tuvastada, mille poolest varjatud tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastav maksustamine erineb selle tehingu maksustamisest, millena lepingupooled tehingu vormistasid. Kui erinevust ei ole või see on väike, siis pole Riigikohtu hinnangul vajadust maksu korrigeerida, sest seaduse kohaselt on maksuhalduril õigus jätta maksusumma määramata või sisse nõudmata, kui ta on kindlaks teinud, et selle määramise ja sissenõudmisega seotud kulud ületavad maksusumma või on maksusumma sissenõudmine maksukohustuslase maksevõimetuse tõttu lootusetu ning maksuhaldur ei pea pankrotiavalduse esitamist otstarbekaks. Lepingu tõlgendamisel ja poolte tegeliku tahte väljaselgitamisel, ei saa maksuhaldur niisiis jätta tähelepanuta võlaõigusseaduses lepingu tõlgendamise kohta sätestatud reegleid. Lepingu majandusliku sisu väljaselgitamisel ja võimaliku näilikkuse tuvastamisel, ei saa lähtuda üksnes lepingudokumendis sisalduvate tingimuste sõnastusest, kuna poolte tegelik käitumine lepingu täitmisel võib sellest erineda (nt toimub töövahendite kasutamine ja hooldus või vastastikune teavitamine olulistest asjaoludest faktiliselt erinevalt lepingus fikseeritust). Uurimisprintsipi ulatuslik rakendamine võimaldab maksumenetluse käigus kõrvaldada tekkinud kahtlusi teatud lepingutingimuse teiste tingimuste või lepingu olemusega kooskõla osas, samuti tingimuse tegeliku täidetavuse osas. Maksukohustuslased peaksid aga hoolt kandma selle eest, et lepingutingimused sõnastataks võimalikult selgelt ja ühemõtteliselt ning et nende vahel ei esineks vasturääkivusi. Samuti on oluline jälgida, et lepingudokumendis fikseeritud tingimused oleksid kooskõlas poolte vahelise praktikaga nende täitmisel. See aitab vältida väärti mõistmisi nii poolte endi vahel, kui suhetes maksuhalduriga, kellel võib tekkida kahtlusi lepingu majandusliku sisu osas. (Lepingu tõlgendamise... 2012)

Äri- ja maksuriskide vähendamiseks on enne tehingut alati mõistlik põhjalikult kontrollida tehingu teise poole tausta ning tehingu asjaolusid. Maksukohustuslasele, kes sai tehingu tegelikest (maksupettusele viitavatest) asjaoludest teada, kuid kes sellele vaatamata osaleb tehingus, millega võidakse toime panna maksupettus, võib Maksuameti praktika ja kehtiva kohtupraktika kohaselt kaasa tuua kahtlustuse maksupettuses osalemises. (Juhised maksupettuste... 2016)

Enne majandustehingu tegemist on soovitatav uurida (Juhised maksupettuste... 2016):

- Milline on tehingupoole ajalugu/taust.
- Kas tehingupool on suuteline pakutavat kaupa ja/või teenust müüma.
- Kas tehingu maksumus on usutav.
- Kas tehinguga seotud dokumentatsioon on korrektselt vormistatud.
- Kas tehingupool on käibemaksukohustuslane või mitte.

Mõistlik ettevõtja selgitab välja tehingu teise poole esindajad (küsides näiteks isikut tõendavat dokumenti, esindusõigust) ja säilitab tehingupoole kontaktandmed. Tehingupoole tuvastamata jätmisel võtab ettevõtja endale riski, et hiljem võib tekkida probleeme pretensioonide esitamisel kauba ja/või teenuse kohta ning hilisem tehingu tõendamine võib osutuda raskendatuks. Kahtlane on, kui tehingupoole seaduslikud esindajad ei oma teadmisi tegevusvaldkonna ega pakutava kauba/teenuse kohta. Lisaks ei täideta valdkonnapõhistest seadusandlusest ja muudest regulatsioonidest tulenevaid nõudeid (näiteks tegevusvaldkonnas nõutavad registreeringud, load, taotlused, teatised, litsentsid; eriotstarbelise kauba sertifikaadid jt). Kahtlane on, kui tehingupool pakub suures koguses kaupa/teenust, mille müümiseks on vajalik kindla tegevuskoha ja töötajate olemasolu (näiteks ladu, pood, tootmishoone, salong jne), siis võib kahtlust tekitada asjaolu, et tehingupoole tegevuskohaks on üksnes postkast, korter või teise äriühingu juriidiline aadress. Kahtlust tekitavaks asjaoluks võib olla kokkulepete sõlmimine ja/või kauba näitamine/üleandmine väljaspool ettevõtte tegevuskohta (näiteks bensiinjaamad, parkimisplatsid, tühermaad). Suuremat tähelepanu tasub pöörata olukordadele, kus tehingupool soovib kauba ja/või teenuse eest tasumist suures summas sularahas ja/või (ette)makse/ülekanne toimub tehinguga mitteseotud isikutele. Aktsepteerides selliseid maksetingimusi võib hiljem tehingu eest tasumise tõendamine osutuda raskendatuks. (Ibid)

Kui ettevõtja ostab kauba ning ei kajasta arvet oma raamatupidamises, kuid kasutab kaupa oma ettevõtluses, siis Euroopa Kohtus on otsustanud kohtuasjas C-576/15, et sellisel

juhul peab kogu kauba maksustama käibemaksuga, mis on kõige lähemal maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasule olukorras, kus ei ole võimalik koguda objektiivseid andmeid maksustatavate tehingute kuupäevade, nende adressaatide ja maksukohustuslase maksustatava müügitulu kohta. Seda siis, kui ettevõtja on tegutsenud petturlikult ja eelkõige ta on rikkunud kohustust pidada korralikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldaks pädevatel siseriiklikel institutsioonidel taastada olukord nende valduses olevate andmete põhjal. (ET Maya Marinova ... 2016)

Euroopa Kohtu otsuse järgi tuleb kindlaks teha, kas ettevõtja käitumine võib olla vastuolus ausate kaubandustavade või hea usu põhimõtetega antud tegevusalal. Näiteks, Euroopa Kohtu otsuse C-310/15 järgi seotud pakkumised on kaubandustavad, mis kuuluvad direktiivi 2005/29/EÜ kohaldamisalasse, kus kõik seotud pakkumised pole keelatud ning eelkõige tuleb kontrollida nende võimalikku ebaausust. (Euroopa Liidu kohtuasjade... 2016)

Lisaks tavapärasele ettevõtja äritegevusele näeb seadusandja ette veel täiendavaid hoolsuskohustusi:

- metsamaterjali ostu-müügi korral;
- kütuse ostu-müügi korral;
- panganduses;
- metalli ostu-müügi korral jne.

Euroopa Kohus märgib, et maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisoiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Niisuguse olukorraga on tegemist juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, on sellega tegemist siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus. Neil asjaoludel tuleb maksukohustuslast pidada direktiivi 2006/112 tähenduses maksupettuses osalenuks, sõltumata sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte. Seevastu juhul, kui direktiivi 2006/112 mahaarvamisoiguse tekkimiseks ja teostamiseks kehtestatud materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused on täidetud, ei ole selles direktiivis ette nähtud mahaarvamise aluste ja korraga kooskõlas see, kui mahaarvamisoigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija,

või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega. (Elling, 2016)

Maksuhaldur, kes tuvastas arve väljastaja poolt toime pandud pettusi või rikkumisi, on kohustatud objektiivsete asjaolude põhjal tõendama (nõudmata arve saajalt, et ta teeks selliseid kontrole, mida ei ole kohustatud tegema), et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud käibemaksupettusega. Ehk, kui maksuhaldur tuvastab müüja ebaseadusliku käitumise, tuleb tal ka tõendada, et ostja teadis või pidi teadma pettuses osalemisest. Meetmete kindlakstegemine, mida käibemaksu mahaarvamise õigust taotlevalt ostjalt võib mõistlikult nõuda tagamaks, et tehingutega ei ole seotud pettus, mille pani eelnevalt toime teine ettevõtja, sõltub peamiselt käesoleva juhtumi asjaoludest. Kuigi ostjalt võib nõuda (kui tal on tõendeid, mis lubavad kahtlustada rikkumiste või pettuse esinemist), et ta koguks teavet ettevõtja kohta, kellelt ta kavatseb kaupa või teenuseid osta ning veenduda tema usaldusväärsuses, ei saa maksuhaldur siiski üldjuhul sellelt maksukohustuslaselt nõuda ülemäära palju. Maksuhaldur ei või nõuda, et ostja kontrolliks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel ostja mahaarvamisõigust taotleb, esitatud arve väljastanud isikul on olemas asjaomane kaup ja kas ta suudab seda tarnida ning et ta on täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja käibemaksu tasuda, tagamaks, et teised ettevõtjad ei ole eelnevalt toime pannud rikkumisi või pettust, või ostjal oleksid olemas märgitud asjaolude kohta dokumendid. (Elling, 2016)

Riigisisisel kohtul tuleb kindlaks teha, kas ostja teadis või oleks pidanud teadma, et tarne oli seotud käibemaksupettusega. Kokkuvõtvalt võib öelda, et maksuhaldur peab tõendama, et ostja osales maksupettuses või pidi sellest teadma. Ostja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei tohi isegi siis piirata, kui maksuhaldur tuvastas, et müüja ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei esitanud käibedeklaratsiooni, ei maksnud maksu ega omanud tegevusluba. (Elling, 2016)

1.6 Juriidilise isiku juhatuse liikme kohustused

Selleks, et ettevõtte toimiks jätkusuutlikult on oluline, et juhatuse liige teab oma kohustusi ning käitub vastavalt sellele.

MTA sõnul on juhatuse liikmed ja ettevõtte tegevjuhid aastast aastasse väga palju arenenud. Nad teavad oma õigusi ja kohustusi väga täpselt ning on kehtivate seadustega kursis. Tänapäeva eduka ettevõtte juht on tark ja koolitatud. (Lattik, 2016)

Äriühingu raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamine ning selle esitamine kõrgemalseisvale organile on esmajoones ühingu juhatuse kohustus. (Juhatuselise liikme vastutus 2014, 52)

Juhatuselise liikmed on kui usaldusisikud, kellele omanikud usaldavad oma investeeringu ja äriühingu vara, lootes, et need suudavad seda hästi ja edukalt majandada. Riigikohus on leidnud, et juhatuse liikmel on seadusest, põhikirjast, osanike või juhatuse otsustest või võimalikust lepingust tulenevate konkreetsete kohustuste kõrval üldine kohustus täita oma ülesandeid juhtorgani liikmelt tavaliselt oodatava hoolega (hooldsuskohustus) ja olla juriidilisele isikule lojaalne (lojaalsuskohustus). (Juhatuselise liikme vastutus 2014, 35)

Juhatuselise liikme vastutuse tuvastamisel peab silmas pidama, et kohustuste ulatus ja tekkimise alused on erinevad, sõltuvalt sellest, kas tegemist on organi sise- või välissuhtega. Juhtorgani liikme kohustused saab nende olemusest tulenevalt jagada üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks. Juhatuselise liikme vastutuse põhjendatuse väljaselgitamisel tuleb hinnata, millise eeltoodud kohustuse rikkumine võib kaasa tuua vastutusotsuse. Üldkohustustena eristab Tsiviilseadustiku üldosa seadus (TsÜS) § 35 juhtorgani liikme hooldsus- ja lojaalsuskohustust. Põhikohustused on seotud vastava organi pädevusega. Juhatuselise liikme puhul hõlmab see äriühingu ja selle ettevõtte tegevuse juhtimist, planeerimist ja järelevalvet ning äriühingu esindamist. Põhikohustusi täiendavad spetsiifilisemad kohustused (nt raamatupidamise korraldamise ja äriregistri suhtlemise kohustus). Maksuseadustest tulenevad kohustused on käsitletavad spetsiifiliste kohustustena, sest need täpsustavad juhatuse liikme põhi- ja üldiseid kohustusi vastavalt maksuõiguse põhimõtetele ja spetsiifikale. MKS § 8 lõige 1 sätestab, et juriidilise või füüsilise isiku seaduslik esindaja on kohustatud tagama esindatava MKS-st ja maksuseadusest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. MKS-st tulenevate rahaliste kohustustena võib esile tuua maksude tähtaegse tasumise kohustuse. Rahalised kõrvalkohustused on seotud intressi (MKS 11. ptk), sunniraha ja asendustäitmisega (MKS §-d 67 ja 91). Mitterahalised kõrvalkohustused hõlmavad deklareerimiskohustust (MKS §-d 85–91, tulumaksuseaduse (TuMS) § 44 ja § 54 lg 2, sotsiaalmaksuseaduse § 9 lg 1 p 5, käibemaksuseaduse § 27 lg 1) ja registreerimiskohustust (MKS § 18, KMS § 19). Esile võib tuua ka arvepidamise ja dokumentide säilitamise kohustuse

(MKS §-d 57 ja 58, TuMS § 36 lg 2, KMS § 36). Isikul lasub maksumenetluses kaasaaitamiskohustus (MKS § 56). (Lorents, 2013)

Vastutuse kohaldamisel on juhatuse liikme kohustuse rikkumise tuvastamine üheks määravamaks kriteeriumiks. Isikut saab lugeda vastutavaks üksnes kohustuse rikkumise tagajärjel tekkinud maksuvõla või kahju eest. Juhatusel liikme poolt oma kohustuse rikkumisena võib mõista kohustuste täitmata jätmist või mittenouetekohast täitmist. See tähendab, et juhatuse liige peab käituma teatud nõutaval viisil. Juhatusel liikme kohustuse rikkumine võib aset leida nii tegevusega kui tegevusetusega. Esimesel juhul käitub juhatuse liige viisil, mis on otseses vastuolus temalt nõutavaga. Teisel juhul on juhatuse liige oma kohustuste täitmisel passiivne. Lisaks saab nii tegevuse kui tegevusetuse tulemuseks olla juhatuse liikme kohustuste osaline ehk mittenouetekohane täitmine. Seda võib mõista olukorrana, kus juhatuse liige küll täidab teataval määral oma kohustusi, kuid teeb seda osaliselt või mitte nõutaval määral. (Lorents, 2013)

Äriseadustiku (ÄR) kohaselt juhatuse liige on kohustatud täitma oma kohustusi äriühingus korraliku ettevõtja hoolsusega, mis on justkui indikaator, mille abil määratakse, kas juhatuse liige peaks vastutama oma tegevusest tulenevate tagajärgede eest. Juhatusel liige vabaneb vastutusest, kui ta suudab ära tõendada, et on oma kohustusi täitnud korraliku ettevõtja hoolsusega ning seeläbi oli tema tegevusega seotud kahju tekkimine äririskiga kaasnev nähtus (näiteks äririski realiseerimisel tekkinud maksejõuetus või likviidsuskriis). Samuti vabaneb juhatuse liige vastutusest, kui ta on äriühingu juhatuse koosolekul või üldkoosolekul ebaseadusliku tegevuse aluseks oleva otsuse vastuvõtmisel jäänud eriarvamusele või selle otsuse vastu hääletanud ning see on kantud protokollis. TsÜS sätestab, et juhatuse liige vabaneb vastutusest, kui ta tegutses vastavalt juriidilise isiku üldkoosoleku või muu pädeva organi õiguspärasele otsusele. See tähendab, et juhatuse liikmel lasub küll kohustus vastutada oma tegevuse eest äriühingus, kuid vastutust piiratakse mõistuspäraselt teatud asjaolude esinemisel. Seeläbi ei koormata juhatuse liiget ebamõistlikult. Näiteks, kui juhatuse liige käitub äriühingu üldkoosoleku otsust järgides ning sellega tekib äriühingule kahju, siis juhatuse liige selle eest ei vastuta. Juhatusel liikme vastutusele võtmisel tuleb tähelepanu pöörata nõude esitamise aegumistähtajale, milleks on viis aastat. Antud tähtajale kohaldatakse erisusi, kui äriühingu põhikirjaga või juhatuse liikme kokkuleppega on ette nähtud muu aegumistähtaeg. Juhatusel liikme vastutusest tulenevat kahju hüvitamist saab nõuda äriühingu võlausaldaja, kui ta ei saa oma nõudeid rahuldada äriühingu vara arvel. Juhul, kui äriühing kuulutab välja pankroti, võib

nõude äriühingu nimel esitada üksnes pankrotihaldur. (Juhatuse liikme... Claudius Õigusbüroo)

Juhatuse liige peab mõistma, et vastutab ettevõtluses kogu oma isikliku varaga, kui ta tahtlikult või raskest hooletusest on rikkunud oma kohustusi. Oluline on sealjuures, et karistusõiguses loetakse tegu tahtlikuks ka siis, kui juhatuse liige seda toime pannes oma käitumise õigusvastasusest aru ei saanud.

2. MAKSUKOHUSTUSLASE MAJANDUSTEGEVUST JA TÕENDAMISKOORMUST KÄSITLEVAD KOHTULAHENDID

Eesti maksusüütegusid käsitleva õiguse areng on olnud ebahütlane ning seoses uute rikkumiste esile tulekuga, tekkis pidevalt vajadus maksuseadust ja karistusseadustikku muuta.

Maksuriskide vähendamiseks on mõistlik enne majandustehingut põhjalikumalt uurida tehingupartneri tausta ning tehingute asjaolusid, sest maksukohustuslasele, kes osaleb tehingus, millega võidakse toime panna maksupettus, võib kehtiva kohtupraktika kohaselt tuua kaasa kahtluse maksupettuses osalemises. Selleks, et vältida eelnimetatud, peab maksukohustuslane korraldama oma ettevõtlustegevuse nii, et majandustehingud oleksid kontrollitavad.

Antud peatükis käsitletakse maksukohustuslase majandustegevust ja tõendamiskoormust käsitlevaid kohtulahendeid. Majandustegevuses peab ettevõtluskeskkond olema läbipaistev, sellega tagab riik konkurentsivõime ja nii saab riik kaitsta ausaid ettevõtjaid. Selleks tegevuseks on majanduskuritegude uurimine.

Kuna paljudes Eesti kohtuotsustes tuginetakse Euroopa Kohtu seisukohtadele, siis pidas töö autor oluliseks uurida antud Euroopa Kohtu temakohaseid lahendeid.

Rahvusvaheline maksuõigus püüab leida lahendusi Euroopa liikmesriikide maksusüsteemis ning soovib kaotada erinevusi, mis tulenevad erinevatest riiklikest maksusüsteemidest. (Erdõs 2009, 2)

Kõige tavalisem probleem rahvusvahelises õiguses on topelt maksustamine. Selleks soovib Euroopa liit maksudirektiividega makse ühtlustada. (Erdõs 2011, 3)

Euroopa liidu poolt kehtestatud õigusaktidest on määrused liikmesriikidele tervikuna siduvad. See tähendab, et liikmesriigil ei ole õigust taotleda määruse osalise kohaldamist. (Erdõs 2011, 8)

Kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil ning rikitud hoolsuskohustust, siis esineb põhjendatud kahtlus ettevõtte osalemisest maksupettuses.

2.1 Hoolsuskohustuse täitmine ja tõendamine

Kohtuotsuse 3-3-1-42-13 järgi on oluline, et tehingute tegemisel ei sõlmita lepinguid üldsõnalisena ning oluline on, et oleks olemas kauba/teenuse üleandmis- ja vastuvõtmisaktid, transpordidokumendid, hinnapakumised jt tegevusvaldkonna erisusest tulenevad dokumendid.

Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskus (LäMTK) määras 8. septembri 2010. a maksuotsusega nr 12.2-3/2375-12 OÜ-le Itors tasumiseks käibemaksu 504 123 krooni ja tulumaksu 872 584 krooni. Maksuhaldur leidis, et OÜ Itors on alusetult maha arvanud sisendkäibemaksu OÜ Lipetski Grupp, OÜ Palimer Grupp, OÜ Arminalia ja OÜ Remidalgo arvete alusel ning esitas järgmised põhjendused. (OÜ Itors... 2013)

Nimelt Maksu- ja Tolliameti maksuhalduri väidete kohaselt on OÜ Itors väidetavalt teenust soetanud OÜ-lt Lipetski Grupp novembris ja detsembris 2008. a ning jaanuaris 2009. a OÜ-lt Palimer Grupp veebruaris, märtsis ja aprillis 2009. a; OÜ-lt Arminalia aprillis 2009. a ning OÜ-lt Remidalgo mais, juunis ja juulis 2009. a. Lõpetades tehingud ühe reaalselt majandustegevust mitteomava äriühinguga ja alustades seejärel samalaadseid tehinguid järgmise sarnase äriühinguga, on maksukohustuslane kasutanud varifirmade arveid. Selline käitumine viitab tahtlikule ja sihipärasele maksukohustuse ebaseaduslikule vähendamisele. Eelnevalt nimetatud äriühingute arved ei vastanud käibemaksuseaduse (KMS) § 37 lg 7 nõuetele. Kuna OÜ Itors ei ole nende äriühingutega tehinguid tehes käitunud tavapäraselt. Tavapärasest majandustegevusest erinevalt puuduvad OÜ-lt Lipetski Grupp ja OÜ-lt Palimer Grupp transporditeenuste arvetel märgitud teenuse üksikasju kajastavad dokumendid (teekonnalehed, transpordilehed vms). Samuti puuduvad nende äriühingutega seotud tehingute puhul tellijatega sõlmitud lepingutes kontaktandmed ning kirjalikud hinnapakumised. OÜ Itors on teenuse oma tellijatele andnud üle varem, kui nähtub tööde üleandmise aktist, mille alusel OÜ Palimer Grupp andis väidetavalt tööd üle OÜ-le Itors. OÜ Lipetski Grupp juhatuse liige A. Trofimov ei kinnita teenuse osutamist OÜ-le Itors. Viimase juhatuse liige omakorda ei kinnita, et OÜ Lipetski Grupp kontaktisikuks oli A. Trofimov või tema volitatud isik. OÜ Itors ei ole arvetel nimetatud ehitustööde kohta esitanud ehitusseaduse § 31 lg-s 2 nimetatud dokumente, mille alusel saaks võrrelda ja hinnata OÜ Itors poolt tellijatele osutatud ning OÜ Lipetski Grupp, OÜ Palimer Grupp, OÜ Arminalia ja OÜ Remidalgo nimel esitatud arvetel kajastatud tööde mahtu ja tegemise aega. OÜ Itors tellijatelt saadud teabe kohaselt puuduvad neil andmed alltöövõtjate kohta. OÜ Itors ega väidetavad allhankijad ei ole ka taotlenud

sissepääsulube allhankijate töötajatele ja masinatele Paldiski sadama territooriumile pääsemiseks. OÜ Itors ei ole tehingute tegemisel üles näidanud tegevusalal tavapäraselt ja nõutavat hoolsust. Juhatus liige N. Mango ei ole andnud kontrollimisel konkreetseid vastuseid kõnealuste tehingute kohta ega väidetavate tehingupartnerite töötajate või tehnika kohta, ei ole kontrollinud kontaktisikute esindusõigust ega veendunud teenusepakkujate isikusamasuses. Kui käibemaksukohustuslane ei ole teadlikult silmas pidanud äris nõutavat ja tavapäraselt hoolsust, jätab täitmata isiku tuvastamise või tehingu vormistamise nõuded, ei suuda tehingu toimumist ega tehingu teist poolt tõendada, puudub tal käibemaksu mahaarvamise õigus. Hoolsuskohustuse rikkumine iseseisvalt ei tõenda küll maksupettuses osalemist, kuid hinnates maksumenetluses kogutud tõendeid kogumis ja arvestades OÜ Itors vähest hoolsust tehingupartnerite valimisel, leidis maksuhaldur, et on põhjendatud kahtlus, et osahing on osalenud maksupettuses. Riigikohtu praktikast tulenevalt on juhul, kui väljamaksed on tehtud seoses väidetavate majandustehingutega, mille toimumine kuludokumentides näidatud müüjaga ei ole leidnud kinnitust, tundmatule isikule tehtud väljamaksed maksustamisobjektiks tulumaksuseaduse (TuMS) § 51 lg 1 ja lg 2 p 3 järgi. Kui arvel märgitud isik ei ole tegelikult tehingu teine pool, pole tegemist pelgalt raamatupidamise algdokumentide vorminõuete rikkumise, vaid sisulise puudusega, mis ei võimalda tuvastada, kellele ja mille eest tegelikult arvel näidatud summa tasuti. (OÜ Itors... 2013)

Selle lahendi osas otsustas Riigikohtu kolleegium, et kuna Riigikohus on haldusajal nr 3-3-1-60-11 (p 33) märkinud: „Kui äriühing on teinud väljamakse väidetavalt soetatud teenuse eest (sh kauba valmistamise, nt ehitustööde eest), kuid teenuse saamise fakt või teenust osutanud isik ei ole usaldusväärset tuvastatav, siis tuleb reeglina kogu väljamakse lugeda ettevõtlusest väljaviidud rahaks ning täies ulatuses maksustada.“ Samast lahendist (p 36 ja selles viidatud lahendid) tuleneb, et kui kauba olemasolu pole kahtluse all, kuid maksuhaldur leiab, et ostja pidi teadma, et tegemist pole tegelike müüjatega, on võimalik, määrata maksusumma hindamise teel (MKS § 94). (Ibid)

Riigikohus on nimetatud lahendis pidanud vajalikuks eristada hindamise teel maksusumma määramise lubatavust kauba ja teenuse puhul. Seejuures möönab kolleegium, et vahetegu kauba ja teenuse puhul ei pruugi teenuse või kauba olemusest ja eripäraselt tingituna olla alati selge. Kolleegium märkis, et näiteks kauba ostmisel tundmatutelt füüsilistelt isikutelt ei pruugi viimastel olla tulumaksu tasumise kohustust tulenevalt TuMS § 15 lg 4 p-st 4 (tulu isiklikus tarbimises oleva vallasaja võõrandamisest ei maksustata tulumaksuga). Teenuse

osutamine maksuvabalt võimalik ei ole, teenus maksuõiguslikus mõttes on tasuline (vt nt KMS § 2 lg 3 p 3). Äriühingu maksukohustus aga on erinev sõltuvalt sellest, kas teenus soetatakse teiselt äriühingult või tehakse tööd äriühingu oma tööjõudu ja vahendeid kasutades. Ringkonnakohtu otsuse põhjendustest ei nähtu, et kohus oleks praeguses asjas arvestanud hindamise teel maksu määramise erisusi kauba ja teenuse puhul. (OÜ Itors... 2013)

MTA leiab kolleegiumi viidatud lahendile tuginedes, et kui esineb vähemalt üks nimetatud tingimustest, et usaldusväärset ei ole tuvastatav, kas teenuse saamise fakt või teenust osutanud isik ning ei ole teenuse puhul hindamine maksusumma määramisel kohaldatav. MTA arvates puudus praeguses asjas hindamiseks võimalus, kuna usaldusväärset pole tuvastatav ei teenuse osutamine ega teenuste otsustajad. (Ibid)

Asjas kohtute poolt tuvastatu kohaselt ei saa teenuse otsustajateks pidada arvetel märgitud äriühinguid, maksuhaldur on maksumenetluses väljendanud kahtlust, et vähemalt osa teenusest võib olla osutanud aga OÜ Itors ise, kuna tal oli (vähemalt osaliselt) selleks tööjõud ja tehnika ning osaliselt võisid teenuseid osutada tundmatud kolmandad isikud. Vaidluse tinginud arvetel on kajastatud erinevate teenuste (kaevetööd, transpordi- ja ekskavaatoriteenused, elektrimontaažitööd jm) väidetavat soetamist. Ringkonnakohtu otsuse kohaselt pole maksumenetluses tuvastatud, et teenust pole saadud. Samas pole ka maksu- ega kohtumenetluses tehtud tõsikindlalt järeldust, et kõiki või osa neist teenustest tõepoolest osutati. Kolleegiumi eelnevalt viidatud praktikast nähtuvalt on juhul, kui teenuse saamise fakt või teenust osutanud isik ei ole usaldusväärset tuvastatav, ka teenuse puhul hindamise kohaldamine tulumaksu määramisel erandina võimalik (lahend kohtuasjas nr 3-3-1-60-11, p 33). (Ibid)

Teenuse puhul on hindamine raskendatav, kui selle tulemusena on võimalik välja selgitada tulumaksukohustuse puudumine või vähenemine. Näiteks, võib erandina teenuse puhul hindamise kohaldamine kõne alla tulla olukorras, kus on teada, et äriühing on enda poolt osutatavat teenust nn variisiku kaudu kallimalt edasi müünud. Kui teenuse otsustaja on oma käivet deklareerinud, võimaldaks hindamine kõrvale jätta vahendava isiku ja lähtuda maksustamisel sisseostuhinnast. MTA on seisukohal, et maksuhaldur ei pea maksuotsuses näitama hindamise võimaluse kaalumist, kui tuvastatud asjaoludel pole võimalik seda üldse läbi viia. Kuna hindamist tingivaid asjaolusid maksuhalduri arvates ei esinenud, pole hindamise kohaldamise kaalumist peetud vajalikuks ka maksuotsuses käsitleda. Teenuse puhul on oluline

välja tuua, miks teenuse olemuse tõttu ei ole hindamise teel maksu määramine võimalik või millistel asjaoludel peab maksuhaldur hindamist erandina kohaldatavaks. (OÜ Itors... 2013)

2.2 Tehingupartneri tuvastamine ja tõendamine

Kohtuotsuse 3-3-1-40-12 järgi on oluline, et tehingu tegemisel tuvastatakse teine pool. Tehingupoole tuvastamata jätmisel on ettevõtjal hilisemalt keeruline tehingu tõestamine.

Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse (IMTK) 17. mai 2010. a maksuotsusega nr 12.2-3/9828-11 kohustati OÜ-d Landare tasuma käibemaksu 66 748 krooni. Maksuotsuse kohaselt kajastas OÜ Landare oma 2009. a jaanuari käibedeklaratsioonil alusetult nullmääraga maksustatud ühendusesisest käivet tehingus Läti äriühinguga SIA Dono. OÜ Landare puhul on täitmata käibemaksu nullmäärade rakendamise tingimus, milleks on kauba teise liikmesriiki toimetamist tõendava dokumendi olemasolu, samuti jättis OÜ Landare tehingu teise poole isikusamasuse nõuetekohaselt tuvastamata, millega rikkus rahapesu ja terrorismi rahastamise ja tõkestamise seadusest tulenevat hoolsuskohustust. (OÜ Landare... 2012)

Maksuhalduri põhjenduste kohaselt ei ole OÜ Landare tõendanud vaidlusaluste mobiiltelefonide müüki teise liikmesriigi käibemaksukohustuslasele ja telefonide Eestist väljatoimetamist. Käibemaksuseaduse (KMS) § 15 lg 3 p 2 kohast käibemaksu nullmäärade saab kohaldada vaid teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks või piiratud maksukohustuslaseks oleva ostja puhul, kuid vaidlusaluses asjas tõendamata, et tegemist oli ühendusesisese käibega ja telefonid müüdi Läti äriühingule SIA Dono. Maksutoimikust ei nähtu, et OÜ Landare oleks täitnud rahapesu ja terrorismi rahastamise ja tõkestamise seadusest tulenevad kohustused oma tehingupartneri kontrollimisel. Asjaolu, et mobiilteenust pakkuvatelt sideettevõtjatelt saadud vastused ei kinnita ühegi vaidlusaluse telefoni kasutamist Eestis, pole piisav tõendamaks, et need võõrandati just Läti firmale SIA Dono ja on sellesse liikmesriiki toimetatud. (Ibid)

KMS § 7 lg 1 p 1 järgi on kauba ühendusesisene käive kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki. Sama paragrahvi lõike 4 kohaselt tõendatakse kauba ühendusesisest käivet kauba võõrandamist ja kauba teise liikmesriiki toimetamist tõendavate dokumentidega. (Ibid)

Ringkonnakohus nõustus maksuhalduri seisukohaga, et dokumentaalselt pole tõendatud kauba toimetamine teise liikmesriiki ja seega on täitmata KMS § 7 lg-s 4 sätestatud nõue. Maksumenetluses on kaebaja juhatase liige kinnitanud, et telefonid võeti SIA Dono esindaja D. Norbutase poolt vastu Tallinnas. Pelgalt arvet, mis on allkirjastatud end Läti äriühingu esindajaks nimetava isiku poolt, ei saa pidada dokumendiks, mis tõendab kauba teise liikmesriiki toimetamist. SIA Dono kohta Läti maksuametil andmeid saada ei õnnestunud. Apellandi selgitused, et nii ostja vahendajaks olnud isik R. Vään, kui kauba vastuvõtja D. Norbutas on kinnitanud telefonide Eestist väljaviimist, ei ole dokumentaalseks tõendiks. Samuti ei saa KMS § 7 lg-s 4 nõutavaid tõenduslikke dokumente asendada mobiilteenust pakkuvate sideettevõtjate vastustega, mille järgi ei ole vaidlusaluseid telefone Eestis kasutatud. Kauba Eestis mittekasutamine ei tähenda kaugeltki seda, et see kaup on liikunud Eestist välja. (OÜ Landare... 2012)

Ostja-müüja õigussuhtes välistab ühe poole heausksuse ka see, kui ta pole olnud piisavalt hoolas, järgimaks õigusaktides sätestatud nõudeid. Praeguses asjas ei hoolitsenud OÜ Landare KMS § 7 lg-s 4 sätestatud tõenduslikku väärtust omavate dokumentide olemasolu eest ja tekitas seega olukorra, kus kauba liikumine teise liikmesriiki ei ole tõendatud. Maksuhaldur on põhjendatult viidanud ka rahapesu ja terrorismi rahastamise ja tõkestamise seadusest tulenevale isikusamasuse tuvastamise kohustusele, mida OÜ Landare telefone müües ja üle andes ei täitnud. (Ibid)

KMS § 7 lg 1 p 1 kohaselt on kauba ühendusesisene käive kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki, välja arvatud sama paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhtudel. KMS § 15 lg 3 p 2 kohaselt kehtib käibemaksumäär 0% kaubale, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või ilma võõrandamata teise liikmesriiki toimetamist käsitatakse kauba ühendusesisese käibena. Sellele sättele vastab Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi (nõukogu 28. novembri 2006. a direktiiv 2006/112/EÜ) art 138 lg 1, mille kohaselt liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis. KMS § 7 lg 4 kohaselt tõendatakse kauba ühendusesisest käivet kauba võõrandamist ja kauba teise liikmesriiki toimetamist tõendavate dokumentidega. Viidatud säte ei täpsusta, kuidas peab olema

vormistatud tõend kauba teise liikmesriiki toimetamise kohta, eriti juhul, kui kauba soetaja on võtnud kohustuse kaup ise Eestist välja toimetada. (OÜ Landare... 2012)

Kassaator viitab Rahandusministeeriumi veebilehel avaldatud käibemaksuseaduse kommentaaridele, milles on KMS § 7 lg 4 kohta märgitud: "Konkreetset tõendavate dokumentide loetelu ei ole kehtestatud, mistõttu saab maksukohustuslase tõendamisel kasutada tal olemasolevaid dokumente. Näiteks, kui kauba ühendusesisene käive tekib oma kauba toimetamisest, kusjuures kaup veetakse teise liikmesriiki oma transpordivahendiga, siis võib tõendamisel kasutada proforma arvet, kauba saatedokumente, üleandmis- ja vastuvõtuakte jms." (Ibid)

Euroopa Kohus on 6. septembri 2012. aasta otsuses kohtuasjas nr C-273/11 selgitanud direktiivi 2006/112/EÜ art 138 lg 1 rakendamise kohta järgnevat. Pärast liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamist on maksuhalduril keeruline kindlaks teha, kas kaup on nimetatud liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud. Seetõttu viib maksuhaldur kontrolli läbi peamiselt maksukohustuslaste esitatud tõendite ja maksudeklaratsioonide alusel. Kuna direktiivis ei ole konkreetset sätet selle kohta, millised tõendid peab maksukohustuslane käibemaksuvabastuse saamiseks esitama, on direktiivi 2006/112 artikli 131 kohaselt liikmesriikide ülesanne kehtestada tingimused, millistel on ühendusesisesed tarned maksust vabastatud, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi. Maksukohustuslasele tõendamise osas ette nähtud kohustused, tuleb määrata kindlaks vastavalt siseriiklikus õiguses, selle kohta sõnaselgelt kehtestatud tingimustele ja sarnaste tehingute korral tavapäraselt kohaldatavale praktikale. Kui kauba tarnija on kord juba täitnud ühendusesisese tarne tõendamist puudutavad kohustused, sellal kui soetaja on jätnud täitmata oma lepingulise kohustuse lähetada või vedada kaup tarnimiskoha liikmesriigist välja, on viimane see, kes peaks olema kohustatud tasuma käibemaksu selles liikmesriigis. Kohus märgib ka, et kui soetaja on toime pannud pettuse, siis sõltub kauba tarnija õigus maksuvabastusele sellest, kas tarnija tegutses heas usus. (Ibid)

KMS § 9 lg 1 p 1 kohaselt on kauba käibe tekkimise koht Eestis, kui kaup toimetatakse saajale või tehakse talle muul viisil kättesaadavaks Eestis, eksporditakse Eestist, teostatakse kauba ühendusesisest käivet või kaugmüüki Eestist teise liikmesriigi isikule, kes ei ole teise liikmesriigi maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane, välja arvatud sama paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhul. Eelnevast järeldub, et kui ei ole täidetud kauba ekspordi

või ühendusesisese käibe tingimused, siis maksustatakse välisriigi isikule kauba võõrandamine Eestis 20% käibemaksumääraga, kui kaup anti ostjale üle Eestis. Asjaolu, et seda kaupa asutakse hiljem kasutama välisriigis, ei mõjuta kauba võõrandamisel tekkinud maksukohustust. Kui Eestis kauba soetanud isik soovib kauba viia teise liikmesriiki või eksportida, on tal võimalik registreerida ennast Eestis käibemaksukohustuslaseks, deklareerida kauba ühendusesisest käivet KMS § 7 lg 1 p 3 alusel ning arvata Eestis kauba soetamisel makstud sisendkäibemaks KMS § 29 lg 5 alusel maha. Kui Eesti käibemaksukohustuslane müüb Eestis kaupa teises Euroopa Liidu liikmesriigis elavale või asuvale lõpptarbijale, siis maksustatakse tehing käibemaksuga Eestis, sest lõpptarbijal puudub kohustus oma asukohariigis sellelt kaubalt käibemaksu maksta. (OÜ Landare... 2012)

OÜ Landare ei esitanud asjakohaseid tõendeid, mis kinnitaksid tehingu toimumist Läti äriühinguga SIA Dono ning kauba Eestist väljatoimetamist, samuti ei ole tuvastatud SIA Dono väidetava esindaja isikusamasust ega säilitatud tema isikut tõendava dokumendi koopiat. Selliseid dokumente ei ole esitatud kohtutele. Samuti ei olnud toimiku materjalide hulgas ühtegi dokumenti, millelt nähtuks SIA Dono esindaja kohustus ostetud kaup Eestist välja toimetada. (Ibid)

Asjas kogutud tõenditest nähtub, et OÜ Landare ei ole tõendanud kauba müüki Läti äriühingule SIA Dono ega kauba Eestist väljatoimetamist. Tuvastamata on isik, kes maksis 23. jaanuaril 2009. a OÜ Landare kontoris sularahas 23 700 eurot, samuti selle isiku võimalik seos Läti äriühinguga SIA Dono. Ainus tõend SIA Dono nimelise Läti äriühingu olemasolu kohta on käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kontrollpäringu väljatrükk. Kui kaup on Eestis müüdud ja üle antud tundmatule füüsilisele isikule, siis tuleb käibe toimumise kohaks lugeda Eesti ja maksustada kauba müügi käive käibemaksuga 20% määras. Kuna müüja ei ole täitnud kohustust tõendada tehingu toimumist välismaise maksukohustuslasega ja kauba Eestist väljaviimist, siis puudub käesolevas kohtuasjas vajadus kontrollida, kas müüja teadis või pidi teadma kauba saaja võimalikust maksupettusest, mis võis seisneda selles, et üheski teises liikmesriigis ei deklareeritud Eestist ostetud kauba ühendusesisest soetamist. (Ibid)

2.3 Fiktiivsed tehingud

Kohtuotsusest 3-3-1-27-15 saab järeldada, et näiliku tehingu puhul tuleb maksuhalduril tuvastada, mille poolest varjatud tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastav maksustamine erineb selle tehingu maksustamisest.

MTA maksuhaldur kontrollis AS Salvete käibemaksu arvestamise ja deklareerimise õigsust maksustamisperioodidel 2010. a september kuni 2012. a oktoober AS Salvete teostatud ehitustööde osas Jõeoti 7 kinnistul, asudes seisukohale, et nii Jõeoti 7 eramu ehituse kui ka selle sisustamise puhul on tegemist erisoodustusega äriühingu juhatuse liikmele. Maksuhaldur põhjendas oma seisukohta järgmiselt. (AS Salvete... 2015)

Kuna Jõeoti 7 kinnistu kuulub AS Salvete endisele juhatuse liikmele Priit Pärnale (juhatuse liige ajavahemikul 10. jaanuar 2000. a kuni 20. märts 2013. a). P. Pärn, AS Salvete ning Vitaly Patrikeev sõlmisid 4. novembril 2010. a kolmepoolse võlaõigusliku müügilepingu, mille kohaselt ostis V. Patrikeev Jõeoti 7 kinnistu koos valmiva eramuga, mille pidi ehitama AS Salvete. V. Patrikeev tasus 2011. a veebruari kuni aprillikuu jooksul ehituse eest 211 386 eurot ja 58 senti, misjärel loobus eramu ostmisest, kuigi AS Salvete oli Jõeoti 7 eramu ehitamiseks teinud kulutusi 463 000 eurot. Kokku tegi AS Salvete eramu ehitamiseks ning sisustamiseks kulutusi 567 871 eurot ja 14 senti. Kontrollimenetluse käigus leidis kinnitust, et äriühing tegi kulutusi oma endise juhatuse liikme P. Pärna hüvanguks, mitte äriühingu ettevõtluse tarbeks. 4. novembri 2010. a võlaõiguslikku müügilepingut ei ole tegelikkuses sõlmitud. AS Salvete ei ole V. Patrikeevile senini tagastanud ettemaksuna saadud summasid. Lepingus on märgitud üksnes ehituse maksumus, mitte kogu kinnistu müügihind. Juba 2008. a ehituse eelprojekti kohaselt oli märgitud arvestuslikuks inimeste arvuks hoones viis inimest, mis kattub P. Pärna perekonnaliikmete arvuga. Ostja V. Patrikeevi kasuks ei seatud kinnistusraamatusse omandamist tagavat eelmärget. AS Salvete kasuks ei seatud kinnistusraamatusse hoonestusõigust ehitise püstitamiseks. Kõik eelnimetatu viitab sellele, et lepinguga on tahetud jätta muljet ostja olemasolust, kuid tegelikult on AS Salvete finantsvahendite arvel ehitatud P. Pärnale kuuluvale kinnistule maja, mida P. Pärn kasutab oma elukohana. Maksuhalduri kasutuses olevate andmebaaside alusel ei ole Vene Föderatsiooni kodanik V. Patrikeev pärast lepingu sõlmimist Eestis viibinud. Lepingus ei ole elamu sisustamine kokku lepitud. Ei ole usutav, et isik, kes tellib kallihinnalise eramu ehituse, ei viibi ehitusobjektile, nõustub tasuma ettemaksu, kuid tema huvide kaitseks ei seata

kinnistusraamatusse eelmärget, ja nõustub suulise kokkuleppega, et kinnistu hind lepitakse kokku kunagi hiljem. (AS Salvete... 2015)

Maksuhaldur on vaatlusega tuvastanud, et P. Pärn ja tema perekonnaliikmed on võtnud Jõeoti 7 eramu oma kasutusse. Vaatluse tegemise ajaks oli eramu sisustatud, lõpetamata olid üksikud tööd. Kuigi eramu sisustamise kohta ei olnud V. Patrikeeviga kirjalikke kokkuleppeid, asus AS Salvete juba 2011. a kevadel-suvel soetama eramu sisustust, tellides mööbli jms. Samuti jätkati eramu sisustamisega 2011. a detsembris, pärast V. Patrikeevilt loobumiskirja saamist. AS Salvete selgitas, et kuna V. Patrikeev loobus maja ostmisest, kasutab P. Pärn elamut oma elukohana seetõttu, et maja ei jääks tühjalt seisma. Selle tõendamiseks esitati AS Salvete ja P. Pärna vahel 1. augustil 2012. a sõlmitud üürileping. Väidetavalt kolis P. Pärn eramusse 1. augustil 2012. aastal. Kuid juba jaanuaris 2012. a on P. Pärn teatanud prügiveoteenust osutavale ettevõttele, et soovib tellida olmejäätmete konteineri aadressile Jõeoti 7, "kuna muutsime elukohta". AS-l Salvete puudub õiguslik alus elamut üürile anda, kuna eramu kuulub kinnistu koosseisu ja selle omanik on P. Pärn, kes ei saa olla üürnik iseendale kuuluvas eramus. (Ibid)

Kolleegiumi otsusega on TuMS § 48 lg 4 p 1 kohaselt erisoodustus igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse juhatuse liikmele (TuMS § 48 lg-s 3 nimetatud isik) seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega, olenemata erisoodustuse andmise ajast. TuMS § 48 lg 1 kohaselt maksab tööandja töötajale tehtud erisoodustuselt tulumaksu. SMS § 2 lg 1 p 7 kohaselt makstakse sotsiaalmaksu erisoodustustelt tulumaksuseaduse tähenduses, ümberarvestatuna rahasse, ning erisoodustustelt maksmisele kuuluvalt tulumaksult. (Ibid)

Maksuhaldur on hinnanud 4. novembri 2010. a kolmepoolse lepingu näilikuks ning lugenud kõik Jõeoti 7 eramu tarbeks tellitud kaubad ja teenused (kokku summas 561 900 eurot ja 29 senti) ettevõtlusega mitteseotud väljamakseteks ja erisoodustuseks. Ringkonnakohus leidis, et kolmepoolse lepingu alusel AS-le Salvete kantud 211 386 eurot ja 58 senti välistab selle summa ulatuses ettevõtlusega mitteseotud kulud AS Salvete poolt P. Pärnale eramu ehitamisel ja sisustamisel. Kolleegium nõustub ringkonnakohtu järeldusega. (Ibid)

Riigikohtu halduskolleegium on 13. veebruari 2008. a otsuses asjas nr 3-3-1-90-07 (p-d 14 ja 15) ja 14. detsembri 2012. a otsuses nr 3-3-1-33-12 (p 18) selgitanud, et "juhatuse liikmele tehtud väljamakse või muu hüve andmise puhul võib eeldada, et see on antud tasuna

juhtorgani liikme ülesannete täitmise eest. Sellises olukorras oleks sotsiaalmaksu määramine õige. Taoline tasu eeldamine peab aga paika ainult sellisel juhul, kui juhatuse liige ei ole sama äriühingu aktsionär või osanik. Osahingule tehtud väljamakse puhul tuleb välja selgitada, kas tegemist on dividendi või muu kasumieraldisega, mida maksustatakse tulumaksuga vastavalt TuMS §-le 50 ning mida sotsiaalmaksuga ei maksustata. Sel juhul tuleb sotsiaalmaksu määramiseks maksuotsuses põhjendada, miks ja millistele tõenditele tuginedes on maksuhaldur jõudnud järeldusele, et väljamakse on juhatuse liikme tasu". (AS Salvete... 2015)

Maksuotsuse kohaselt tegi AS Salvete kulutusi juhatuse liikmele P. Pärnale kuuluvale kinnisasjale eramu ehitamiseks ja sisustamiseks. Tehtud kulutused kvalifitseeris maksuhaldur erisoodustusena AS Salvete juhatuse liikmele ja määras kaebajale erisoodustuselt tasumisele kuuluva sotsiaalmaksu. Ringkonnakohus pidas sotsiaalmaksuga maksustamise põhjendust ebapiisavaks ning jättis selles osas muutmata halduskohtu otsuse maksuotsuse tühistamise kohta. Kolleegium ei nõustu järeldusega, et maksuotsuse põhjendused olid ebapiisavad. (Ibid)

Tulenevalt MKS §-s 11 sätestatud uurimispõhimõttest peab maksuhaldur välja selgitama tegeliku olukorra ja tuvastama maksusuhtes olulised asjaolud (vt halduskolleegiumi 5. mai 2010. a otsust asjas nr 3-3-1-18-10, p 19). 30. juuli 2012. a maksuotsuses on maksuhaldur püstitanud küsimuse selle kohta, kas väljamaksed on tehtud seoses töösuhte või juhtorgani liikmeks olemisega või saab AS Salvete tehtud väljamakseid kvalifitseerida dividendidena. Välja on toodud, et P. Pärna osa aktsiakapitalist oli vaid 15,1%, kuid maksuhaldur järeldas, et äriühingu majanduslik olukord ei oleks võimaldanud selliseid väljamakseid teha dividendina ning väljamaksed on tehtud erisoodustusena. (Ibid)

Kolleegium leiab, et arvestades P. Pärna aktsiakapitali osakaalu, mitmeid varasemaid AS Salvete majandusaasta näitajaid, AS Salvete põhikirja ning juhatuse liikme saadud hüve suurust, on selles asjas kogutud piisavalt tõendeid tõendamiskoormuse üleminekuks kaebajale ja järeldatud nende asjaolude põhjal õigesti, et tegemist ei ole dividendide maksuobjektiga. (Ibid)

Pidades väljamakseid ettevõtlusega seotud kuludeks ja jättes väljamaksed dividendidena vormistamata, võttis kaebaja riski, et võimaliku maksuvaidluse korral võib dividendide väljamaksmise tõendamine olla raskendatud. Maksuotsuse põhjendus selle kohta, et väljamakse lugemist erisoodustuseks põhjendab sellises mahus puhaskasumi puudumine, ei oleks eraldivõetuna asjakohane, kuid praeguses asjas ei ole kaebaja tõendanud ega väitnud

dividendide (ega töötasu) maksmist. Dividendide väljamaksmist ei ole väitnud samuti kaebaja juhatuse teine liige. Kuigi on võimalik, et aktsionär saab dividende suuremas ulatuses, kui on tema osa aktsiakapitalist, peab sellisel viisil isiku soodustamine olema tõendatud ja usutav. Maksuotsuse põhjendusi erisoodustuse määramiseks tuleb lugeda piisavaks. (AS Salvete... 2015)

Euroopa Kohtusse jõudis järgmine vaidlus kohtuasjas C-277/14 PPUH, Stehcemp ostis 2004. aasta kestel mitu korda diislikütust, mida ta kasutas oma majandustegevuses. Nende kütuseostude eest väljastas arved Finnet sp. z o.o. (edaspidi „Finnet”). PPUH Stehcemp arvas kütuseostude eest tasutud käibemaksu maha. (PPUH... 2015)

Maksukontrolli tulemusena keeldus maksuhaldur sisendkäibemaksu tagastusest põhjendusel, et kütuseostude kohta esitatud arved on väljastanud fiktiivne ettevõtja.

Järeldus, et müüja on fiktiivne ettevõtja, põhines alljärgnevatel asjaoludel (Elling, 2016):

- ei esitanud maksudeklaratsiooni ega maksnud makse;
- ei avaldanud äriühing oma raamatupidamise aastaaruandeid;
- ei omanud tegevusluba vedelkütuse müügiks;
- hoone, kus äriregistri andmetel oli tema registrijärgne asukoht oli lagunenu, mistõttu seal ei saanud majandustegevust olla;
- arve on esitanud isik, kes ei ole kauba tegelik tarnija ja tegeliku tarnija isikut ei ole võimalik kindlaks teha.

Euroopa Kohus tugines oma seisukoha kujundamisel juba varem korduvalt välja öeldud asjaoludele. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on mahaarvamisõigus ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada ning see on kasutatav kohe kogu käibemaksuga koormatud ostutehingutelt tasutud maksu osas. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguses majandustegevuses, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest tingimisel, et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud. Mis puudutab mahaarvamisõiguse tekkimiseks vajalikke materiaalõiguslikke tingimusi ning et isik saaks mahaarvamise õigust kasutada, peab ta esiteks olema maksukohustuslane direktiivi tähenduses ja teiseks peab ta ostetavaid kaupu või teenuseid edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või

osutama mõni teine maksukohustuslane. Mahaarvamisõiguse kasutamise vorminõuete kohta sätestab, et maksukohustuslane peab omama korrektselt koostatud arvet. Arvel peab olema eraldi näidatud muu hulgas müüja käibemaksukohustuslase registreerimisnumber, tema täielik nimi ja aadress ning tarnitud kaupade kogus ja laad. Kohtu sõnul tuleneb fiktiivsus eelkõige asjaolust, et müüja ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei esitanud käibedeklaratsiooni, ei maksnud maksu ega omanud tegevusluba vedelkütuse müügiks. Lisaks oli tema registrijärgse asukohana osutatud hoone lagunenud seisukorras, mistõttu igasugune majandustegevus oli seal võimatu. Leides, et selline fiktiivne ettevõtja ei saa tarnida kaupa ega koostada tarne kohta arvet, tegi kohus järelduse, et kaubatarnet ei ole toimunud, kuna kauba tegelikku tarnijat ei ole võimalik kindlaks teha. (Elling, 2016)

Selles osas olgu meenutatud, et maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Kui niisuguse olukorraga on tegemist juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, on sellega tegemist ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus. Neil asjaoludel tuleb maksukohustuslast pidada direktiivi 2006/112 tähenduses maksupettuses osalenuks, sõltumata sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte. (PPUH... 2015)

2.4 Kaasaaitamiskohustus maksumenetluses

Maksumenetluses kehtib üldine kaasaaitamiskohustus, kus menetlusosalejal on kohustus osaleda aktiivselt menetluses ja esitada asjakohaseid tõendeid.

Kohtuotsuse 3-3-1-46-11 järgi Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 23. oktoobri 2009. a maksuotsusega nr 12.2-3/2299-7 määrati OÜ-le Artebalt käibemaksu 228 814 krooni ning tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt 345 570 krooni. Maksuotsuse kohaselt ei ole tõendatud reklaami- ja turundusteenust osutanud äriühingu Snowdog Records OÜ nimel esitatud arvel näidatud tehingu tegelik toimumine. OÜ Artebalt ei ole esitanud dokumentaalseid tõendeid ega andnud selgitusi, mis oleksid tõendanud tehingute toimumist, seetõttu on OÜ Artebalt rikkunud MKS § 56 lg-s 1 sätestatud

kaasaaitamiskohustust. Jättes tasumata ettevõtlusega mitteseotud kuludelt tulumaksu, on OÜ Artebalt rikkunud tulumaksuseaduse (TuMS) § 51 lg-tes 1 ja 2 ning § 54 lg-s 4 sätestatud kohustusi. (Maksu- ja Tolliameti Põhja... 2012)

Kohtu põhjendused (Maksu- ja Tolliameti Põhja... 2012):

1) arvele ei saa kaebaja kombel omistada üleliigset tähendust, kui muud asjaolud ja tõendid seda ei toeta, kuna teatavasti "paber kannatab kõike". Vastustaja on maksuotsuses piisavalt põhjendanud, miks pelgalt arvest ei piisa ning nimetatud seisukohti ei ole vajalik kohtul korrata;

2) kaebaja ei ole täitnud kaasaaitamiskohustust nõuetekohaselt. Korraldus teabe andmiseks tuli täita 2. märtsiks 2009. aastaks, kuid veel 13. augustil 2009. aastal pidi maksuhaldur kaebajat e-posti teel ergutama väidetava tehingu kohta selgitusi andma ning esitama lubatud lepingut, mis olevat Snowdog Records OÜ käes. Isegi vastuväidetes kontrollaktile ega vaites ei pidanud kaebaja vajalikuks täpsemalt selgitada, mida vaidlusalune tehing endast tegelikult kujutas;

3) vastustaja uurimispõhimõtet ei rikkunud. Vastustaja püüdis saada korduvalt teavet ka Snowdog Records OÜ-lt, kuid viimase juhatuse liige vaevus pärast mitmekordset meeldetuletust vastama vaidlusaluse tehingu kohta alles kohtule;

4) tunnistajad ei esitanud kohtule sellist teavet, mida ei olnud võimalik esitada juba maksumenetluses ja mis oleks kinnitanud vaieldamatult tehingu reaalsel toimumist kahe äriühingu vahel. Järelikult ei saa need tagantjärele antud ebamäärased selgitused väidetava lepingu olemusest, tingimustest ja vormist olla aluseks maksuotsuse tühistamisele;

5) asjaolud, et Snowdog Records OÜ ei ole varifirma, et ta on käibe deklareerinud ja käibemaksu riigile tasunud, ei ole antud juhul vaieldavad, kuid need ei välista iseenesest ka käibemaksupettuse toimumist. Tehingu reaalse toimumise fakt ei ole vaieldamatult kinnitamist leidnud.

Vaidlustatud maksuotsuses on OÜ-le Artebalt tulumaksu määramise õiguslike alustena märgitud TuMS § 51 lg-d 1 ja 2 (I kd, tl 72), konkretiseerimata, millise lõikele 2 vastava olukorraga on tegemist. TuMS § 51 lg 2 näeb ette viis alust, millal kulud või väljamaksed loetakse TuMS § 51 lg 1 tähenduses ettevõtlusega mitteseotud kuluks, millelt tuleb seetõttu tasuda tulumaksu: 1) TuMS § 34 punktides 3-6 ja 11 nimetatud kulud või väljamaksed; 2) mittetulundusühingutele tasutud sisseastumis- ja liikmemaksud, kui nendes ühingutes osalemine ei ole otseselt seotud maksumaksja ettevõtlusega; 3) väljamaksed, mille kohta

maksumaksjal puudub raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument; 4) kulud või väljamaksed maksumaksja ettevõtlusega mitteseotud teenuste ostmiseks; 5) kulud või väljamaksed ettevõtlusega mitteseotud kohustuste täitmiseks. (Maksu- ja Tolliameti Põhja... 2012)

Kolleegiumi seisukohast TuMS § 51 lg 2 p 3 alusel maksustamine toimub olukorras, kus maksumaksja on teinud väljamakseid, mille kohta maksumaksjal puudub raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument. Ühte tehingut võib tõendada ja tihti tõendabki ühtse algdokumendi asemel mitu dokumenti (näiteks ostu-müügileping, kauba saateleht, arve, maksekorraldus, pangakonto väljavõte. (Ibid)

Kolleegium selgitab, et kui maksumaksjal puudub teenuse eest tasumist tõendav nõuetele vastav algdokument, siis maksustatakse väljamakse sõltumata sellest, kas teenus on ettevõtluseks vajalik või mitte. Juriidilise isiku puhul kuuluvad nt TuMS § 51 lg 2 p 4 kohaselt maksustamisele väljamaksed teenuste eest, mis ei ole tehtud selle juriidilise isiku kasumi teenimise eesmärgil või mis ei ole vajalikud või kohased ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks või kui teenuse seos ettevõtlusega ei ole selgelt põhjendatud. Kolleegium leiab, et TuMS § 51 lg 2 p-i 4 saab rakendada siis, kui on selge, et teenust on küll osutatud, aga see ei olnud seotud ostja ettevõtlusega. (Ibid)

Kolleegiumi hinnangul ei vasta käesolevas asjas Snowdog Records OÜ poolt OÜ-le Artebalt esitatud arve (I kd tl 50) algdokumendile esitatavatele nõuetele, kuna arvel puuduvad andmed tehingu majandusliku sisu kohta (RPS § 7 lg 1 p 3). Arve kirjelduses on küll märgitud, et tasuda tuleb reklaami- ja turundusteenuse eest vastavalt lepingule, kuid kohtumenetluses on selgunud, et vastavat kirjalikku lepingut sõlmitud ei olegi. Kuivõrd arvel on viide lepingule, ei ole lepingu puudumisel tehingu majanduslik sisu tuvastatav. Lähtudes käesoleva otsuse p-s 10 märgitust, tuleb arve tehingu majandusliku sisu puudumise tõttu lugeda mittenõuetekohaseks algdokumendiks ning TuMS § 51 lg 2 p 3 kohaselt tuleb sellise arve alusel tehtud väljamaksetelt tasuda tulumaksu. (Ibid)

Maksuhaldur peab ringkonnakohtu hinnangul tuvastama sellise maksueelise saamise, kus näiliku tehingu tulemusel on jäänud ettenähtud maksud riigile laekumata. Seega ei piisa ringkonnakohtu arvates sisendkäibemaksu puhul sellest, et näiliku tehingu tõttu puudus ostjal õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, vaid kindlaks tuleb teha ka see, et teeseldud tehingu tulemusel on riigile jäänud käibemaks tasumata. Seetõttu leidis ringkonnakohus, et maksuotsus kuulub käibemaksu puudutavas osas tühistamisele. (Ibid)

MKS § 83 lg 4 sätestab, et näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Seega saab MKS § 83 lg-t 4 kohaldada olukorras, kus tehing tehakse teise tehingu varjamiseks või teeseldakse tehingu toimumist üldse (tehingut pole toimunud ning soovitud on üksnes jätta muljet tehingu olemasolust). (Maksu- ja Tolliameti Põhja... 2012)

Kohtuasjas nr 3-3-1-67-09 leidis kolleegium, et MKS § 83 lg 4 kohaldamisel on vaja tuvastada lepingupoolte tahtlus saada maksueelist (otsuse p 18) ning kohtuasjades nr 3-3-1-52-09 selgitas kolleegium, et maksueelis tähendab seda, et kohane tehing annab kõrgema maksukoormuse. Maksueelis on vaja tuvastada, kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks. Kui tehingut pole üldse toimunud, siis jääb see sõltumata maksueelisest arvesse võtmata. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, tuleb tuvastada, mille poolest varjatud tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastav maksustamine erineb selle tehingu maksustamisest, millena lepingupooled tehingu vormistasid. Kui erinevust ei ole või see on väike, siis pole vajadust maksu korrigeerida, sest MKS § 100 lg 2 kohaselt on maksuhalduril õigus jätta maksusumma määramata või sisse nõudmata, kui ta on kindlaks teinud, et selle määramise ja sissenõudmisega seotud kulud ületavad maksusumma või on maksusumma sissenõudmine maksukohustuslase maksevõimetuse tõttu lootusetu ning maksuhaldur ei pea pankrotiavalduse esitamist otstarbekaks. Sel juhul võib lepingu ümberkvalifitseerimine olla võimaliku pooltevahelise tsiviilõigusliku vaidluse objekt. Näiliku tehingu korral tekib väidetava müüja maksukohustus käibemaksuseaduse § 38 lg 1 teisest lausest, sest müüja on väljastanud arve, millele on märgitud käibemaks käibemaksuseaduse nõudeid eirates. Näiliku tehingu puhul on lepingupooltel jätkuvalt õigus tagastada tehingu alusel saadu, samuti on müüjal õigus tühistada väljastatud arve ning tal tekib arvel näidatud käibemaksu osas riigi vastu tagastusnõue. Eeltoodust tulenevalt ei ole ostjal näiliku tehingu alusel müüjal tasutud käibemaksu osas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. (Ibid)

2.3 Järeldused

Maksumenetluses peab maksumaksja tõendama oma hoolsuskohustust, reaalselt maksutehingu toimumist ning täitma kaasaaitamiskohustust. Tihti on näiliselt kõik dokumendid korras, tehingupartner teada, kuid ikkagi maksumaksja ei suuda tõendada majandustehingut. Et

antud olukorda vältida, oleks oluline teada, millistel asjaoludel on maksuhalduril õigus keelduda sisendkäibemaksu tagastamisest ning väljastada maksuotsus.

Analüüsisides kohtulahendeid, saab järeldada, et tehingute tegemisel ei tohi sõlmida lepinguid üldsõnalisena, olulised on kauba/teenuse üleandmisaktid, transpordidokumendid, hinnapakkumised jt tegevusvaldkonna erisusest tulenevad dokumendid. Arvete selgituses peab olema kirjeldatud konkreetne teenus, mitte umbmäärane teenuse liik. Arve sõnastus ei tohi olla liiga üldine, kui see nii on, siis tuleb märkida viide dokumendile, kus on toodud teenuse/kauba piisavalt üksikasjalik kirjeldus ja arvandmed. Teenuse kirjeldus on siis piisavalt üksikasjalik, kui sellega tagatakse teenuse identifitseerimise võimalus ja teenuse saamise kontrollitavus. Arvandmed peavad võimaldama kontrollida teenuse mahu usutavust. Arved ja muud dokumendid peavad võimaldama kindlaks teha ja kontrollida väidetavate majandustehingute sisu. Arvetel peab kajastuma tehingu kirjeldus, nimetus ja tehingu arvnäitajad. Maksuhaldur ei pea maksuotsuse tegemiseks tuvastama maksupettuse toimepanemist ja maksukohustuslane osalemist selles, piisab põhjendatud kahtlustest, et tõendada hoolsuskohustuse mittetäitmist.

Oluline on tuvastada tehingu tegemisel teine pool. Tehingupoole tuvastamata jätmisel on ettevõtjal hilisemalt keeruline tehingut tõestada, kui äriühingu poolt on tehtud väljamakse väidetavalt soetatud teenuse/kauba eest. Kui tehingupartner ei ole usaldusväärselt tuvastatav, siis tuleb kogu väljamakse lugeda ettevõtlusest välja viidud rahaks ning peab täies ulatuses maksustama. Lisaks tulumaksukohustuse tekkimisele ja sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramisele on tehingupartneri tuvastamine ja hoolsuskohustuse täitmine oluline ka ühendusesisese käibe korral, 0 määra rakendamiseks. Euroopa Kohus märgib, et kui soetaja on toime pannud pettuse, siis sõltub kauba tarnija õigus maksuvabastusele sellest, kas tarnija tegutses heas usus. Pärast liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamist on maksuhalduril raske kindlaks teha kaupade liikumist, seetõttu on oluline, et kõik dokumendid oleksid realselt usutavad ja tõendatavad, kuna konkreetseid tõendavaid dokumentide loetelu ei ole kehtestatud. Maksukohustuslane saab majandustehingu tõendamisel kasutada tal olemasolevaid dokumente, sest majandustehingu tõlgendamisel lähtutakse eelkõige majanduslikust sisust.

Selleks, et ettevõtja saaks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada, peab ta esiteks olema maksukohustuslane, teiseks peab ostetavaid kaupu või teenuseid edaspidi kasutama maksutatavate tehingute tarbeks ning enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane. Olukorras, kus teenuseid/kaupu väidetavalt osutunud äriühingutel ei ole reaalset majandustegevust, ei ole

käibemaksukohustuslaseks registreerinud, ei ole esitanud käibedeklaratsioone ega maksnud makse, kuid nad on esitanud ostjale võltsarveid, võib see kaasa tuua sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramise. Maksuhalduril tuleb näiliku tehingu puhul tuvastada, mille poolest varjatud tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastav maksustamine erineb selle tehingu maksustamisest. Seega on maksuhalduril õigus piirata sisendkäibemaksu mahaarvamist, kui on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuseks.

Oluline on maksumenetluses kaasaaitamiskohustus, kus maksumaksjal on kohustus osaleda aktiivselt ja esitada tõendeid, kui tõendeid piisavalt ei esitata, siis näiliku tehingu alusel ei ole ostjal tasutud käibemaksu osas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Kui maksumaksjal puudub kauba/teenuse eest tasumist tõendav nõuetele vastav algdokument, siis maksustatakse väljamakse sõltumata sellest, kas teenus on ettevõtluses vajalik või mitte. Näiteks, kui arvel on viide lepingule, siis lepingu puudumisel ei ole tehingu majanduslik sisu tuvastatav.

Juhatuse liige on kohustatud äriseadustiku kohaselt täitma oma kohustusi äriühingus korraliku ettevõtja hoolsusega, kui ta ei tee seda, siis peab juhatuse liige vastutama oma tegevusest tulenevate tagajärgede eest. Ettevõtja peab täitma kõiki ettevõtluses ette nähtud hoolsusnõudeid ning peab arvestama muude tavapäratute asjaoludega, kahtluse korral tehingust loobuma ja kaaluma usaldusväärsemate tehingupoolte leidmist.

KOKKUVÕTE

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärk oli uurida, et kui ettevõtja satub maksukontrolli, siis millised on maksumenetluse põhimõtted, osapoolte õigused ja kohustused ning kuidas kohus käsitleb ettevõtja poolt esitatud tõendeid. Ettevõtluses on oluline ettevõtte jätkusuutlikkus, kui juhtkond on pädev seaduste tundmises, siis on väiksem võimalus sattuda maksumenetlusse. Kui juhtkond on kehtivate seadustega kursis, siis oskab ta nõuda oma alluvatelt sealhulgas raamatupidajalt, et majandustehingud oleksid korrektsed ja õigesti dokumenteeritud. Maksu- ja Tolliamet on oma kodulehel toonud välja väga palju ettevõtjaid abistavat infomaterjali. Näiteks, mida teha, et maksuasjad oleksid korras, kuidas kontrollida äripartnerit ning millised on konkreetset maksuotsust puudutavad kohtulahendid ja millele tugineb maksuhaldur maksuotsuseid tehes.

Esimeseks uurimisülesandeks antud töös oli selgitada välja maksumenetluse üldpõhimõtetest need, mis peaksid tagama ausa menetluse ja pakkuma maksumaksjale kaitset maksuhalduri võimaliku omavoli vastu. Autor uuris selleks õigusakte, Maksu- ja Tolliameti kodulehel avaldatud informatsiooni ning muud vastavat teemat käsitlevaid artikleid ja allikaid ning viis läbi intervjuu. Informatsiooni analüüsi tulemusena järeldas autor, et väga oluline on maksumenetluse üldpõhimõtteid teada ja neid täita, sest menetlusosaline peab teadma, mida talt tahetakse ning vajadusel esitab maksuhaldurile olulisi ja asjakohaseid tõendeid. Näiteks, peab maksuhaldur selgitama, milliseid tõendeid tuleb esitada ja kuidas saab maksuarvestuse vigu parandada. Samas menetluse läbiviimine ei tohi tekitada liigseid kulutusi ja ebaseaduslikke menetlusosalisele ja maksuhaldurile. Maksukohustuslasel on aga õigus enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist esitada maksuhaldurile oma arvamus ja vastuväited. Maksukohustuslasele tuleb aga enne otsuse tegemist anda võimalus ise uuritava küsimuse kohta ütlusi ja selgitusi anda.

Teiseks uuris autor maksumaksja ja maksuhalduri õigusi ning kohustusi maksumenetluses. Millisel juhul on maksukohustuslasel õigus keelduda teabe andmisest, millal kaasata menetlusse eksperte, kus toimuvad menetlusuuringud ja kas maksumaksjal on õigus tutvuda Maksu- ja Tolliameti poolt tema kohta kogutud andmetega ning teha väljavõtteid. Uuringu tulemusel selgus, et maksukohustuslasel on õigus kasutada maksumenetluses esindajat, kes võib esindatava nimel osaleda kõigis menetlustoimingutes. Maksukohustuslasel on õigus ilmuda menetlustoimingutele koos esindajaga, esitada Maks- ja Tolliameti ametniku

maksumenetlusest taandamise taotlus. Samuti võib ta taotleda eksperdi kaasamist menetlusse ning on õigus enne tema õigusi puudutava haldusakti andmist esitada Maksu- ja Tolliametile oma arvamus või vastuväited. Maksukohustuslasel on õigus tutvuda Maksu- ja Tolliameti poolt tema kohta kogutud andmetega ning teha neist koopiad või väljavõtted.

Kolmandaks ülesandeks oli uurida, millised on kõige olulisemad maksuhalduri uurimispehõhimõtted tõendite kogumisel, mille põhjal toimub maksude arvutamine ja millal teostatakse vaatlusi. Kuna majandustehing toimub kolmandate isikute vahel, siis autor uuris, millised dokumendid tõendavad majandustehingu toimumist selliselt, et oleks tagatud õigusaktidega ettenähtud aruannete korrektne esitamine. Väga oluline on, et ettevõttes korraldatakse raamatupidamisarvestust nii, et mõistliku aja jooksul on võimalik saada ülevaade tehingute toimumisest ning maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest. Käibemaksukohustuslase registreerimise numbril on oluline tähtsus tehingute sõlmimisel, sest see tõendab maksukohustuslase staatust käibemaksuga maksustamisel ja lihtsustab kontrolli maksukohustuslaste üle eesmärgiga tagada maksu nõuetekohane kogumine. Maksumenetluses peab maksumaksja tõendama oma väidete ja seisukohtade õigsust. Kui maksukohustuslane rikub kaasaaitamiskohustust, siis väheneb maksuhalduril tõendamiskoormus kuni kaudse maksustamise võimaluseni. Maksuhalduril on tõendamiskoormus nende tõendite osas, mida valdab ainult maksuhaldur. Kohus võib jätta arvestamata tõendeid, mida maksukohustuslane esitab alles kohtumenetluses, kuid oleks saanud esitada varem. Maksuhalduril on õigus nõuda maksukohustuslaselt või tema esindajalt suulist ja kirjalikku teavet. Maksuhalduril on õigus vaatluse läbiviimiseks siseneda ettevõtluses kasutatavale maatükile, ehitisse ja ruumidesse. Maksuriskide vähendamiseks on enne tehingut alati mõistlik põhjalikult kontrollida tehingu teise poole tausta ning tehingu asjaolusid. Maksukohustuslased peavad hoolt kandma selle eest, et lepingutingimused sõnastataks võimalikult selgelt ja ühemõtteliselt ning et nende vahel ei esineks vasturääkivusi.

Neljandaks uuris autor, miks on juhatuse liikmel oluline pidada silmas, et kohustuste ulatus ja tekkimise alused on erinevad sõltuvalt sellest, kas tegemist on ettevõtte sise- või välissuhtega. Juhatuse liikmel on oluline täita oma kohustusi ettevõttes hoolega, sest sellest sõltub ettevõtte jätkusuutlikkus ning äriühingu raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamine on esmajoonel ettevõtte juhatuse kohustus.

Viiendaks uuris autor selliseid kohtulahendeid, et kui ettevõtja ei täida temale pandud hoolsuskohustust, ei tuvasta tehingupartnerit ja ettevõttes toimuvad näiliku tehingud ning ei

täida kaasaaitamiskohustust, siis millisel juhul maksuhaldur keeldub sisendkäibemaksu tagastamisest ja millal käsitletakse väljamaksed erisoodustusena. Uuringu tulemusena selgus, et tehes majandustehinguid, peavad arvandmed võimaldama kontrollida teenuse/kauba mahu usutavust. Arved ja muud dokumendid peavad võimaldama kindlaks teha ja kontrollida väidetavate majandustehingute sisu. Maksuhaldur ei pea maksuotsuse tegemiseks tuvastama maksupettuse toimepanemist ja maksukohustuslane osalemist selles, piisab põhjendatud kahtlustest, et tõendada hoosuskohustuse mittetäitmist. Oluline on tuvastada tehingu tegemisel teine pool ja kui tehingupartner ei ole usaldusväärset tuvastatav, siis tuleb kogu väljamakse lugeda ettevõtlusest välja viidud rahaks ning peab täies ulatuses maksustama. Maksumaksjal on kohustus osaleda aktiivselt maksumenetluses ja esitada tõendeid, kui tõendeid piisavalt ei esitata, siis näiliku tehingu alusel ei ole ostjal tasutud käibemaksu osas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Kui ettevõtte juhatus teeb ettevõtlusega mitteseotud kulusid, siis see maksustatakse vastavalt tehingu sisule.

Bakalaureusetöö lõppkokkuvõttena võib autor järeldada, et ettevõtja jaoks on väga oluline seaduste tundmine ja nende järgimine, vastasel juhul võivad tekkida maksukohustused.

VIIDATUD ALLIKAD

- Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn. Reference for a preliminary ruling: Bundesfinanzhof - Germany. Sixth 273/11 VAT Directive - First subparagraph of Article 28c(A)(a) - Intra-Community supply - Refusal of exemption - Belated production of evidence of the supply. Case C-146/05. Judgment of the Court (Third Chamber). 27.09.2007.
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=fiktiivne%2Barve&docid=63498&pageIndex=0&doclang=et&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=434413#ctx1> (27.11.2016)
- Arumäe, U. (2013). Äritehingute ja ressursside õiguslik korraldus. Tallinn: Juura.
- AS Eesti Post kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 30. aprilli 2009. a otsuse peale haldusajal nr 3-07-2334 kaebuses Maksu- ja Tolliametiga Põhja maksu- ja tollikeskuse 10. oktoobri 2007. a maksuotsuse nr 12-5/623 tühistamise nõudes. Kohtuasja number 3-3-1-67-09. Riigikohus Halduskolleegium. 09.12.2009.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-67-09> (27.11.2016)
- AS Salvete ning Maksu- ja Tolliameti kassatsioonkaebused Tallinna Ringkonnakohtu 29. jaanuari 2015. a otsuse peale haldusajal nr 3-13-1853 AS Salvete kaebuses Maksu- ja Tolliameti 30. juuli 2013. a maksuotsuse tühistamiseks. Kohtuasja number 3-3-1-27-15. Riigikohus Halduskolleegium. 21.10.2015.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-27-15> (27.11.2016)
- Elling, T. (2016). Käibemaksupiirang fiktiivse müüja puhul. Äripäev.
<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2016/09/16/kaibemaksupiirang-fiktiivse-muuja-puhul> (16.11.2016)
- Erdős, E. (2009). The Local taxation in the European Union – the Hungarian Local Business tax (HIPA) case. - *Juridical Current*, Vol. 12, Issue 2, p 47-60. 14p.
- Erdős, E. (2011). Conflicts in the International tax law and answers of the European tax law. - *Juridical Current*, Vol. 14, Issue 4, p 159-174. 16p.
- Erdős, E. (2011). The legal sources and steps of the European tax harmonization. - *Juridical Current*, Vol. 14, Issue 2, p 40-54. 15p.
- ET „Maya Marinova“ v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite. Request for a preliminary ruling from the Administrativen sad Veliko Tarnovo Reference for a preliminary ruling Taxation Value added tax Directive 2006/112/EC Article 2(1)(a) Article 9(1) Article 14(1) Articles 73, 80 and 273 Principles of fiscal neutrality and proportionality Tax evasion Anomalies in accounting Concealment of supplies and revenue Determination of the taxable amount. Case C-576/15. Judgment of the Court (Seventh Chamber). 05.10.2016.

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=184324&pageIndex=0&doclang=et&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=743596> (27.11.2016)

Euroopa Liidu kohtuasjade kokkuvõte september 2016. Euroopa Liidu õiguse büroo / Välisministeerium.
http://www.vm.ee/sites/default/files/content-editors/legal/ekl_september_2016.pdf

Haldusmenetluse seadus. Vastu võetud 06.juuni.2001.a- RT I 2001, 58, 354; RT I,25.10.2016, 5.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/125102016005?leiaKehtiv>

Harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan strategia ja toimenpideohjelma 2016–2020. Vero.
[https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Harmaan_talouden_ja_talousrikollisuuden_\(39886\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Harmaan_talouden_ja_talousrikollisuuden_(39886)) (07.06.2016)

Juhatuse liikme vastutus. (2014). / Koostajad K. Madisson, U. Volnes, K. Loor, R. Hammerberg, K. Lepasepp, K. Altmets, P. Raudsepp, V. Puolakainen, P. Künnap, M. Miidla, I. Eelmets, G. Lõhmus, M. Matjus, P. Lehtsaar.: Äripäev.

Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest, vastutuskohustus ja vastutusotsus – olulisi Riigikohtu seisukohti. Claudius Õigusbüroo.
<http://www.claudiuslaw.com/et/oigusblogi/38-juhatuse-liikme-vastutus-maksuvolg-vastutuskohustus-vastutusotsus>

Juhised maksupettuste ahelasse sattumise vältimiseks. Maksu- ja Tolliamet.
<https://www.emta.ee/et/ariklient/masukorraldus-maksude-tasumine/mida-saate-teha-et-teie-maksuasjad-oleksid-korras> (07.07.2016)

Kull, I. (2002). Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses. Tartu: Tartu Ülikool.

Käibemaksuseadus. Vastu võetud 10.detsembril.2003.a- RT I 2003, 82, 554; RT I,29.04.2016, 8.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/129042016008?leiaKehtiv>

Lasva Liimpuidu AS kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 3. novembri 2009. a otsuse peale haldusajal nr 3-08-2663 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 28. novembri 2008. a maksuotsuse nr 12-5/389 tühistamiseks. Kohtuasja number 3-3-1-18-10. Riigikohus Halduskolleegium. 05.05.2010.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-18-10> (27.11.2016)

Lattik, Kaja. Maksu- ja Tolliameti Kontrolliosakonna juhtivrevident. Üleskirjutus. (31.10.2016).

Lehis, L. (2012). Maksuõigus: 3. täiend tr. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda.

Lehis, L. (2016). Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu: Casus Tax Services.

Lepingu tõlgendamise reeglite kehtivusest maksumenetluses. Raamatupidamisuudised.
<http://rup.ee/uudised/oigus/lepingu-tlgendamise-reeglite-kehtivusest-maksumenetluses> (03.02.2012)

Lorents, K. (2013). Juhatuse liikme vastutus äriühingu maksuvõla eest. EML.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1511> (02.2013)

Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 17. märtsi 2011. a otsuse peale haldusasjas nr 3-10-86 Artebalt OÜ kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 23. oktoobri 2009. a maksuotsuse nr 12.2-3/2299-7 tühistamiseks. Kohtuasja number 3-3-1-46-11. Riigikohus Halduskolleegium. 11.01.2012.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-46-11> (27.11.2016)

Maksualane teabevahetus. Rahandusministeerium.
<http://www.fin.ee/fatca#haldusabi>

Maksukohustuslase õiguse ja kohustused maksumenetluses. (2016) Maksu- ja Tolliamet.
<https://www.MTA.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/mida-teada-kontrolli-sattumisel/maksukohustuslase-oigused> (09.10.2016)

Maksukorralduse seadus. Vastu võetud 20.veebruari.2002.a- RT I 2002, 26, 150; RT I, 25.10.2016, 13.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/111032016002?leiaKehtiv>

Marcum, T. M. (2005). Shifting the Burden-of-Proof Rules in Federal Tax Cases. - *CPA Journal*, Vol. 75, Issue 8, p50-52. 3p. 1.

Mecsek-Gabona Kft versus Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága. Reference for a preliminary ruling: Baranya Megyei Bíróság - Hungary. VAT - Directive 2006/112/EC - Article 138(1) - Conditions of exemption for intra-Community transactions characterised by the obligation on the purchaser to ensure, as from the time of their loading, the transport of the goods of which it disposes as owner - Obligation on the vendor to prove that the goods have physically left the territory of the Member State of supply - Removal from the register, with retroactive effect, of the customer's VAT identification number. Case C-273/11. Judgment of the Court (Second Chamber). 06.09.2012.
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126421&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=675010> (27.11.2016)

Mida saate teha, et teie maksuasjad oleksid korras. Maksu- ja Tolliamet.
<https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/mida-saate-teha-et-teie-maksuasjad-oleksid-korras> (07.07.2016)

OÜ Atmosphere kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 16. novembri 2011. a otsuse peale haldusasjas nr 3-10-1197 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 8. aprilli 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/600-9 osaliseks tühistamiseks. Kohtuasja number 3-3-1-33-12. Riigikohus Halduskolleegium. 14.12.2012.

<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-33-12> (27.11.2016)

OÜ Itors ning Maksu- ja Tolliameti kassatsioonkaebused Tallinna Ringkonnakohtu 12. veebruari 2013. a otsuse peale haldusasjas nr 3-10-3328 OÜ Itors kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 8. septembri 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/2375-12 tühistamiseks. Kohtuasja number 3-3-1-42-13. Riigikohus Halduskolleegium. 16.10.2013.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-42-13> (27.11.2016)

OÜ Landare kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 23. märtsi 2012. a otsuse peale haldusasjas nr 3-10-1614 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 17. mai 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/9828-11 tühistamiseks. Kohtuasja number 3-3-1-40-12. Riigikohus Halduskolleegium. 20.11.2012.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-40-12> (27.11.2016)

OÜ Osaker kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 11. septembri 2007. a otsuse peale haldusasjas nr 3-07-446 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 31. jaanuari 2007. a maksuotsuse nr 12-5/36 tühistamiseks. Kohtuasja number 3-3-1-90-07. Riigikohus Halduskolleegium. 13.02.2008.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-90-07> (27.11.2016)

OÜ Tolmet Eesti kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 29. märtsi 2011. a otsuse peale haldusasjas nr 3-10-275 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 4. jaanuari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4055-4 tühistamiseks ning Maksu- ja Tolliameti tegevuse maksuotsuse nr 12.2-3/4055-4 rakendamisel 8.-11. jaanuaril 2010. a õigusvastasuse tuvastamiseks. Kohtuasja number 3-3-1-60-11. Riigikohus Halduskolleegium. 01.02.2012.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=222542405> (27.11.2016)

PPUH Stehcemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek v Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi. Request for a preliminary ruling from the Naczelny Sąd Administracyjny Reference for a preliminary ruling Taxation Value added tax Sixth Directive Right of deduction Refusal Sale by an entity regarded as non-existent. Case C-277/14. Judgment of the Court (Fifth Chamber). 22.10.2015.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:62014CJ0277&rid=1> (27.11.2016)

Raamatupidamise seadus. Vastu võetud 20.novembril.2002.a- RT I 2002, 102, 600; RT I, 30.12.2015, 65.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/130122015065?leiaKehtiv>

Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Vastu võetud 27.märts.2002.a- RT I 2002, 35, 216; RT I,12.03.2016, 106.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/112032015106?leiaKehtiv>

Urmas Leemani (Leeman) kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 9. veebruari 2009. a

otsuse peale haldusasjas nr 3-07-1988 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 12. septembri 2007. a maksuotsuse nr 12-5/555 tühistamise nõudes.
Kohtuasja number 3-3-1-52-09. 04.11.2009.
<http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-52-09> (27.11.2016)

Valsts ieņēmumu dienests v Ablessio SIA. Reference for a preliminary ruling: Augstākās tiesas Senāts - Latvia. VAT - Directive 2006/112/EC - Articles 213, 214 and 273 - Identification of taxable persons subject to VAT - Refusal to assign a VAT identification number on the ground that the taxable person is not in possession of the material, technical and financial resources to carry out the declared economic activity - Legality - Countering tax evasion - Principle of proportionality. Case C-527/11. Judgment of the Court (Second Chamber). 14.03.2013.
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=fiktiiivne%2Barve&docid=135026&pageIndex=0&doclang=ET&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=434413#ctx1> (27.11.2016)

Vincent Deroo-Blanquart versus Sony Europe Limited. Request for a preliminary ruling from the Cour de cassation (France) Reference for a preliminary ruling — Consumer protection — Unfair commercial practices — Directive 2005/29/EC — Articles 5 and 7 — Combined offer — Sale of a computer equipped with pre-installed software — Material information relating to the price — Misleading omission — Consumer unable to obtain the same model of computer not equipped with software. Case C-310/15. Judgment of the Court (Second Chamber). 07.09.2016.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:62015CJ0310&qid=1478432664431&from=EN> (27.11.2016)

Võlaõigusseadus. Vastu võetud 26.septembril.2001.a-
RT I 2001, 81, 487; RT I, 11.03.2016, 2.
<https://www.riigiteataja.ee/akt/111032016002?leiaKehtiv>

Ärikeskkond. Maksu- ja Tolliamet.
<http://www.vm.ee/et/arikeskkond-14> (28.12.2015)

SUMMARY

BURDEN OF PROOF IN TAX PROCEEDINGS

Christine Savisaar

For many companies, fiscal control comes often as a surprise. The course of tax proceedings depends on how well the company knows its own and tax authority's rights and obligations and whether the company has a clear understanding how the proceedings should continue. After being issued a notice of assessment, the company should know the procedural acts of the tax authority because then it would be much easier to stand up for themselves. In tax proceedings, companies often face difficulties in situations where transaction documents are deficient to prove that goods and services were received from the particular trader that issued the invoice. This topic is important because during last five years the positions of the Supreme Court have changed significantly concerning evidencing that a particular transaction had taken place and its supporting documents and requirements set for these documents. It is important for companies to ensure that economic transactions are correctly documented and can be checked.

The objective of this thesis is to identify the rights and obligations of companies in tax proceedings, how proceedings have changed over time and which proof is currently necessary to evidence that transactions had taken place between companies.

This Bachelor's thesis is divided into two chapters. The first chapter gives an overview of the general principles and procedures of tax proceedings, rights and obligations of parties, how to prove that a transaction had taken place and what are the responsibilities of a member of management board when managing a company.

The second chapter provides an overview of the decisions of Estonian courts and the Court of Justice in 2007–2015 that deal with restrictions on the deduction of value added tax and/or proving that a particular transaction had taken place.

For that purpose, the author of the thesis studied legislation, information published on the web page of the Tax and Customs Board and other articles and sources that discuss this topic and conducted an interview. After analysing the sources, the author concluded that it is very important to know and adhere to the general principles of tax proceedings because a party

to a proceeding must know what is requested of them and, if necessary, submit the tax authority important and relevant proof.

It is crucial for companies to organise accounting so that in a reasonable time it is possible to get an overview of transactions that have taken place and circumstances that are relevant for taxation purposes. In tax proceedings, the taxpayer has to prove correctness of the taxpayer's statements and positions. If a taxable person violates the obligation to co-operate in tax proceedings, it reduces the tax authority's burden of proof, even to the point of allowing indirect taxation. The tax authority has burden of proof regarding evidence that is solely in the possession of the tax authority.

Research revealed that when making economic transactions, numerical data should enable checking the credibility of the volume of the particular service/goods. Invoices and other documents must allow determining and checking the content of the claimed economic transactions. To prepare a notice of assessment, the tax authority is not required to establish that tax fraud has been committed and the taxpayer's participation in it, sufficient is that the tax authority has reasoned doubt to prove non-compliance with duty of care. It is important to identify the other party when making a transaction and when the transaction partner cannot be reliably identified, the entire payment must be considered as funds taken out of the company and taxed.

A member of management board must fulfil his or her obligations in the company with due care because the company's sustainability depends on it; organising accounting and financial reporting of the company is primarily the obligation of the company's management board.

LISAD

Lisa 1. Intervjuu, Maksu- ja Tolliamet

Intervjueeritavaks on Kaja Lattik Maksu- ja Tolliameti (MTA) kontrolliosakonna juhtivrevident.

Intervjueerija: Christine Savisaar

Intervjuu viidi läbi 31.10.2016. aastal Paides

Intervjueerija: (I) Palun kirjeldage maksumenetluse põhimõtteid ja läbiviimise korda aastatel 1995 - 2016 (kaasaaitamiskohustus, proportsionaalsuse põhimõte, uurimispõhimõte, kaalutusõiguse sisu, ärakuulamiskohustus). Kuidas on ajas toimunud muutused?

Vastaja: (V) Kaasaaitamiskohustus on tegelikult kogu aeg olnud. Rohkem tuli kaasaaitamiskohustus uue Maksukorralduse seadusega (MKS), mis hakkas kehtima aastast 2002, mida on koguaeg täiendatud ja muudetud. Esimene MKS võeti vastu 16.12.1993. aastal, mis oli väga lihtsa lähenemisega, kuid siis oligi lihtsam elu, ja me ei olnud siis Euroopa Liidus. Tänu sellele on täna kehtiv MKS palju täiuslikum ja palju asju on juurde tulnud. Varasemalt oli kaasaaitamiskohustus ka olemas, kuid on täiustatud ja selgemaks läinud tänu kohtulahenditele. See, et maksumaksjal on omaarvamus, et ta on teinud või toonud midagi, või ta on seda piisavalt teinud, aga kui leiame, et ei ole niimoodi ja kui ta on kohtusse läinud, siis on see seal juba läbiarutatud ja sealt tekib nõ kohtulahend või praktika, kuidas peaks või mida peaks tegema.

I: Kas MTA teeb maksuotsused kohtupraktika pinnalt?

V: Jah, täna on kohtupraktika see, mille pinnalt peab käituma. See, mis on seaduses kirjas, on selline lakooniline tekst, mida see sisuliselt tähendab, see ongi kohtus vaieldud selgeks ning kohtulahend ongi edasiseks juhendumiseks. Kuni uue või täna kehtiva MKS-ga oli esimene MKS lihtsam ja algelisem, siis täna on palju täiustatud ja keerulisemaks läinud.

I: Kuidas kasutatakse proportsionaalsuse põhimõtet, uurimispõhimõtet, kaalutusõiguse sisu ja ärakuulamiskohustust?

V: Jah, kõiki neid põhimõtteid peame kasutama menetluse juures ja need on läinud koguaeg täpsemaks just kohtulahendite pinnalt. Meil on kohtulahendid olemas, nende järgi me elame. Ärakuulamiskohustus, see on olemas ja seda me täidame ja peamegi täitma, sest

Lisa 1. järg

maksukohustuslasel on alati ärakuulamisõigus. Tal on õigus, et teda ära kuulatakse, mis on tema kohta kogutud, mis on kirja pandud, selle kohta on tal võimalik öelda oma arvamus. Täna on see veel rohkem laiemaks läinud, sest meil on juurde tulnud intresside mitteametustamise osa, et kui on maksumenetlus juba kuu aega seisnud halduri tõttu ja kui menetlus lõpeb, siis on maksumaksjal õigus esitada taotlus ja küsida intresside vähendamist. Muidu oli niimoodi, et tekkinud maksuvõlast arvestatakse intressi 0,06% päeva eest ja kui kontrollime vanemat perioodi, siis intress tuleb omajagu suur. Aga, kui menetlus on seisnud mingi aeg, siis saab teha taotluse ümberarvestuseks. Meil endal on ka kohustus ümber vaadata, selle aja eest, kui menetlus seisis, siis intressi ei arvutata.

I: Kui paljud ettevõtjad selle peale tulevad, et teha taotlus intressi vähendamiseks?

V: See on küllaltki levinud ja informatsioon on meie kodulehel üleval, aga me oleme ise omaalgatusel seda teinud. Me ei oota ettevõtjalt avaldust, aga ka sellisel juhul, kui ettevõtja teeb taotluse, peame tegema otsuse, mida teeme selle avaldusega, kas vähendame intressi või ei vähenda või jätame muutmata nagu oli. Me teeme enne vahedokumendi ja küsime maksukohustuslaselt arvamust selle kohta. Tal on nõ ärakuulamisõigus, mille tagame. Kuigi me ei ole veel mingit haldusakti teinud, siis kontrollakt ei ole haldusakt selles mõttes, et temaga veel ei määrata midagi, aga anname alati ärakuulamisõiguseks mingisuguse aja, kus ta saab veel täiendavaid tõendeid esitada ja täiendavaid arvestusi teha ning veel oma selgitused anda. See on meile väga tähtis. Kui me ei ole seda taganud, siis oleme rikkunud menetlusnorme.

I: Kuidas on usalduse kaitsega?

V: Usalduse pool tuleb sisse äriühingul endal, sest meil on kohustus kõiki maksumaksjaid ühetaoliselt kohelda. Meil on ka see, et kui kontrollijale antakse töö, siis ta saab alati öelda, et ei soovi seda teha ja saab tööst taandada, kui ta teab või tunneb neid isikuid ning kui ta ei saa olla erapooletu selles küsimuses. Väikse koha miinus on see, et nii mõnigi kord anname töö ära, et siis saaks selle küsimusega tegeleda teised inimesed, teisest piirkonnast. Ja see on täiesti tavapraktika, sest enam ei ole piirkondi ja kõik on üks Eesti. Erinevate probleemidega tegelevad erinevad isikud ehk tööd on kõik laiali jaotatud.

I: Palun rääkige maksumenetluses tekkiva õigussuhte osapoolte õigusest ja kohustustest, milleks on esindaja kaasamine, ütlustest keeldumine, eksperdi kaasamine, andmetega tutvumine, menetlustoimingute takistamine.

Lisa 1. järg

V: Ikka on seda, et keegi mingil määral takistab menetlust. Kuid esindajaid kaasatakse, väga suures ulatuses. Enamuses maksumenetlustes on esindajad olemas, mõnel juhul isegi mitu. See, kas firma kaasab endale esindaja, on tema vaba valik. Kui tal on maksuotsus käes, võib ta seda juba vaidlustada. Kuid võib ka esimesest hetkest peale seda vaidlustada, kui akt on väljas ja alustatakse kontrolli tema firmas ning sellest hetkest peale tuleb esindaja ettevõttele ja võib-olla ka mitu ja need võivad vahetuda erinevas menetluse faasis täiesti. Meil on olnud juhuseid, kus kontrollakt anti välja arvamuse esitamiseks ning ärakuulamisõiguse saamiseks. Peale seda läksime ettevõtte juhatusega kohtuma, väljastasime maksutoimiku, ettevõtte esitas oma arvamuse ära ja siis küsis maksumaksja meie käest, et tahab veel arvamuse esitamiseks saada aega juurde, sest ta võttis järgmise esindaja, järgmise advokaadibüroo, kes ka tahtis, et me väljastaksime maksutoimiku 100% ulatuses, pluss aeg, et ta saaks veel need materjalid läbi töötada ja meile arvamuse esitada. Nii, et meil tuli ühes menetluses lausa kahest advokaadibüroost arvamust, see on tema õigus. Kui ta on põhjendatud taotluse esitanud, miks tal seda vaja on, siis võib nii juhtuda. Esindajatest me keelduda ei saa, ekspertide kaasamine on vabavalik, oleneb kõik juhtumist. Üldjuhul võib see olla mõlemapoolne, ka maksuhaldur võib kaasata mõne eksperdi, oleneb asjast, milleks seda täpselt vaja on.

I: Kus igapäevapraktikas menetlustoiminguid sooritatakse, kas MTA ametiruumides või ettevõttes kohapeal?

V: Täpselt nii nagu vaja. Ütleme, kui tuleb töö, siis revident koos oma juhtidega paneb paika plaani, mida seal on kõige otstarbekam läbi viia. Kui on revisjon, siis seda üldjuhul viiakse läbi ettevõtja pool, kas siis kontoris või mõnel muul pinnal, aga enamus juhtumid viiakse ikka kõik läbi MTA ametiruumides. Vaatlused viiakse läbi loomulikult juba kohapeal, aga see pannakse paika siis, kui kontrolliobjekt on olemas. Vaadatakse, mida on seal kõige otstarbekam lahendada ning maksurisk, mis sellele objektile on antud.

I: Millal on maksuhalduril õigus vaatluse ja kontrolli läbiviimiseks siseneda ettevõtluses kasutatavale maatükile, ehitisse või ruumidesse?

V: Oleneb, mis kontroll on, MKS-i järgi on meil õigus teostada ettevõttes ette teatamata vaatlus, kui seda on vaja teha seal tegevuskohas, aga loomulikult kohapeal olles tuleb võtta ühendust selle pinna nõ ettevõtjaga, keda teame, et tema seal on. Kui teame, et seal tegutseb ettevõtja X ja meil on see objekt tulnud näiteks kontrolli põhjusega sularahakäibe varjamine, siis selge, et maksuhalduril pole põhjust ettevõtjat teavitada, et me tuleme sellel päeval ja sellel

Lisa 1. järg

kellaajal ja tahame selliseid dokumente vaadelda kohapeal. Kõik oleneb sellest maksuriskist, mis lahendamist vajab. Me ikkagi kaalume, kas saame maksumaksja kutsuda MTA büroosse koos dokumentidega või ta tuleks ja annaks meile selgitusi, või kui leiame, et sellel pole mingit mõtet, siis peame kohale minema. Aga veel enam, näiteks, kui on vaja teha ette teatamata vaatlust maksumenetluse käigus, kui ettevõtja on ostnud mingi suure koguse kaupa, ja kui meil on kahtlus, et seda tegelikult ei olegi ostetud, siis loomulikult üks vaatlus toob meile, vägagi selle selguse. Vaatluse käigus vaatleme, kas kaup on olemas või kus ta siis on, kuna meil on tõendid olemas, et see peaks olema seal.

MKS-t §72 on palju täiendatud, sest seal on kirjas vaatlused ja muud menetlused. Kuid muude toimingute alla võivad minna mida iganes, võib olla kasvõi mõne dokumendi üleandmine kohapeal. Näiteks, kui meil on vaja alustada kontrolli ja me ei ole saanud maksumaksjaga ühendust, et talle korraldus kätte anda ja kui ta ei ole seda e-maksuametis vastu võtnud ning ka juriidiliselt aadressilt pole teda saanud kätte, siis me lähme kohale ning protokollime selle käigu. Kuid alati on õigus jälle kontrollitaval küsida põhjendus, miks me seda teeme, täiesti normaalne.

I: Mille alusel lähevad ettevõtted käibedeklaratsiooni alusel kontrolli?

V: See sõltub asjaoludest. Meil on teabeosakond, kes analüüsib esitatud andmeid. Siin ei ole ühest etteantud suunda, vaid on erinevad asjaolud, kui ettevõtte on otsustatud suunata kontrolli, siis pöörduakse ettevõtte juhi või raamatupidaja poole, et olete näidanud seda ja teist. Näiteks, tänane INF, kus on isikustamata soetus või müük, mida INF-I ei näidata. Kui, see on väga suur proportsionaalselt kogu andmetest, siis võib väikese firma poole pöörduda ja küsida, et millest see teil tuleb. Küsitakse ettevõttelt andmeid ja kui tõepoolest koosnebki summa paljudest tehingupartneritest, kellega tehingute tegemine jääb alla selle 1000€ piirmäära, siis on see õigustatud. Ju tal ongi suur osakaal andmetest isikustamata, mis INF b-le ei jõuagi. Kui nii on ükskord ära tehtud, see fikseeritakse ja tõenäoliselt teinekord seda enam ei küsitagi.

I: Kas ettevõtted esitavad andmeid seaduskuulekalt?

V: Ma arvan, et firmad saavad aru, kui pöördumine tuleb maksuameti poolt helistamisega ja näiteks küsitakse, kas saate firmaandmeid esitada homseks. Kui ettevõtja ütleb, et see ei ole võimalik, on liiga kiire ja saan alles 5 päeva pärast esitada, siis ma usun, et ükski maksuametnik ei ütle, mind see ei huvita, esitage andmed kohe, sellist asja kindlasti ei ole.

Lisa 1. järg

Kõigil on ju omad tööd teha ja meie ei taha karistada maksumaksjat. Mõistlik aeg ära oodata ei ole mingi probleem, pigem tuleb suhelda. Tuleb teatada, et mulle sobib teine aeg ja kõik saavad aru.

I: Tänu Eesti liitumisel Euroopa Liiduga (EU), teevad ettevõtjad palju koostööd teiste EU liikmesriikide ettevõtjatega. Kui hästi Eesti ettevõtjad oma lepingupartnereid kontrollivad?

V: 2004. aasta maikuus, kui hakkas kehtima uus KMS, mis on suures osas täna sama, kuid muidugi on seal toimunud teatud muudatused. Kuid, kui näiteks tehingupartneri käibemaksunumbrit ei ole arve peal, kuid reaalselt on käibemaksukohustuslane, siis on firmal õigus rakendada 0 määra. Kui käibemaksukohustuslase number ainult arve pealt puudub, siis on ju ainult meie tähelepanek ja me pöörame sellele tähelepanu, see on küll üks oluline rekvisiit, aga sellest ei juhtu midagi tavaolukorras. Tänapäeval ei otsita arvetelt väga puudujääke, iseenesest ei ole see nii oluline. Kuid ütleksin ära, et kui maksumenetluses on selgunud, et tegelikult see tehingupartner ei ole üldsegi see tehingupartner ja temaga ei olegi tehingut tehtud, siis on maksumenetluses algdokument oluliselt tähtis. Väga paljud ettevõtjad, kes ei olegi reaalselt tehingut teinud, siis nende poolt koostatud tehingute arved on ikkagi tehtud ülejala. Eriti puudutab see ehitusfirmasid, kus arvel ehitustööde kohta on kirjutatud- ehitustööd kompl. 1, see arve ei näita tegelikult midagi, mida sisuliselt tehti, sellise arvega ma kindlasti nõustuda ei saa. Tänapäevase kohtupraktika näitel, ei olegi meil õigus nii nõustuda. Kui arve peal on teenus, siis arvel peab olema selgelt väljakirjutatud, mis teenust tehti, lihtsalt teenus ei sobi. Viimane kohtupraktika on see, et kui ei ole arvel kirjeldust, siis arvel peab olema sõnaselge viide dokumendile, kust selgub täpne sisu. Näiteks, transporditeenus on tegelikult suur mõiste, kuid mis on selle teenuse taga, kes kuhu sõitis ja millal, see info on oluline. Parem, kui algdokumentidel on õiged rekvisiidid peal ja keegi ei küsigi enam juurde. Aga, kui ei ole rekvisiite, siis küsitakse kontrollimiseks ettevõttest selle tehingu kohta või siis tehingupartnerilt, mis oli tegelikult tehingu sisu. Tihti selgub, et on lahknevused, kuid kui on juba algdokumendil kõik õiged andmed, siis ei küsi keegi enam üle. Siin ongi see vahe, mis andmed omavad tähtsust, et tegelikult toimus tehing.

I: Kas deklareeritavad andmed on korrektsed, tõesed ning võrreldavad lepingupartneritega?

Lisa 1. järg

V: Kui 2014. aastal tulid uued käibedeklaratsioonid, kus INF-e tuli hakata täitma, olid andmed algselt summeeritud. Täna enam ei ole summeeritud ning on arvepõhised ja INF-d on täitsa võrreldavad. Alguses oli kindlasti probleeme, kasvõi probleem sellega, et isikud ei saanud aru, millal tuleb 1000€ täis tehingupartneritega.

I: Kas tehingupartnerite kontroll on ettevõtjatele osutunud keeruliseks?

V: Kindlasti ei ole probleem. Ettevõtted, kes teevad ostu- ja müügitehinguid EU siseselt, siis neil on kohustus, esitada ühendusesiseseid aruandeid ja kui andmed meieni jõuavad, siis neid võrreldakse. Kolmandate riikidega andmete võrdlemine on keeruline. Kuid, kui selgub, et midagi on kahtlast, siis pöörduaksegi teise riigi maksuameti poole, kes võtavad ette vastavad toimingud. EU siseselt ei ole väga suurt probleemi, sest kui kõik esitavad andmed õigeaegselt, siis on kõik korras. Kuna elame väga digimaailmas, siis andmed liiguvad kiiresti.

I: Kas juhatuse liige võtab temale seadusega pandud kohustust vastutustundega?

V: Õige juhatuse liige, kelle ettevõtte tegutseb juba pikemat aega, kellel on töötajad, siis need ettevõtte juhid on väga targad. Nad teavad enda kohustusi, õigusi ja tunnevad seadusi. Ettevõtjad teavad isegi tehingutepõhiselt, kuidas see või teine tehing käibemaksuga maksustatakse. Täna on probleem tankistid. Üldjuhul on erinevaid tankiste, need kes on koolitatud ja haritud, nendele on see tegevus teenimise allikas, muidugi on nendega väga keeruline. Aga väga palju tankiste pannakse ettevõtte etteotsa, kes on sotsiaalselt ebastabiilsed, või siis otsitakse hästi noori inimesi, et nad hakkaksid ettevõtte juhiks. Omandaks firma, kus tehakse neid nõ mittetoimunud tehinguid. Need noored juhatuse liikmed, ei tea seadustest midagi. Enamus on ikkagi haritud ettevõtjad, kellest ongi normaalne eeldada, et käitub seaduskuulekalt. Ebanormaalne on, kui 18 aastane noor inimene teeb miljonitesse ulatuvaid tehinguid, siis tihti on nendes tehingutes suured ebakõlad. Siin ongi see vahe. Võrreldes 90-ndate aastatega on tänapäeva juhid palju rohkem haritud, just omandatud hariduse poolest. Kuid, ka 90-ndate aastate juhid on ennast palju harinud ja nad on vastu pidanud ja aina targemaks läinud. Mis on muidugi väga tore. Ettevõtjad on läinud palju julgemaks ja väga palju küsitakse nõu. Kuigi ka MTA kodulehel on palju infot üleval, siis ikkagi helistatakse ja saadetakse e-maile. Paljud küsivad ka juba ette, et mul on tulemas tehing, kas ma saan aru, et ma pean seda vormistama niimoodi või hoopis teistmoodi ning mis dokumente on selleks vaja.

I: Aitäh intervjuu eest!

V:Palun!