

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Sotsiaalteaduskond

Õiguse instituut

Mattias Mikli

**KREEDITARVE KASUTAMISEL PÕHINEVATE
KÄIBEMAKSUPETTUSTE TÕKESTAMINE**

Magistritöö

Juhendaja: mag. iur. Kaido Künnapas

Tallinn 2015

Sisukord

Lühendid.....	4
Sissejuhatus.....	4
1. Kreditarve regulatsioon ja eripärad, mis võimaldavad maksupettusi.....	8
1.1 Kreditarve regulatsioon Eesti Vabariigis.....	8
1.1.1 Kreditarve regulatsiooni kujunemine Eesti Vabariigis.....	8
1.1.2 Kreditarve sisu.....	9
1.1.3 Käibemaksuarvestus lihtsustatud arvega.....	18
1.1.4 Kehtiv kreditarve regulatsioon.....	19
1.2 Kreditarve regulatsioon Euroopa Liidus.....	23
2. Käibemaksupettustest.....	28
2.1 Käibemaksupettustest üldiselt.....	28
2.2 Maksupettuste liigid.....	32
2.2.1 Müügikäibe varjamine.....	32
2.2.2 Maksukohustuslasena registreerimata jätmine.....	33
2.2.3 0%-lise maksumäära kuritarvitamine.....	34
2.2.4 Fiktiivne kauba väljavedu.....	35
2.2.5 Maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid.....	36
2.2.6 Pettused sisendkäibemaksuga.....	38
2.2.6.1 Sisendkäibemaksu vale mahaarvamine.....	38
2.2.6.2 Sisendkäibemaksu tehislik suurendamine.....	40
2.2.7 Fiktiivsete arvete väljastamine.....	41
2.2.8 Tolli- või aktsiisilao kasutamine maksupettuse eesmärgil.....	42
2.2.9 Karussellpettused.....	43
2.2.10 Kreditarvetega seotud maksupettuste liigid.....	47
2.3 Maksupettuste vältimise viisid.....	48
2.3.1 Käibemaksu laekumise süsteemi modifitseerimine.....	48
2.3.2 Pöördmaksustamise laiem rakendamine.....	52
2.3.3 Tagatise nõudmine maksumaksjalt.....	53
2.3.4 Solidaarse vastutuse rakendamine.....	55

2.3.5	Üleminek kassapõhisele arvestuspõhimõttele.....	55
3.	Kreeditarvest tulenevad maksupettused ja lahendused.....	58
3.1	Kreeditarvega seotud kohtulahendid.....	58
3.1.1	Kreeditarve vale kajastamine.....	59
3.1.2	Kreeditarve kajastamata jätmine.....	61
3.1.3	Kreeditarve abil pettuse varjamine.....	63
3.1.4	Pettus väites, et ei saa kreditarvest aru.....	64
3.1.5	Kreeditarve karussellpettuses.....	65
3.2	Kreeditarvega seotud pettuste vältimise meetodid	66
3.2.1	Käibemaksuseaduse Kreeditarvega seotud regulatsiooni muutmine.....	66
3.2.1.1	Käibemaksuseaduse 01.03.2014 jõustunud muudatuse muutmine.....	67
3.2.1.2	Lahendused lihtsustatud arvega seotud probleemidele.....	68
3.2.2	Uute tehniliste lahenduste kasutuselevõtmine.....	69
3.2.3	Ettevõtjate hoolsuskohustuse suurendamine.....	70
	Kokkuvõte.....	72
	Summary.....	77
	Kasutatud allikad.....	79

Lühendid

KMS - käibemaksuseadus

RPS - raamatupidamise seaduses

VÕS - võlaõigusseadus

PS - põhiseadus

MKS - maksukorralduse seadus

ÄS – äriseadustik

Sissejuhatus

Käibemaksupettustega seonduv on aktuaalne, kuna käibemaksupettuseid sooritatakse palju ja seetõttu jääb riigil suur osa sissetulekust saamata. Käibemaksupettus on ebaseaduslik käibemaksukohustuse vähendamine ja käibemaksuga maksustamisel eelise saamine läbi illegaalse tegevuse. Käibemaksupettused on võrreldes teiste maksudega seotud pettustega rohkem levinud ning käibemaksupettustest tulenevad riigieelarvele suuremad rahalised kahjud kui ühestki teisest maksupettuse liigist.¹

Käibemaksupettuste suur hulk on seotud asjaoluga, et käibemaksupettuseid on võimalik toime panna paljudel erinevatel viisidel, millele lisandub tulenevalt seaduste muutumisest ja petturite kavalusest pidevalt uusi variatsioone. Käibemaksupettused on ainukene maksupettuste liik, mille puhul on petturitel võimalik alusetult ja ebaseaduslikult riigilt raha saada - läbi fiktiivsete tehingute ja sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise.

Käesoleva töö eesmärk on uurida kreditarvete abil sooritatud käibemaksupettuseid. See on uus vaatenurk, sest kreditarvete abil toime pandud käibemaksupettuseid ei ole varem uuritud. Ka kreditarvete mõistet ja olemust on käsitletud väga vähestes uurimustes.

Kreditarve puhul on tegemist raamatupidamisalase terminiga², mis sisuliselt tähendab varem esitatud arve vähendamist. Lihtsalt seletatuna on kreditarve arve, mille puhul arvnäitajad esinevad miinusmärgiga. Käibemaksu seisukohast oleks õigem rääkida arve parandamisest või dokumendist arve vähendamise kohta.

Töö hüpoteesiks on, et kreditarvete regulatsioon on Eesti Vabariigis ebapiisav ja seetõttu tekib võimalusi maksupettuseid toime panna.

Lähtuvalt eelnevast on magistr töö peaesmärkideks:

1. välja selgitada, milline on Eesti Vabariigis kreditarve regulatsioon ja miks kreditarve regulatsioon võimaldab käibemaksupettuseid toime panna;
2. analüüsida, milliste maksupettuse liikide puhul saab kasutada kreditarvet ja millised on käibemaksupettuste vähendamise või vältimise võimalused;

¹ Ulmre, A., Laube, M., Elling, T. Käibemaks II, Tallinn, 2006, lk 47.

² Huberg, M. Mõningatest käibemaksu korrigeerimisega seotud küsimustest. Maksumaksja nr 12, 2012. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=842 (21.10.2015).

3. analüüsida kreditarve abil Eesti Vabariigis toime pandud maksupettuseid ja pakkuda välja omapoolseid lahendusi regulatsiooni muutmiseks ja pettuste vältimiseks.

Töö kirjutamisel kasutatakse ajaloolist³, süstemaatilis-loogilist⁴, kvantitatiivset uurimismeetodit⁵, dogmaatilist⁶ ja õiguspoliitilise tõlgendamise⁷ meetodit. Ajaloolise tõlgendamise puhul uuritakse kreditarve kujunemist Eesti õigussüsteemis alates Eesti Vabariigi taasiseseisvumisest kuni 2015. aasta 1. jaanuarini. Kvantitatiivse meetodi puhul analüüsitakse kreditarvetega seotud kohtulahendeid Eestis ja tuuakse arvuliselt välja, kui palju ja milliseid pettuse liike on kreditarve abil sooritatud. Süstemaatilis-loogilise tõlgendamise puhul otsitakse seoseid erinevate õigusaktide, näiteks käibemaksuseaduse ja käibemaksudirektiivi vahel. Dogmaatilise meetodi puhul käsitletakse positiivset õigust, selle mõisteid ja institutsioone ning analüüsitakse neid, luues terviku. Dogmaatilise meetodi puhul püütakse leida kreditarve sisu. Õiguspoliitilise meetodi puhul vaadeldakse kehtivat õigust, hinnatakse seda võimalike muudatuste seisukohast ning otsitakse kehtivale õigusele paremaid alternatiive, näiteks uuritakse kreditarve regulatsiooni ja pakutakse võimalikke lahendusi, kuidas kreditarvega seotud seadusandlust muuta.

Peamiste allikatena kasutatakse erinevaid maksuõiguse alaseid õpikuid, raamatuid, teadusartikleid, uurimustöid, õigusteadlaste arvamusi ning Eesti ja välismaa seaduseid ja nende kommenteeritud väljaandeid. Kõige rohkem kasutatakse Kaspar Linnu doktoritööd „*Käibemaksupettused ja nende tõkestamine*“⁸ ning Lasse Lehise erinevaid töid: erinevate aastate maksuseaduste kommentaare, õpikuid ja teadusartikleid. Lisaks kasutatakse kohtulahendeid, mis käsitlevad Eestis kreditarvetega läbi viidud maksupettuseid.

Töö on jaganud kolme peatükki. Esimeses peatükis keskendutakse kreditarve analüüsile. Esiteks analüüsitakse kreditarvega seotud regulatsiooni kujunemist taasiseseisvunud Eesti Vabariigis. Seejärel üritatakse leida kreditarve olemuslikku sisu – 1. jaanuari 2015. aasta seisuga ei ole üheski Eesti Vabariigi õigusaktis kreditarve mõistet lahti seletatud. Kreditarve olemuse lahtiseletamine on väga oluline, kuna selleta ei ole võimalik välja tuua kreditarvega seonduvate regulatsioonide kitsaskohti. Lisaks Eestis kehtivatele õigusaktidele

³ Narits, R. Õiguse entsüklopeedia, Tallinn, JUURA, ÕIGUSTEABE AS: 2002, lk 155-157.

⁴ Ibid, lk 153-154.

⁵ Hirsjärvi, S., Huttunen, J. Sissejuhatus kasvatusteadusse, Tallinn, 2005, Erko trükk, lk 179.

⁶ Tammelo, I. Varased tööd (1939-1943). Eesti õigusteaduse allikad, Hamburg, 1993, lk 40.

⁷ Ibid, lk 92.

⁸ Lind, K. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine, doktoritöö, Tartu Ülikooli õigusteaduskond 2012, lk 54.

analüüsitakse Euroopa Liidus kehtivat regulatsiooni ning võrreldakse Eestis kehtivat regulatsiooni Soomes ja Suurbritannias kehtivaga.

Esimese peatüki põhiülesandeks on teha kindlaks, miks kreditarve regulatsioon võimaldab käibemaksupettuseid toime panna.

Teises peatükis uuritakse käibemaksupettuseid ning tuuakse välja käibemaksupettuste liigid, sest kreditarvega seotud käibemaksupettused on osa käibemaksupettustest ning analüüsimiseks läheb vaja käibemaksupettustest terviklikku ülevaadet. Teises peatükis uuritakse ka erinevaid võimalusi, mille abil on üritatud käibemaksupettustega võidelda.

Tuleb rõhutada, et töös välja toodud käibemaksupettuste liikide loetelu ei saa olla täielik ning käibemaksupettuseid on võimalik ka teisiti liigitada ja nimetada, kuna nii käibemaksuseadus⁹ (edaspidi KMS) kui ka käibemaksupettused muutuvad. Näiteks Eesti Vabariigi taasiseseisvumise algusajal oli väga ulatuslik salakaubandus, mille tulemusel jäi riigile laekumata suur osa käibemaksust. Pärast Euroopa Liiduga liitumist ja liidusiseste piiride avanemist on salakaubandus jäänud tagaplaanile, enam levinud on sisendkäibemaksu ebaseadusliku tagasiküsimisega seotud pettused, 0%-lise maksumäära kuritarvitamine ja müügikäibe varjamine. Maksupettuste liigitamine on raske, kuna erinevate töös välja toodavate maksupettuste tunnusjooned sageli kattuvad. Näiteks karussellpettuste puhul kasutatakse tihti ära 0%-list maksumäära ja sisendkäibemaksu ebaseaduslikku mahaarvamist.

Kolmandas peatükis uuritakse, kuidas on Eesti Vabariigis kehtiva kreditarve regulatsiooni¹⁰ puudusi maksupettuste toimepanemise eesmärgil ära kasutatud. Selleks analüüsitakse kohtulahendeid, mille puhul käibemaksupettused on seotud kreditarvete kasutamisega. Puuduste ilmnemisel tuuakse välja probleemid, mis võimaldavad käibemaksupettuseid sooritada, kirjeldatakse erinevaid pettuste toimepanemise viise ja seotakse neid teises peatükis välja toodud käibemaksupettuste liikidega. Pakutakse välja omapoolseid lahendusi, mis võimaldaksid pettuseid vältida või lihtsamini avastada.

⁹ KMS. RT I, 30.12.2014, 18.

¹⁰ 1. jaanuari 2015 aasta seisuga kehtiv regulatsioon.

1. Kreditarve regulatsioon ja eripärad, mis võimaldavad maksupettusi

1.1 Kreditarve regulatsioon Eesti Vabariigis

1.1.1 Kreditarve regulatsiooni kujunemine Eesti Vabariigis

Eestis kehtestati lisandväärtuse maksuna toimiv käibemaks esmakordselt Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209 (RT 1990, 14, 158), mis jõustus 01.01.1991.¹¹ Alates 01.01.1992 on käibemaks kehtestatud seadusega. Kokku on Eesti Vabariigis olnud neli erinevat käibemaksuseadust. Alates 01.01.1992 kuni 31.12.1993 kehtis Ülemnõukogus¹² 16.01.1991 vastu võetud Eesti Vabariigi käibemaksuseadus¹³. Alates 01.01.1994 kuni 31.12.2001 kehtis Riigikogus 25.08.1993 vastu võetud käibemaksuseadus¹⁴, mida muudeti kokku 37 korda. Alates 01.01.2002 kuni 30.04.2004 kehtis 13.06.2001 vastu võetud käibemaksuseadus¹⁵, mida muudeti 14 korda. Pärast Eesti liitumist Euroopa Liiduga 01.05.2004 hakkas kehtima 10.12.2003 vastu võetud käibemaksuseadus¹⁶. 10.12.2003 vastu võetud käibemaksuseadus kehtib 01.01.2015. aasta seisuga endiselt ning tõenäoliselt kehtib veel kaua aega.¹⁷

Termin kreditarve toodi esimest korda välja 01.01.2002 kehtima hakanud käibemaksuseaduses. Selles seaduses toodi kreditarve mõiste sisse maksustamisperioodi juures § 13 lõikes 4, mis oli sõnastatud järgnevalt: „Kui maksukohustuslane muudab eelmiste maksustamisperioodide kohta esitatud käibedeklaratsioonide andmeid, on ta kohustatud vastava maksustamisperioodi kohta esitama Maksuametile uue, muudetud andmetega käibedeklaratsiooni. Kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastab nii müüja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatud käibedeklaratsioonis. Kreditarve peab olema esitatud konkreetse arve kohta ja sellel peab olema viide varem esitatud arvele.“ Eeltoodud sõnastuses püsis § 13 lõige 4 kuni 01.05.2004 kehtima hakanud uue KMS-i väljatulekuni.

¹¹ Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn, Juura: Teine täiendatud ja muudetud trükk, 2009, lk 353.

¹² Eesti Vabariigi Ülemnõukogu (kuni 8. maini 1990 Eesti NSV XII Ülemnõukogu) oli viimane valitud Eesti NSV kõrgeim riigivõimuorgan ning pärast Eesti NSV suveräänsuse deklaratsiooni teine NSV Liidu poolt okupeeritud Eesti territooriumil faktilist võimu omanud kohalik võimuorgan. Internetist lisaks: <http://www.riigikogu.ee/tutvustus-ja-ajalugu/riigikogu-ajalugu/ensv-ulemnoukogu-ev-ulemnoukogu/> (15.04.2015).

¹³ RT 1991, 36, 447

¹⁴ RT I 1993, 60, 847

¹⁵ RT I 2001, 64, 368

¹⁶ RT I 2003, 82, 554

¹⁷ Lehis, L. Maksuõigus. Õigusteaduse õpik. Juura: Kolmas täiendatud ja muudetud trükk, 2012. lk 286.

Täpsemalt kirjeldab eelpool nimetatud paragrahvi ning kreditarvet Lasse Lehise ja Kaspar Linnu poolt välja antud „Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne“¹⁸. KMS-ist tuleneb selgelt, et kreditarve väljastamisel või saamisel tuleb vastavalt kas käibe- või sisendkäibemaksu vähendamine deklareerida kreditarve väljastamise kuu kohta esitatavas deklaratsioonis. Erandiks võib olla olukord, kus arve tühistamine või kreditarve väljastamine toimub enne algse tehingu toimumise kuu kohta käibedeklaratsiooni esitamist. Sellisel juhul on veel võimalik arvestada toimunud muudatustega ning teha vajalikud korrektiivid kohe algse tehingu toimumise kuul. Sellest tulenevalt on võimalik, et käibemaksudeklaratsiooni ridadel 5 ja 6 esinevad negatiivsed arvud.¹⁹

Kreditarve kohta on kommentaarides välja toodud, et see esitatakse juhul, kui lepingupooled otsustavad hiljem vähendada kauba või teenuse hinda. Säte on ühtemoodi rakendatav nii siis, kui poolte vahel oli juba tehingu tegemise ajal kokkulepe hinna alandamise kohta tulevikus (näiteks hulgiostja või püsikliendi soodustus, soodustus arve tasumisel enne teatud tähtaega), kui ka siis, kui hinna alandamise kokkulepe saavutatakse hiljem (näiteks ostjal on pretensioone kauba või teenuse kvaliteedi kohta ning ta nõuab sellest tulenevalt hinna alandamist). Tehing ja käive jäävad toimunuks, kuid käibe maksustatav väärtus väheneb. Oluline on siinkohal jälgida maksustatava väärtuse kohta kehtivaid eeskirju²⁰, kuna igasugune hinna vähendamine ei anna õigust vähendada tasumisele kuuluvat käibemaksu - tulenevalt KMS-i § 14 lõikest 5 on minimaalseks maksustatavaks väärtuseks turuhind.²¹

1.1.2 Kreditarve sisu

Oma olemuselt on kreditarve puhul tegemist raamatupidamisalase terminiga²², mis sisuliselt tähendab varem esitatud arve krediteerimist ehk varem esitatud arve vähendamist. Krediteerimise all mõeldakse kreditisse kandmist²³. Kõige lihtsamalt seletatuna on kreditarve selline arve, mille puhul arvnäitajad esinevad miinusmärgiga. Käibemaksu

¹⁸ Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne: seisuga 1. oktoober 2003, Tartu, Casus, 2003.

¹⁹ Ibid, lk 265.

²⁰ Maksustatava väärtuse kohta kehtivad eeskirjad tulenesid antud hetkel sama seaduse §-st 14 „Käibe ja imporditava teenuse maksustatav väärtus.“

²¹ Lehis, L., Lind, K., 2003, supra note 18, lk 268.

²² Huberg, M., 2012, supra note 2.

²³ Arve koostamisel debiteeritakse aktivakontot “nõuet ostjate vastu” ja krediteeritakse kontosid “müügitul” ja “käibemaksukohustus” - kreditarve puhul toimuvad vastupidised kanded. Kuna raamatupidamisega mitte kokku puutuvate inimeste sõnavaras puudub sõna kredit, siis nemad hääldavad seda sõna tavaliselt kreditarve.

seisukohast oleks õigem rääkida arve parandamisest või dokumendist arve vähendamise kohta. Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ²⁴ artikli 22 lõike 3 punkti a viiendast alapunktist tuleneb, et arvega on võrdsustatud mistahes dokument või teade, mis muudab algset arvet ja mis viitab üheselt sellele arvele²⁵. Uuest käibemaksudirektiivi²⁶ artiklist 219 tuleneb, et iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena.

Lisaks on selgitatud, et kreditarve peab olema esitatud konkreetse arve kohta ja sellel peab olema viide varem esitatud arvele. Sellest saab järeldada, et kreditarve peab samuti vastama nimetatud seaduse § 28 lõikes 1²⁷ esitatud nõuetele, kuid sellele lisaks peab seal olema viide varasemale arvele. Näiteks toodi hulгимüüja, kes soovib aasta lõpus esitada oma püsiklientidele kreditarvet kõikide aasta jooksul väljastatud arvete kohta, näiteks 100 arve kohta. Sellisel juhul tuleb kreditarvel märkida kõigi 100 arve numbrid, mitte ei pea väljastama 100 eraldi lehel olevat kreditarvet. Samuti võib kreditarve asemel alati arve tühistada ja väljastada uue arve ning samuti võib vastupidiselt tühistamise asemel esitada kreditarve.²⁸

01.05.2004 hakkas kehtima uus, 10.12.2003 vastu võetud KMS, mis kehtis ka käesoleva magistr töö kirjutamise ajal. KMS-is on kreditarvele viidatud § 29 lõikes 7, millest on sätestatud, et kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastab nii müüja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Kreditarvet võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta. Erinevalt eelneva käibemaksuseaduse § 13 lõikest 3 ei ole 01.05.2004 kehtima hakanud

²⁴ Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ, 17.05.1977, mis käsitleb kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas. EÜT L 145, 13.6.1977.

²⁵ Lehis, L., Lind. K., 2003, supra note 18, lk 269.

²⁶ 1. Direktiiv 2006/112/EÜ, ELT L 347, 11.12.2006.

²⁷ § 28 lg 1 käsitleb arveid - registreeritud maksukohustuslane peab esitama kauba võõrandamise või teenuse osutamise korral ostjale arve, millele tuleb märkida:

- 1) müüja nimi, aadress, registri- või isikukood ja maksukohustuslasena registreerimise number;
- 2) arve number ja arve väljastamise kuupäev;
- 3) ostja nimi ja aadress;
- 4) kauba või teenuse nimetus, kauba kogus, kauba või teenuse hind kroonides ning kaupade ja teenuste kogumaksumus ilma käibemaksuta ja koos käibemaksuga käibemaksumäärade kaupa;
- 5) kauba või teenuse maksustatav väärtus, kui see erineb käesoleva lõike punktis 4 nimetatud hinnast;
- 6) käibemaksusumma käibemaksumäärade kaupa;
- 7) kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäev, kui see on varasem arve väljastamise kuupäevast.

²⁸ Lehis, L., Lind. K., 2003, supra note 18, lk 269- 270.

KMS-i § 29 lõikes 7 kirjas, et kreditarvel peab olema viide varem esitatud arvele. Nimetatud nõue on toodud KMS-i § 37 lõikes 4, mis sätestab, et dokumenti, sealhulgas kreditarvet, millega muudetakse algset arvet ja millel on viide sellele arvele, käsitatakse arvena.

Kreditarve probleem käibemaksuarvestuses seisneb selles, et kreditarve olemus ei ole seaduses korralikult lahti seletatud. Sõna kreditarve kuulub raamatupidajate erialakeelde ja selle all mõeldakse arvet, millega vähendatakse varem esitatud arve väärtust. Kreditarve erineb tavalisest arvest ainult selle tõttu, et kreditarvel on negatiivsed arvud. Kui müügiarvest tekib müüjal nõudeõigus ostja vastu, siis kreditarve tulemusena krediteeritakse nõuete kontot. Tihti vormistatakse ka arve tühistamine kreditarvega.²⁹

Kreditarve alusel peavad korrektiivse tegema mõlemad pooled: müüja vähendab oma käivet ja küsib riigilt enamakstud käibemaksu tagasi, ostja vähendab sisendkäibemaksu ja maksab sama suures summas täiendavat käibemaksu.³⁰

Kreditarve sisu käibemaksuarvestuses on tekitanud hulganisti küsitavusi ja selle olemust ning sellega kaasnevat probleemi on sügavamalt lahanud õigusteadlane Lasse Lehis artiklis „Kui ei ole surmatõbi, siis saab kreditarvest ikka abi“³¹. Nimetatud artikkel toob välja Eesti MaksuMaksjate Liidu esindaja Lasse Lehis ja Eesti Rahandusministeeriumi vahelise kirjavahetuse ja viimasest järelduvad Lasse Lehis kommentaarid kreditarve olemuse kohta. Käesoleva magistritöö seisukohalt omavad tähtsust artikli kaks esimest küsimust, millest esimeses uuris Lasse Lehis, millal ja millistel tingimustel on maksukohustuslasel õigus tühistada arve või esitada kreditarve, kohustus tühistada arve või esitada kreditarve, keelatud arvet tühistada või kreditarvet esitada.

Rahandusministeeriumi vastuse kohaselt tuleneb kreditarvete koostamise õigus ja kohustus raamatupidamise seadusest (edaspidi RPS)³². RPS-i § 4 punkti 1 kohaselt on müüjal kohustus korraldada raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine müüja finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest. RPS-i § 10 lõike 1 kohaselt ei ole alg- ja koondokumentidel olevat informatsiooni ning raamatupidamiskirjendeid lubatud kustutada ega teha neis õienditeta parandusi. Antud

²⁹ Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn, Juura, 2009, lk 405.

³⁰ Ibid, lk 405.

³¹ Lehis, L. Kui ei ole surmatõbi, siis saab kreditarvest ikka abi. MaksuMaksja, 2010, nr 4, lk 12-15.

³² RPS RT I, 13.03.2014, 50.

sätetest tulenevalt on müüjal kohustus ja õigus koostada kreditarveid ja teha nende alusel arvetel olevas informatsioonis parandusi³³.

Lisaks tuleneb Rahandusministeeriumi vastusest, et müüja ja ostja peavad lepingute sõlmimisel ning tõlgendamisel lähtuma võlaõigusseadusest (edaspidi VÕS)³⁴. VÕS-i §-s 112 on sätestatud, et hinna alandamine toimub avalduse tegemisega teisele lepingupoolele, seega peaksid kreditarve esitamisest olema teadlikud nii müüja kui ka ostja.³⁵

Maksu- ja Tolliamet on samuti seisukohal, et lepingute tõlgendamisel tuleb lähtuda VÕS-ist. VÕS-i § 112 lõikest 1 tuleneb, et juhul kui lepingupool võtab vastu kohustuse mittekohase täitmise, võib ta alandada tema poolt selle eest tasumisele kuuluvat hinda võrdeliselt kohustuse mittekohase täitmise väärtuse suhtele kohase täitmise väärtusesse. Kohase ja mittekohase täitmise väärtused määratakse kohustuse täitmise aja seisuga. Kui kohase ja mittekohase täitmise väärtusi ei saa täpselt kindlaks teha, otsustab väärtuste suuruse asjaolusid arvestades kohus. VÕS-i § 112 lõikest 2 tuleneb, et hinna alandamine toimub avalduse tegemisega teisele lepingupoolele.³⁶

Lasse Lehis tõi omapoolses analüüsis välja, et käibemaksuga maksustamist reguleerib Eesti Vabariigis ainult KMS. Kreditarve juures tõi ta põhiprobleemina välja asjaolu, et KMS-is ei ole kirjas käske või keelde, kes, kas, millal ja kuidas võib vähendada käibe maksustatavat väärtust – näiteks käibemaksudirektiivist artiklist 90 punktist 1 tuleb täpselt välja, et tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel. KMS-i § 29 lõikest 7 saab välja lugeda, et maksustatavat väärtust saab vähendada see isik, kes esitab kreditarve, ning saab vähendada nii palju, kui näitab kreditarve. Siinkohal tuleb lisada, et ka RPS-is ei mainita otseselt kreditarvet³⁷. Kirjavahetusest järeldeb, et kreditarvega seotud temaatika on käibemaksudirektiivis täpsemalt reguleeritud kui KMS-is.

Lasse Lehis tõi esimese küsimuse juures lisaks välja, et üks suurematest probleemidest kreditarve puhul on asjaolu, et paljudel inimestel ei ole täpsemat arusaama sellest, mida kreditarve tähendab. Rahandusministeeriumi vastuses kirjutatakse, et kreditarve

³³ Lehis, L., 2010, supra note 31, lk 12-15.

³⁴ VÕS. RT I, 11.04.2014, 13

³⁵ Lehis, L., 2010, supra note 31, lk 12-15.

³⁶ Ulmre, A. Käibemaks: kõik arvetest. Raamatupidamisuudised. Majandusajakiri 3 (138), 2012, lk 34.

³⁷ Ibid, lk 12-15.

väljastatakse siis, kui pooled lepivad kokku algse tehingu tingimuste muutmises (või kui näiteks üks pool teeb seda ühepoolselt, vähendades hinda). Probleem seisneb selles, et toodud näited kreditarve esitamise kohta ei ole ammendavaks loeteluks, mis omakorda keelaks kreditarvet muudel juhtudel vormistada.³⁸ Autor toob välja, et sellest tulenevalt võivad maksupetturid leida mooduseid, kuidas kreditarve ebaselget regulatsiooni käibemaksupettuste sooritamise eesmärgil ära kasutada.

Lasse Lehise ja Rahandusministeeriumi vahelise kirjavahetuse teises küsimuses uuris Lasse Lehis, kuidas tuleb käituda, kui müüja on vormistanud kauba või teenuse kohta kreditarve ning vähendanud vastavalt oma käibemaksukohustust, kuid kauba ostja või teenuse saaja ei ole oma raamatupidamises seda kreditarvet kajastanud ega sisendkäibemaksu vähenemist deklareerinud - näiteks väites, et ei ole kreditarvet kätte saanud. Millised kohustused on kreditarve väljastajal - kas ta peab kontrollima kreditarve kättesaamist või saama ostjalt kinnituse, et ta on sellise arvega nõus?³⁹

Rahandusministeerium tunnistas, et KMS-is ei ole kohustust kontrollida kreditarve kättesaamist või kohustust saada ostjalt kinnitust, et ostja on selle arvega nõus. Kahtluse korral on müüjal võimalik nimetatud toiminguid teha. Kui maksukontrolli käigus tuvastatakse, et müüja ja ostja on lähtunud käibemaksu deklareerimisel erinevatest arvetest, vaadatakse tõendeid tehingu toimumise ja arve esitamise osas kogumis.⁴⁰

Lasse Lehise ja Rahandusministeeriumi vahelisest kirjavahetusest ilmneb, et kreditarve juures on probleemiks asjaolu, et KMS-ist ei tulene müüjale kohustust kontrollida, kas ostja on kreditarve kätte saanud. Autor toob välja, et Lasse Lehise kirja teises küsimuses kirjeldatud teguviis ehk ettevõtjapoolne väitmine, et ei ole kreditarvet kätte saanud, on üks levinumaid kreditarvega seotud käibemaksupettuse toimepanemise viise.

Lasse Lehis tõi oma artiklis lisaks veel välja, et alternatiivina võib maksumaksja nõuda ka Euroopa direktiivi otsekohaldamist. Euroopa direktiivi otsekohaldamist saab maksumaksja nõuda ainult enda õiguste kaitseks. Samas ei saa riik direktiivi otse maksude sissenõudmisel rakendada. Kokkuvõttes tõi Lasse Lehis välja, et maksumaksjal on õigus valida KMS-i § 29 lõikest 7 ja direktiivi artiklist 90 omale meelepärasem ja neid kombineerida. Lasse Lehis kirjutas, et maksumaksja saab võtta omale õiguse vähendada maksustatavat

³⁸ Ibid, lk 12-15.

³⁹ Ibid, lk 12-15.

⁴⁰ Ibid, lk 12-15.

väärtust tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist ja seda ilma kreditarveta, ning meie seadusest saab maksumaksja omale võtta täiendavalt õiguse vähendada käibe maksustatavat väärtust siis, kui ta kirjutab välja kreditarve.⁴¹

Lasse Lehise artikli põhjal seisneb kreditarve suurim probleem asjaolus, et KMS-is ei ole kreditarvet korralikult lahti seletatud ning et müüjal ei ole kohustust kontrollida, kas ostja on kreditarve kätte saanud. Siiani on kreditarve esitamise puhul eelkõige lähtunud RPS-ist ning eelnevast praktikast.⁴²

Et kreditarvet paremini mõista, tuleks esmalt esitada arve definitsioon. Lihtsalt öeldes on arve müüja poolt ostjale antud dokument, mille alusel tuleb kauba või teenuse eest tasuda. Arve on üks põhiline dokument, tõestamaks majandustehingut. Käibemaksu seisukohalt saab öelda, et arve on üks põhilisi dokumente, millega kontrollida käibemaksu arvestamist. Arve on dokument, mis tõendab, et müüja on ostjale midagi müünud.⁴³ Arve peab endas kindlasti sisaldama kauba maksumust, kohaldatavat käibemaksumäära ja arve esitamise kuupäeva⁴⁴.

Selleks, et koostada käibemaksuga arve, peab müüja olema käibemaksukohustuslane ja ostja peab olema kantud käibemaksukohustuslaste registrisse. Müüjal on õigus esitada käibemaksuga esitatud arve ainult sellisel juhul, kui ta on kantud käibemaksukohustuslaste registrisse. Samuti peab ostjal olema käibemaksukohustulase number, vastasel korral peab müüja ise riigile käibemaksu tasuma ning selles olukorras puudub ostjal õigus riigilt sisendkäibemaksu tagasi küsida, kuna sel juhul on müüja ostja asemel sisendkäibemaksu riigile tasunud.

Käibemaksukohustulase mõiste on lahti seletatud RPS-i § 3 lõikes 1, mis ütleb, et käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. KMS-i § 19 lõikest 1 tuleneb, et juhul, kui isiku tehtavate käesoleva seaduse § 1 lõike 1 punktides 1 ja 3 nimetatud tehingute, välja arvatud põhivara võõrandamine ning Eesti isikule teostatav kaugmüük, maksustatav käive ületab

⁴¹ Ibid, lk 12-15.

⁴² Ibid, lk 12-15.

⁴³ Millichamp, A.H. Foundation Accounting, Third edition, DP Publications limited, London, 1992, lk 6.

⁴⁴ Terra, B., Wattel, P. European tax law, Third edition, Kluwer Law International, 2001, lk 276-277.

kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot, tekib tal nimetatud suuruses käibe tekkimise päevast kohustus end maksukohustuslasena registreerida.

KMS-i § 37 lõikest 4 tuleneb, et dokumenti, kaasaarvatud kreditarvet, millega muudetakse algset arvet ja millel on viide sellele arvele, käsitatakse arvena. Seetõttu laienevad sellele dokumendile ka KMS-i §-st 37 tulenevad nõuded arve sisule. KMS-i § 37 lõike 6 alusel võib arve väljastada paberil või kauba ostja või teenuse saaja nõusolekul elektrooniliselt. Arve säilitamise nõuded kehtivad ka elektroonilistele arvetele ning maksuhalduri nõudel tuleb võimaldada maksuhalduril ligipääs elektrooniliselt säilitatavatele arvetele.⁴⁵

Tulenevalt KMS-i § 37 lõikest 7 tuleb arvele märkida:

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

Käibemaksusumma märgitakse eurodes.

Kui käibemaksuga arvele esitatavad tingimused tulenevad KMS-ist, siis üldreeglid arvetele tulenevad RPS-ist. Tulenevalt RPS-i § 6 lõikest 1 on majandustehing käesoleva seaduse tähenduses raamatupidamiskohustulase tehtud tehing, kolmandate isikute vaheline tehing või raamatupidamiskohustuslast puudutav sündmus, mille tagajärjel muutub raamatupidamiskohustulase vara, kohustuste või omakapitali koosseis. Tulenevalt RPS-i § 7 lõikest

⁴⁵ Nõuded arvetele on täpsemalt välja toodud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel: www.emta.ee/index.php?id=28482 (19.04.2015).

1 on raamatupidamise algdokument⁴⁶ majandustehingu toimumist kinnitav tõend. Raamatupidamise algdokumentiks võib olla ka arve. RPS-i § 7 lõike 1 järgi peavad raamatupidamise algdokumentil olema järgmised andmed:

- 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.

Kui võrrelda KMS-i § 37 lõikest 7 tulenevaid nõudeid RPS-i § 7 lõikest 1 tulenevate nõuetega, on näha, et sisuliselt on nendes esitatud nõuded arvele samad, vaid tulenevalt KMS-i eripärast tuleb KMS-i puhul märkida maksukohustuslasena registreerimise number. Ehk siis juhul, kui müüja puhul ei ole tegemist käibemaksukohustuslasega või kui ostja ei oma maksukohustuslasena registreerimise numbrit, ei saa arvel esitada käibemaksu.

Käibemaksuga arve annab käibemaksukohustuslasele õiguse oma ettevõtlusega seotud kuludelt maha arvata sisendkäibemaks⁴⁷. Käibemaksuarve üks põhilisi eesmärke ongi maksuhalduri poolne võimalus kontrollida, et sisendkäibemaksu mahaarvamisel ei ole tehtud eksimusi ega toime pandud pettust.

⁴⁶ Lisaks arvetele võivad olla algdokumentid veel näiteks lepingud, pangakonto väljavõtted, maksekviitungid, raamatupidamisõiendid, kviitungid.

⁴⁷ Seda defineerib KMS-i § 29 lg 3, millest tuleneb, et sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt:

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

Sisendkäibemaksuna on lubatud maha arvata ainult sellist käibemaksu, mille kohta on maksukohustuslasel olemas nõuetekohane käibemaksu arve ning sellel arvel märgitud tehingud peavad olema ka tegelikkuses aset leidnud.⁴⁸

Käibemaksuarvestuses tekitab probleeme ka käibemaksuarvestuse korrigeerimine. KMS-i § 27 lõikest 5 tuleneb, et kui maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane muudab eelmise maksustamisperioodi kohta esitatud käibedeklaratsiooni andmeid, on ta kohustatud selle maksustamisperioodi kohta esitama maksuhaldurile uue, muudetud andmetega käibedeklaratsiooni. Hetkel ei ole maksukohustuslasele käibe deklareerimise muutmise osas piiranguid seatud ja see annab käibemaksukohustuslasele võimaluse käibedeklaratsiooni muuta vastavalt vajadusele. KMS-i § 27 lõige 5 lubab käibedeklaratsiooni parandada kõikidel neil juhtudel, mil seaduse kohaselt on vaja maksustatavat väärtust muuta kreditarve alusel. Järelikult kui § 29 lõiget 7 ei saa tehnilistel põhjustel rakendada, siis rakendub automaatselt § 27 lõige 5, st tagasiulatuv korrigeerimine. Samas ei saa keegi keelata maksumaksjal enda kahjuks eksida, st parandust hiljem korrigeerida. Kui mõnele maksuametnikule see ei meeldi, siis süüdistada võib ainult käibemaksuseaduse vildakat sõnastust.⁴⁹

Samas on jäänud KMS-is välja toomata konkreetseid olukorrad, millistel juhtudel ikkagi tohib kreditarvet esitada, kui parandatakse tagasiulatuvalt käibedeklaratsiooni tulenevalt KMS-i § 27 lõikest 5.⁵⁰

RPS-i § 10 sätestab laiemalt, kuidas on võimalik teha parandusi dokumentides ja registrites. Nimetatud paragrahvi lõikest 1 tuleneb, et raamatupidamise alg- ja koondokumentidel olevat informatsiooni ning raamatupidamiskirjendeid ei ole lubatud kustutada ega teha neis õienditeta parandusi. Ebakorrektned raamatupidamiskirjend parandatakse paranduskirjendiga, mis peab sisaldama viidet parandatava raamatupidamiskirjendi järjekorranumbrile. Juhul, kui parandus ei põhine algdokumendil, tuleb koostada parandust selgitav raamatupidamisõiend, mida mõnikord nimetatakse parandusdokumendiks. Siinkohal on väga oluline välja tuua, et parandusdokument on sama mis inglise keeles sõna *corrective document*, mis omab osades riikides kreditarvega sama tähendust.⁵¹

⁴⁸ Tšernikova O. Kreditarve käibemaksuarvestuses ning sellega seotud õiguslikud probleemid, magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool, 2014, lk 21.

⁴⁹ Lehis, L., Kuldkepp, A. Käibemaks hinnasoodustuste andmisel. Maksumaksja, 2007, nr 5. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=570 (13.02.2015).

⁵⁰ Tšernikova O., 2014, supra note 48, lk 64.

⁵¹ Ibid, lk 17.

1.1.3 Käibemaksuarvestus lihtsustatud arvega

KMS-i § 37 lõike 9 kohaselt on võimalik väljastada lihtsustatud nõuetele vastavaid arveid, kui lihtsustatud arvel olev summa ei ületa 160⁵² eurot ilma käibemaksuta, järgmistel juhtudel:

- 1) reisijateveo teenuse osutamisel;
- 2) parkimisautomaadi, automaattankla makseterminali ja muude samalaadsete aparaatide väljatrükitava arve korral.

Vastava sätte korral on ka maksukohustuslasel, kelle tehing vastab KMS-i § 37 lõikes 9 toodule, õigus arvata sisendkäibemaks maha vastavalt lihtsustatud arvele esitatavatele nõuetele. Nõuded lihtsustatud arvele tulenevad KMS-i § 37 lõikest 10, mis sätestab, et nimetatud paragrahvi lõikes 9 sätestatud juhtudel märgitakse arvele vähemalt järgmised andmed:

- 1) arve väljastamise kuupäev;
- 2) maksukohustuslase nimi, maksukohustuslasena registreerimise number;
- 3) kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- 4) maksustatav summa;
- 5) tasumisele kuuluv käibemaksusumma.

Lisaks tuleneb KMS-i § 37 lõikest 11, et maksukohustuslane, kellele väljastatakse nimetatud paragrahvi lõikes 10 loetletud nõuetele vastav arve, on kohustatud sellele arvele märkima oma nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbrit.

KMS-is ei sätestata, kuidas ja millistel tingimustel võib ja tuleb koostada kreditarve lihtsustatud arve muutmiseks.

Lihtsustatud arvega on lihtsam käibemaksupettuseid toime panna, sest lihtsustatud arve puhul ei märgi müüja arvele ostja nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbrit, vaid seda teeb tavaliselt ostja ise. Müüjal tihti ei olegi ostja andmeid.

⁵² Käibemaksudirektiivi artiklist 220a lõikest 1 tuleneb: liikmesriigid lubavad maksukohustuslasel väljastada lihtsustatud arve järgmistel juhtudel: a) kui arve summa ei ole suurem kui 100 eurot või sellega võrdväärne summa liikmesriigi vääringus. Järelikult on KMS § 37 lõige 9 vastuolus käibemaksudirektiiviga, kuna KMS lubab väljastada lihtsustatud arveid suurematele summadele, kui seda on direktiivis märgitud.

Sageli kirjutatakse lihtsustatud arved käsitsi. Käsitsi andmete lisamine võib tuua kaasa olukordi, kus vähendades maksustatavat väärtust kreditarvega ja samal ajal deklareerides valeandmeid käibedeklaratsioonidel või siis vastupidiselt, saab riigilt sisendkäibemaksu alusetult tagasi küsida.

Elektroniliselt esitatud lihtsustatud arvet saavad maksupetturid kasutada mitu korda - sama arve saab välja printida, sellele erinevate isikute poolt oma nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbril lisada ning sellelt sisendkäibemaksu maha arvata.⁵³

Lihtsustatud arve kasutamine on maksupettuste toimepanemiseks üks paremaid mooduseid. Maksuhaldurid ei tegele lihtsustatud arvetega, sest summad on väikesed ning pettuse puhul ei teki riigile kuigi suurt kahju. Pettuste vältimiseks peaks KMS-is olema täpselt kirjas, missugustel juhtudel ja kuidas saab lihtsustatud arve kohta kreditarve esitada.

1.1.4 Kehtiv kreditarve regulatsioon

Hetkel 01.01.2015 seisuga kehtivat KMS-i § 29 lõiget 7 on muudetud vaid ühel korral. Seda tehti 29.01.2014 vastu võetud käibemaksuseaduse muutmise seadusega⁵⁴, mis jõustus 01.03.2014. KMS-i § 29 lg 7 sõnastati järgmiselt: “Kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kauba või teenuse hinna vähendamise tõttu kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastavad nii müüja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Kreditarvet võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta. Sätet ei kohaldata, kui kreditarve on esitatud kauba või teenuse eest osalise või täieliku tasumata jätmise tõttu.”

KMS-i § 29 lõike 7 lõppu lisati uus lause, mille kohaselt ei ole käibemaksukohustuse vähendamine lubatud, kui kauba müüja või teenuse osutaja esitas kreditarve põhjusel, et ostja on kauba või teenuse eest jätnud täielikult või osaliselt tasumata. Varem kehtinud redaktsioonis sellist keeldu ei olnud.

⁵³ Lehis, L. Mida rohkem, seda uhkem? Maksumaksja, 2012, nr 6/7 www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1244 (29.04.2015).

⁵⁴ KMS. RT I, 18.02.2014, 2, § 29 lg 7.

Tulenevalt käibemaksuseaduse muutmise seaduse seletuskirjast⁵⁵ on muudatuse eesmärgiks täpsustada nimetatud sätte sõnastust. Seletuskirjas tuuakse välja, et kreditarve alusel korrigeeritakse tehingu või toimingu väärtust pärast käibe toimumist kas tehingu tühistamise, näiteks kauba tagastamise, või siis kauba või teenuse hinna vähendamise tõttu, mis võib toimuda näiteks kvaliteedi mittevastavuse ilmnemisel. Nimetatud sätte muutmise eesmärgiks on sätte täpsustamine nõnda, et maksejõuetu kauba või teenuse saaja korral ei lubata korrigeerida kreditarve esitamisel deklareeritud käivet, et vähendada tekitatud kahju käibemaksu võrra.⁵⁶

Tulenevalt viimasest sätte täpsustamisest ei saa käibemaksu korrigeerimise põhjuseks olla kauba või teenuse eest tasumata jätmine. Kauba või teenuse eest saamata jäänud tasu, sealhulgas käibemaksu sissenõudmiseks on muud regulatsioonid, näiteks täitemenetlus ja pankrotimenetlus.⁵⁷

Kreditarve puhul peavad mõlemad tehingupoolel tegema korrektsioone. Samas ei ole ühe tehingupoole poolt tehtud kanne või selle puudumine teisele tehingupoolele siduv. Kuna KMS-ist ei tulene, mida kreditarve tähendab ja millistel juhtudel seda võib esitada, siis enne 01.03.2014 kehtinud KMS-i § 29 lõike 7 järgi võis ettevõtja lootusetu arve kulusse kandmisel koostada kreditarve ja sellest tulenevalt vähendada oma käibemaksukohustust. Seda näiteks olukordades, kui kaup hävines, riknes, varastati ära, läks kaotsi või kui planeeritud ettevõtlus ei käivitunud ning tehtud kulutused jäid tasa teenimata (näiteks ettevõtja pankrotistus), sellistel juhtudel mingit sisendkäibemaksu tagasiarvestamist ega täiendavat maksustamist ei toimunud.⁵⁸ Sellest tulenevalt võis maksukohustuslane ise oma äranägemise järgi maksukohustust vähendada, sest seadus võimaldas seda.⁵⁹

01.03.2014 jõustunud KMS-i muudatust on sügavamalt analüüsinud Ain Veide ärikonsultatsiooniteenuseid pakkuvast organisatsioonist PricewaterhouseCoopers⁶⁰. Uuringus toob Ain Veide välja, et kuigi eelnõu seletuskirjas viidatakse, et tegemist on vaid sätte täpsustamisega, siis päris nii see ei ole - enne 01.03.2014 kehtinud KMS-i § 29 lg 7 ei sätestanud keeldu vähendada tekkepõhist käibemaksukohustust kreditarve esitamise

⁵⁵ www.riigiteataja.ee/eelnoud/menetluskaik/RAM/13-1319.

⁵⁶ Seletuskiri, <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/93f9c00d-0981-4e69-9965-5cac8f3deaa1/> (17.12.2015).

⁵⁷ Käibemaks 2014, Eesti Majanduse TEATAJA, Tallinn, OÜ TEATAJA KIRJASTUS, lk 114.

⁵⁸ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid, 2013, Tartu, Casus Tax Services OÜ, lk 343.

⁵⁹ Tšernikova O., 2014, supra note 48, lk 33.

⁶⁰ Veide, A. PricewaterhouseCoopers, 2013. www.pwc.com/ee/et/insights/assets/articles/article_01012013_1.jhtml#_ftnref1 (21.03.2015).

perioodis, kui ostja oli jätnud müügiarve osaliselt või täielikult maksmata. Liikmesriik võib käibemaksudirektiivi kohaselt küll sellise keelu kehtestada, kuid seniks, kuni seda pole tehtud, kohaldub üldreegel, millest Eesti Vabariigis pidi juhinduma ja mille kohaselt oli maksumaksjal võimalik maksustatavat väärust ja seega ka tekkinud käibemaksukohustust vähendada muuhulgas ka osalise või mittetäieliku tasumise korral ja seda liikmesriigi poolt kindlaksmääratud tingimustel. Ainukeseks tingimuseks nimetatud ajal oli see, et kreditarve võis esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta.

Ain Veide leidis oma uurimuses, et 01.03.2014 kehtima hakanud KMS-i § 29 lõike 7 muudatus ei ole põhjendatud ega ausa ettevõtja suhtes õiglane. Ain Veide oli seisukohal, et juhul, kui müüja käitub müüki teostades piisava ärilise hoolsusega, peaks olema võimalik vähendada kasvõi nullini ka käibemaksukohustust, kui ostja on muutunud püsivalt maksejõuetuks, näiteks pankrotistunud. Müüja peaks riigile edasi kandma vaid selle käibemaksu, mille ta ostjalt saab, sest käibemaks on kaudne maks.⁶¹

Ain Veide tõi välja, et kavandatav muudatus suurendab maksejõuetute klientide poolt müüjale tekitatavat kahju ja lihtsustab käibemaksupetturite ettevõtmisi, kuna see võimaldab ebaausal ostjal lisaks tasuta saadud kaubale või teenusele riigilt juurde teenida ka käibemaksuraha, sest sisendkäibemaksu mahaarvamine toimib tekkepõhiselt.⁶²

PricewaterhouseCoopersi poolt 2013. aasta oktoobris läbi viidud uuring näitab, et käibemaksu osas on „*bad debt relief*“⁶³ ühel või teisel moel olemas 23 Euroopa Liidu liikmesriigis. Sealhulgas on see kehtestatud ka ümberkaudsetes liikmesriikides: Leedus, Lätis ja Soomes. Lisaks Eestile Vabariigile ei võimalda lootusetutelt nõuetelt käibemaksu ümber arvestada Ungari, Slovakkia ja Bulgaaria.⁶⁴

Korrigeerimisele esitatavad nõuded on liikmesriigiti erinevad. Korrigeerimisele esitatavad nõuded puudutavad sündmust (või siis tegevusi), mis on korrigeerimise sisuliseks aluseks, ajaperioodi, mille jooksul korrigeerimine tuleb teostada, nõutavaid tõendeid ja dokumente, mida tuleb esitada maksuhaldurile või võlgnikule. Lisaks puudutavad korrigeerimisele esitatavad nõuded raamatupidamisarvestust, võlgniku kohustusi jms. Korrigeerimise

⁶¹ Ibid.

⁶² Ibid.

⁶³ *Bad debt relief* reegli kohaselt ei teki müüjal kohustust tasuda käibemaksu, kui ostja ei ole talle müüdud kauba või osutatud teenuse eest maksnud – Zernask, J. Uued maksutuuled võlavaidluses, KPMG Foorum, nr 1, 2014, lk 24. www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Foorum/Documents/kpmg-foorum-kevad2014/foorum-kevad2014-%20jzernask.pdf (07.01.2015).

⁶⁴ Veide, A., 2013. supra note 60.

peamiseks aluseks on võlgniku pankrot, kuid aluseid võib olla veel. Peamine on selle juures, et nõude mittelaekumine oleks täiesti kindel ja et võlausaldaja oleks endast teinud kõik võimaliku, et võlgnikult nõuet sisse nõuda. Enamusel juhtudel on käibemaksu korrigeerimine seotud lootusetute nõuete raamatu-pidamisarvestusega.⁶⁵

Käibemaks on kaudne maks ja müüja peaks riigile edasi kandma selle käibemaksu, mille ta ostjalt saab. Tänapäevane Eesti praktika võimendab maksejõuetute klientide tõttu tekkivat kahju, sest lisaks saamata jäänud tulule ja võimalikele võla sissenõudmisega seotud kuludele tuleb ka käibemaks müüjal ise peale maksta.⁶⁶

KMS-i § 29 lõikes 7 tehtud muudatus toob endaga oluliselt rohkem kahju kui kasu. Nimetatud muudatuse juures ongi põhiküsimus, kes kannab kahju, kas ostja või riik. Eesti koos kolme teise Euroopa Liidu liikmesriigiga läks seda teed, et vastutus jääb ostjale, ülejäänud liikmesriikides on vastupidi, müüjad saavad lootusetult nõuetelt sisendkäibemaksu maha arvata.⁶⁷

Kui võrrelda ettevõtjat ja riiki, on riik üldjuhul tugevam pool. Seades lootusetu nõude müüjale, seatakse müüja ebaõiglaselt halba olukorda, sest lisaks ostjapoolsest maksest ilmajäämisele peab ta veel riigile käibemaksu maksma. Sellistel juhtudel ei ole mingit garantiid, et müüja saab müüdud kauba tagasi või siis saab sellest tulenevalt rahalist hüvitist⁶⁸. Teenuste puhul on olukord müüja jaoks veel halvem, kuna teenused on üldjuhul tarbitava iseloomuga. Väiksemate ettevõtete puhul või juhul, kui on tegemist suuremate rahasummadega, võib lootusetu nõude müüjale seadmine asetada ettevõtte väga raskesse majanduslikku olukorda, mis võib lõppeda pankrotiga. Riik peaks edendama ja lihtsustama ausat äritegevust, mitte tekitama juurde olukordi, kus ausad ettevõtjad langevad väga raskesse olukorda neist sõltumatutel tingimustel. KMS-i § 29 lõige 7 võib mõjutada ettevõtjaid oma äripartnereid umbusaldama, oma ostjatest äripartnerite üle ebamõistlikku kontrolli teostama. Kuid juhul, kui ostjal on kindel soov luua näiline arusaam, et tal on kavas kauba või teenuse eest tasuda, ja ta viib pettuse läbi osavalt, ei pruugi müüja kavandatavat pettust ka põhjalikult kontrollides ette näha.

⁶⁵ Veide, A., 2013. Supra note 60.

⁶⁶ Lehis, L. Kus on hea ja kurja tundmise puu? Raamatupidamisuudised, 27.09.2013. <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/kus-on-hea-ja-kurja-tundmise-puu> (23.03.2015).

⁶⁷ Veide, A., 2013. supra note 60.

⁶⁸ Üldiselt reguleerib seda pankrotimenetlus, mida reguleerib pankrotiseadus RT I, 21.06.2014, 20.

Põhiseaduse (edaspidi PS) § 13 sätestab, et igaühel on õigus riigi ja seaduse kaitsele. Eesti riik kaitseb oma kodanikke ka välisriikides. Seadus kaitseb igaühte riigivõimu omavoli eest. Tulenevalt 01.03.2014 KMS-i § 29 lõike 7 muudatusest pannakse ettevõtja ebamõistlikult raskesse olukorda, kuna riik ei kaitse nimetatud seadusesätte kehtima hakkamisest enam müüjat piisavalt ostjapoolse osalise või täieliku tasumata jätmise puhul. Kui ostja meelega müüjat petab ja ei kavatsegi kauba või teenuse eest maksta ning temalt ei ole ka pankrotimenetluse käigus midagi saada, siis niisugusel juhul PS-i §-st 13 tulenev riigi ja seaduse kaitse väheneb, kuna KMS-i § 29 lõiget 7 ei saa enam kohaldada, kui kreditarve on esitatud kauba või teenuse eest osalise või täieliku tasumata jätmise tõttu. Osavalt organiseeritud pettuse puhul võib tekkida olukord, kus müüja jääb nii kaubast kui tasust ilma ega tohi esitada kreditarvet.

Käibemaksu puhul kehtib neutraalsuse printsiip. Käibemaks on neutraalne juhul, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas⁶⁹. Käibemaksu neutraalsuse printsiip kehtib üle Euroopa Liidu. Euroopa Kohtu seisukoht on, et neutraalsuse printsiip keelab sarnaste ja konkureerivate kaupade ja teenuste erineva kohtlemise käibemaksu aspektist.⁷⁰

Seadusemuudatus, mis keelab KMS § 29 lõiget 7 kohaldada, kui kreditarve on esitatud kauba või teenuse eest osalise või täieliku tasumata jätmise tõttu, on vastuolus neutraalsuse põhimõttega, kuna vastuolu Eesti Vabariigi ja Euroopa Liidu seaduste vahel võib jätta mõned süütud ettevõtjad täiesti ilma kaitseta. KMS-i § 29 lõike 7 muudatus võimaldab maksupetturitel lisaks müüjalt tasuta saadud kaubale või teenusele saada riigilt ka käibemaksuraha, kuna sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub tekkepõhiselt.

1.2 Kreditarve regulatsioon Euroopa Liidus

Euroopa Liidu käibemaksu regulatsioonis on olulisim Euroopa Ühenduste Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ, mis on alates 2006. aastast asendatud käibemaksudirektiiviga, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. 01.01.2015 seisuga on käibemaksudirektiivi muudetud 10 korda, viimane redaktsioon⁷¹ jõustus 11.12.2010.

⁶⁹ Eesti Maksuseadused. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2010 Lasse Lehise kommentaaridega, lk 225.

⁷⁰ Ridsdale, M. Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT. – EC Tax Review 2005/2, p. 84.

⁷¹ Direktiiv 2010/88/EÜ, Euroopa Liidu Teataja L 326, 10.12.2010.

Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuga maksustamist reguleerivad seadused, näiteks Eesti käibemaksuseadus, Suurbritannias 1994. aastal kehtima hakanud käibemaksu (lisandunud väärtuse) seadus⁷² ⁷³, Soomes 1993. aastal kehtima hakanud käibemaksu (lisandunud väärtuse) seadus⁷⁴, on sarnased käibemaksudirektiiviga. Kuid liikmesriikide seadustes võib olla erisusi, näiteks on Eestis ja Suurbritannias tavaline käibemaksu määr 20% Soomes 24%. Suuri riikidevahelisi erinevusi esineb teenustes ja toodetes, millele rakendatakse vähendatud käibemaksumäära – Suurbritannias on vähendatud käibemaksumääraks 5% ning seda rakendatakse näiteks lasteistmetele autos, suitsetamist lõpetavatele produktidele ja sanitaarkaitse toodetele. Soomes on vähendatud käibemaksumääraks 10%, mida rakendatakse näiteks raamatutele ja meditsiinitoodetele, ja 14%, mida rakendatakse näiteks joogiveele ja restoranidele. Eestis on vähendatud käibemaksumääraks 9%, mida rakendatakse näiteks koolis kasutatavatele töövihikutele. Võrreldes enamuse Euroopa Liidu riikidega on Eestis vähem tooteid ja teenuseid, millele kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära.⁷⁵

Arvetele esitatavad nõuded tulenevad käibemaksudirektiivi artiklist 226. Põhilised nõuded arvetele käibemaksudirektiivis ja KMS-is kattuvad. Soomes ega Suurbritannias ei erine arvetele esitatavad nõuded Eesti KMS-i § 37 lõikest 7 tulenevatest nõuetest. Nii Soome kui ka Suurbritannia nõuded kattuvad ka käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud nõuetega. Ärilises mõttes on väga hea, kui seadused on sarnased, kuna siis on ettevõtjatel lihtsam välismaal tegutseda.

Peamine erinevus seisneb selles, et käibemaksudirektiivis ei ole välja toodud nõuet arve väljastamise tähtaja kohta. KMS sätestab nõude arve väljastamise tähtaja kohta § 37 lõigetes 1 ja 2, millest tulenevalt on iga käibemaksukohustuslane kohustatud väljastama kauba võõrandamise või teenuse osutamise korral arve seitsme kalendripäeva jooksul alates kauba või teenuse käibe tekkimise päevast, sealhulgas alates kauba või teenuse eest osalise või täieliku ettemaksu laekumise päevast. Seatud seitsme kalendripäeva pikkuse tähtaja põhjuseks on, et arve saaja jõuaks õigeaegselt käibemaksudeklaratsioonis sisendkäibemaksu deklareerida: KMS-i § 38 lg 3 sätestab, et käibemaks tuleb tasuda arve või muu

⁷² Value Added Tax Act 1994, <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>.

⁷³ VAT Notice 700: the VAT guide, 2014, punkt 30.7.5. www.gov.uk/government/publications/vat-notice-700-the-vat-guide/vat-notice-700-the-vat-guide (02.05.2015).

⁷⁴ Arvonlisävero, 1993, <http://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1993/en19931501.pdf>.

⁷⁵ Ernst & Young, the 2012 worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2012, Lk 198-208, 217-229, 677-691. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_VAT_GST_and_Sales_Tax_Guide_2012/\\$FILE/WV_GSTG_2012_Worldwide_VAT_GST_and_Sales_Tax_Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_VAT_GST_and_Sales_Tax_Guide_2012/$FILE/WV_GSTG_2012_Worldwide_VAT_GST_and_Sales_Tax_Guide.pdf) (24.04.2015).

müügidokumendi väljastamise kuule järgneva kuu 20. kuupäevaks. Kui 20. kuupäev satub riigipühale või muule puhkepäevale, tuleb käibemaks tasuda puhkepäevale järgneval esimesel tööpäeval⁷⁶. Soomes tuleb käibemaks tasuda hiljemalt kuu aega pärast kauba või teenuse kättesaamist⁷⁷. Suurbritannias tuleb käibemaks tasuda hiljemalt 30 päeva möödudes sellest, kui ostja sai kauba või teenuse kätte või tegi müüja ostjale võimalikuks kaup või teenus kätte saada.⁷⁸

Käibemaksudirektiivis tuleneb arve mõiste artiklist 218, mis sätestab, et nimetatud direktiivi kohaldamisel tunnustavad liikmesriigid paberil või elektroonilisel kujul olevaid dokumente ja sõnumeid arvetena, kui need vastavad käesolevas artiklis sätestatud tingimustele. Seda täpsustab artikkel 219, millest tuleneb, et iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena.

Sarnaselt käibemaksudirektiivi artikliga 219 on sõnastatud KMS-i § 37 lõige 4, mis sätestab, et dokumenti, sealhulgas kreditarvet, millega muudetakse algset arvet ja millel on viide sellele arvele, käsitatakse arvena. KMS-i sõnastus erineb käibemaksudirektiivist seeläbi, et Eesti seaduses esineb mõiste kreditarve, mida käibemaksudirektiivis ei ole. Teine erinevus seisneb selles, et KMS-is ei ole märgitud sõnumit. Põhimõtteliselt saaks käibemaksudirektiivi järgi saata arve ka sms-iga⁷⁹, kuid autorile teadaolevalt ei ole seda Eesti Vabariigis kunagi tehtud.

KMS-i § 29 lõike 7 sisu lähtub käibemaksudirektiivi artikli 90 lõigest 1, mis sätestab, et tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või ka näiteks juhul, kui kauba või teenuse hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel. Erinevalt KMS-i § 29 lõikest 7 ei sisalda käibemaksudirektiiv mõistet kreditarve, kuid sisu on täpsemalt lahti seletatud.

13.06.2010. aastal anti välja direktiiv 2010/45/EL⁸⁰, millega täpsustati arve olemust. Direktiivist 2010/45/EL tulenevalt peab arve kajastama kaupade või teenuste tarneid täpselt ja reaalsusele vastavalt ning kliendi nõusolek (elektroonilise arve puhul), arve päritolu, sisu

⁷⁶ Maksu- ja tolliameti kodulehekülj. <http://www.emta.ee/index.php?id=28455> (21.04.2015).

⁷⁷ Supra note 75, Lk 228.

⁷⁸ Ibid, lk 682-683.

⁷⁹ Huberg, M., 2012, supra note 2.

⁸⁰ Euroopa Nõukogu direktiiv 2010/45/EL. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/explanatory_notes_et.pdf

terviklikkus ja loetavus peavad olema alates arve väljastamisest kuni selle säilitamise tähtaja lõpuni tagatud.

Nii KMS kui käibemaksudirektiiv võimaldavad väljastada lihtsustatud nõuetele vastavaid arveid. KMS-i § 37 lõige 9 sätestab, et lihtsustatud nõuetele vastavaid arveid on võimalik väljastada juhul, kui arvel olev summa ei ületa 160 eurot ilma käibemaksuta. Käibemaksudirektiivi artikli 220a lõike 1 kohaselt saab lihtsustatud arve esitada juhul, kui arvel olev summa ei ole suurem kui 100 eurot või sellega võrdväärne summa liikmesriigi vääringus. Seega ei ole hetkel Eestis kehtiv lihtsustatud arve regulatsioon käibemaksudirektiivis sätestatuga vastavuses.

KMS-i § 29 lõikest 7 tuleneb, et kreditarve võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta. Samaselt Eestile on ka Soome seaduses sätestatud, et kreditarve väljastamisel tuleb üheselt mõistetavalt viidata algsele arvele.⁸¹

Suurbritannias tuleb kreditarve esitada hiljemalt kuu aja jooksul pärast kreditarve esitamise põhjuse tekkimist⁸², Soomes on esitamise ajaks kalendrikuu⁸³. Eestis ei ole sätestatud, millal kreditaarve esitada tuleb. KMS-i § 29 lõikest 7 tuleneb vaid, et kui maksukohustuslane esitab kauba või teenuse hinna vähendamise tõttu kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastavad nii müüja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis.

Suurbritannia õigussüsteemis on laialt levinud olukord, kus poolte kokkuleppel ei esita mitte müüja ostjale kreditarvet, vaid ostja esitab selle asemel müüjale omapoolse arve, mis annab samasuguse tulemuse, kui müüja poolt esitatud kreditarve. Erinevus seisneb vaid selles, kumb pool asjaga tegeleb⁸⁴. Eestis reguleerib seda KMS-i § 37 lõige 5. Ostjapoolne arve väljastamine on otstarbekas sellisel juhul, kui müüjal puudub tehingut tehes arve väljastamiseks vajalik informatsioon.

Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikest 2 tuleneb, et täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikest 2 tulenevalt

⁸¹ Supra note 75, lk 227.

⁸² Ibid, lk 686.

⁸³ Supra note 74.

⁸⁴ Supra note 73, punkt 18.2.1.

tähendab see, et kui toimub täielik või osaline mittetasumine, ei saa käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 kohaldada.

Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 puhul on Eesti Vabariigi KMS-i § 29 lõige 7 läinud seda teed, et juhul, kui toimub täielik või osaline mittetasumine, ei saa kreditarvet esitada. Eestit eristab Soomest ja Suurbritanniast ning enamikust teistest Euroopa Liidu liikmesriikidest asjaolu, et KMS-i § 29 lõige 7 seab keelu esitada kreditarvet kauba või teenuse eest osalise või täieliku tasumata jätmise tõttu, Suurbritannias, Soomes ja enamikus teistes liikmesriikides niisugust keeldu pole kehtestatud. Selle tõttu on Eestis äriaga tegelevad isikud seatud nõrgemasse positsiooni kui isikud, kes tegutsevad Soomes, Suurbritannias ja teistes Euroopa Liidu liikmesriikides, kus kauba või teenuse eest osalise või täieliku tasumata jätmise puhul kreditarve esitamine on lubatud.⁸⁵

⁸⁵ Veide, A., 2013. Supra note 60.

2. Käibemaksupettustest

2.1 Käibemaksupettustest üldiselt

Vastavalt PS-i⁸⁶ §-le 113 sätestab Eestis riiklikud maksud seadus. Maksumaksja kohustus tasuda konkreetne maksusumma tekib seaduses fikseeritud teokoosseisu saabumisel. Kõik maksuõigussuhte obligatoorsed elemendid peavad olema kindlaks määratud seaduses. Maksuhaldur on kohustatud tuvastama kõik maksuobjektid ning nõudma kõik maksud sisse ning tal ei ole õigust seda teha valikuliselt või eranditega.⁸⁷

Käibemaks toimib lisandunud väärtuse maksuna⁸⁸, nimetus viitab käibemaksu kogumise tehnikale. Sel juhul, kui maksustada kõikide ettevõtjate kõiki käibeid, toimuks käibemaksu kumuleerumine. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, sest riigile laekuv maksusumma jaotub paljude ettevõtjate vahel. Iga müügiahela eri lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis annabki kokku kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma. Käibemaks on objektiivne maks: käibemaksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust⁸⁹. Käibemaks on perioodiline maks⁹⁰, mille maksjaks on ettevõtja, kellel lasub kohustus käibemaksu iga kuu deklareerida ja maksta. Tulenevalt käibemaksuseaduse § 27 lõikest 1 on käibemaksu perioodiks üldjuhul üks kalendrikuu.⁹¹

Käibemaksupettus on ebaseaduslik käibemaksukohustuse vähendamine ja maksustamise eelise saamine läbi illegaalse tegevuse. Käibemaksupettus on maksupettustest kõige laialtlevinum liik ning käibemaksupettustest tulenevad riigieelarvele suuremad kahjud kui ühestki teisest maksupettuse liigist.⁹²

„Osavõtt maksupettusest võib seisneda näiteks selles, et tehingu teise poole majandustegevust korraldavad isikud tegutsevad kas käibemaksu tagastamist taotleva äriühingu juhatuse

⁸⁶ PS. RT I, 27.04.2011, 2.

⁸⁷ Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted, *Juridica* 1999, nr 5, lk 239-253.

⁸⁸ Kägi, K., Võimre, U. Käibemaks, *Äripäeva Kirjastus*, 2007, lk 13.

⁸⁹ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014, Tartu, *Casus Tax Services OÜ*, 2014, lk 271.

⁹⁰ Elling, T. KÄIBEMAKS Abiks tudengile ja töötavale praktikule, Tallinn, OÜ KMS, 2014, lk 31.

⁹¹ Käibedeklaratsioon ja selle lisa esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase esimeseks maksustamisperioodiks on ajavahemik maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast kuni sama kuu lõpuni. Kui esimese maksustamisperioodi kalendripäevade arv on väiksem kui 15, võib maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane esimese perioodi käibe deklareerida koos järgmise maksustamisperioodi käibega, esitades kahe maksustamisperioodi kohta ühe käibedeklaratsiooni. Käibedeklaratsiooni vorm kehtestatakse valdkonna eest vastutava ministri määrusega.

⁹² Ulmre, A., Laube, M., Elling, T., (2006), *supra* note 1, lk 47.

liikmete juhiste alusel, nende kontrolli all, eelneval kokkuleppel või teadmisel. Osavõtt maksupettusest võib tähendada näiteks seda, et ostja poolt müüjale käibemaksuna tasutud rahasumma tagastatakse ostjale või ostjaga seotud isikutele, st ostja saab maksupettusest majanduslikku kasu. Ostja seotusele maksupettusega võivad viidata mitmesugused asjaolud, näiteks ostja juhatuse liikmete tihedad perekondlikud, töö- või ärialased suhted maksuseadust rikkunud müüja esindusõiguslike isikute või majandustegevust korraldavate isikutega. Ostja seotusele maksupettusega võivad viidata ka andmed selle kohta, kelle kasutusse on läinud ostja poolt müüjale makstud raha.^{93 94}

Käibemaksu rakendamisel lisandväärtuse maksuna⁹⁵ seisneb üks põhiprobleeme asjaolus, et seda saab maksupettuse eesmärgil mitmeti ära kasutada. Lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeruva käibemaksu üheks põhitunnuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sellega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga ning et ei tekiks käibemaksu kumuleerumist.⁹⁶

Lisandväärtuse süsteemi rakendamine võimendab ühest küljest riigi jaoks maksukahjude teket, teisest küljest on maksupettusi raske avastada. Maksukahjude tekke võimendamine seisneb asjaolus, et õigusvastase tegevuse tulemusel saab tekkida olukord, kus isik põhjendamatu sisendkäibemaksu⁹⁷ mahaarvamisega vähendab oma maksukohustust või tekitab enammakse. Sellisel juhul on tegemist käibemaksu tehnilisest rakendamisest tuleneva eripäraga. Käibemaksupettuste avastamine on eriti raske seetõttu, et riigil ei ole võimalik kõiki tehinguid kontrollida, ning seepärast, et riikidevaheliste tehingute puhul kulub maksuhalduril asjaolude tuvastamisele palju aega ning tihti ei ole võimalik teiselt riigilt soovitud informatsiooni saada. Käibemaksupettuste avastamine teeb raskemaks ka asjaolu, et käibemaks on oma olemuselt universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu

⁹³ Maksupettusest osavõttu on täpsemalt kirjeldatud RKHKo 3-3-1-39-03 p 12.

⁹⁴ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 54.

⁹⁵ Käibemaksu mõiste alla tuntakse Eestis tegelikult lisandväärtusmaksu (nn mittekumuleeruvat käibemaksu). Õigusaktide tõlgetes kasutatakse vastavalt kumuleeruvat käibemaks (inglise keeles *turnover tax*) ja käibemaks (inglise keeles *value added tax*). Kuna Eestis kasutatakse lisandväärtuse maksu asemel ametlikult mõistet käibemaks, siis sellest tulenevalt kasutan antud mõistet selliselt ka käesolevas töös.

⁹⁶ RKHK 3-3-1-21-02, punkt 18.

⁹⁷ Sisendkäibemaksu defineerib KMS-i § 29 lg 3, millest tuleneb, et sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt:

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

ja teenuseid, käibemaksuga koormatakse iga müügietappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Laia haarde ja mitmeetapilisuse tõttu on käibemaksupettuste avastamine äärmiselt keeruline.⁹⁸

Tuleb nentida, et kehtiv süsteem on loonud hea aluse maksupettusi sooritada. Seda just eelkõige karussellpettuste ja fiktiivsete tehingute sõlmimise näol, mille maht on märkimisväärne. Käibemaksu- ja aktsiisipettused annavad sarnaselt narkootikumide kaubandusega suuri kasumeid ning vahelejäämise korral pole reeglina karistused nii karmid⁹⁹. Karussellpettuste ja fiktiivsete tehingute puhul on käibemaksupettused kombineeritud tulumaksupettustega, pettuste teel saadakse sularaha, mille abil võib pettur maksta nn ümbrikupalku või teha ettevõtlusega¹⁰⁰ mitteseotud kulusid.¹⁰¹

Teiseks käibemaksupettustega kaasnevaks negatiivseks tagajärjeks võib olla maksupettuse tulemusel saadud konkurentsieelis, mis väljendub kauba müümises odavamana hinnaga. Lisaks sellele on veel probleeme seoses spetsiifiliste olukordadega, kus ettevõtte maksejõuetusele eelnevalt toimuvad tehingud, mille käigus müüja käibemaksu ei maksa, kuid ostja soovib sisendkäibemaksu maha arvata. Euroopa Liidu maksuhaldurite jaoks teeb olukorra raskemaks piiride kadumine liikmesriikide¹⁰² vahelt, mis on vajalik kaupade¹⁰³ ja teenuse¹⁰⁴ vaba liikumise tagamiseks, kuid mis on muutnud maksupettuste toimepanemise oluliselt

⁹⁸ Lehis, L., 2014, supra note 89, lk 271.

⁹⁹ Tibar, I. Rahapesu kujunemisloost ja olemusest, *Juridica* 2007, nr 8, lk 580.

¹⁰⁰ Ettevõtluse mõiste seletab täpsemalt lahti KMS-i § 2 lg 2, mille järgi on ettevõtlus isiku (KMS-i § 3) iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtlusena käsitatakse ka notari ja kohtutäituri ametitegevust. Ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ I lisas sätestatud majandustegevust või selliseid käesoleva seaduse § 1 lõikes 1 loetletud tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi.

¹⁰¹ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 13.

¹⁰² Tulenevalt KMS-i § 2 lg 1 punktist 3 on liikmesriik Euroopa Liidu liikmesriigi territoorium vastavalt nõukogu direktiivile 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, 11.12.2006, lk 1–118), artikli 5 punktile 2 ja artiklile 7.

¹⁰³ KMS-i § 2 lg 3 punktist 1 tulenevalt on kaup asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS. RT I, 13.03.2014, 103) tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse (AÕS. RT I, 12.07.2014, 26) tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse (AÕSRS. RT I, 13.03.2014, 84) tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse (KOS. RT I, 21.05.2014, 19) tähenduses. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja.

¹⁰⁴ KMS-i § 2 lg 3 punktist 3 tulenevalt on teenus ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis nimetatud lõike punkti 1 kohaselt ei ole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja.

lihtsamaks. Käibemaksupettuste omanäolisus seisneb selles, et käibemaksu näol on tegemist mitmeetapilise maksuga: pettusi saab sooritada igas tarneahela lülis ja seetõttu võib tarneahelat kunstlikult pikendada ning samu pettusi mitu korda toime panna.¹⁰⁵

Euroopa Komisjoni poolt tellitud analüüsis käibemaksu laekumiste kohta erinevad maksupettustega seotud arvud üsna oluliselt. Näiteks Suurbritannia puhul on maksuhaldur hinnanud võimaliku pettustest tekkiva laekumise ja laekumata jäämise vaheks 2006. aastal 12,8 miljardit naelsterlingit. Samal ajal on teise uuringu läbiviija arvates vahe 18,4 miljardit naelsterlingit.^{106 107}

Siiani ei ole tehtud usaldusväärseid uuringuid, mille alusel saaks hinnata käibemaksupettuste osakaalu Eestis. Võib küll välja tuua, et Maksu- ja Tolliameti andmetel jäeti 2010. aastal deklareerimata ja tasumata kokku 63 miljonit eurot makse, millest umbes 70% olid käibemaksualased rikkumised¹⁰⁸. Kuid lisaks statistikas välja toodud kahjule tekib maksupettuste tulemusel veel erinevat kahju, mida rahas mõõta ei saa. Näiteks võivad karussellpettuse korraldajad saada kaupu või teenuseid müües turueelise, kuna pettus võimaldab neil oma kaupu või teenuseid turuhinnast odavamalt müüa, mis omakorda kahjustab konkurentsi. Seejuures tuleb nentida, et maksupettuste, varimajanduse või mõne muu õigusvastase tegevuse kohta tehtud statistika ei ole kunagi täiesti täpne.^{109 110}

Näiteks tekitati 2013. aasta esimesel poolaastal käibemaksupettustega kütusesektoris riigile kahju umbkaudu 38 miljoni euro eest. Tegu ei ole selle summaga, mida oleks käibemaksu tagastuse raames alusetult tagasi küsitud, vaid summaga, mis deklaratsioonidel valeandmeid esitades maksmata jäeti.¹¹¹ Maksude maksmata jätmise juhtumeid võib vaadelda konfliktina maksumaksja kavatsuse ja õiguse eesmärgi vahel. Lepinguvabaduse või õiguse kuritarvitamisest saab rääkida juhul, kui tehingu tegemise motivatsioon tekkis kas ainult või

¹⁰⁵ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 13.

¹⁰⁶ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member State. Reckon LLP, 2009. ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf (13.02.2015).

¹⁰⁷ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 11.

¹⁰⁸ Maksu- ja Tolliameti 21.02.2011. aasta pressiteade, Aastaga 63 miljonit eurot deklareerimata makse. www.emta.ee/index.php?id=29645&tpl=1026 (13.02.2015).

¹⁰⁹ Roheline raamat, Käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas. 2010, lk 5. ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_et.pdf (14.02.2015).

¹¹⁰ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 11-12.

¹¹¹ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf (16.02.2015).

peamiselt maksude tasumisest pääsemise kavatsusest¹¹². Eelnevast võib järeldada, et isiku tegeliku maksukohustuse ebaausal teel vähendamiseks on kaks valikut: käivet varjata ja/või fiktiivseid kuluarveid kasutada. Riigilt käibemaksu väljapetmiseks peab aga kindlasti fiktiivseid kuluarveid kasutama.¹¹³

2.2 Maksupettuste liigid

Käibemaksupettused on oma olemuselt väga erinevad ning neid on raske süstematiseerida. Käesolevas töös on välja toodud peamised pettusealiigid, mida on mainitud nii õiguskirjanduses kui ka kohtupraktikas. Täpsemas liigitamises on autor eeskujuga võtnud Kaspar Linnu doktoritööst „Käibemaksupettused ja nende tõkestamine^{114c}“. Kasutatud liigitus ei ole kindlasti täielik, kuid peaks hõlmama põhilisi probleeme, mis on käibemaksustamisel tekkinud. Autor leiab, et täielikult ammendavat loetelu erinevatest käibemaksupettuse liikidest ei ole võimalik esitada, sest töös välja toodud käibemaksupettuse liigid põimuvad üksteisega ning käibemaksuga seotud pettuse viise võib tulevikus lisanduda.

2.2.1 Müügikäibe varjamine

Müügikäibe varjamise puhul ei deklareerita oma käivet või näidatakse käivet tegelikust väiksemana. Müügikäibe varjamine esineb enamjaolt valdkondades, kus müüakse kaupu või osutatakse teenuseid sularaha eest. Seda seetõttu, et elektroonilisi tehinguid on kergem tagantjärele kontrollida. Müügikäibe varjamist iseloomustab asjaolu, et sellega tegelevad üldjuhul väiksemad ettevõtted, kes pakuvad oma kaupu või teenuseid lõpptarbijatele, näiteks toitlustuse ja majutusega tegelevad ettevõtted¹¹⁵. Suure osa käibemaksust maksab riigile väike protsent suuremaid ettevõtteid¹¹⁶, kes üldjuhul tasuvad arveid läbi elektrooniliste

¹¹² Grauberg, T. Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel, *Juridica* 2008, nr 10, lk 664-673.

¹¹³ *Supra* note 31, 2015.

¹¹⁴ Lind, K., 2012, *supra* note 8.

¹¹⁵ *Ibid*, lk 16.

¹¹⁶ Euroopa Komisjon on selgitanud, et kõikides liikmesriikides on üldlevinud, et alla 10% kõikidest maksukohustuslastest maksavad 80% käibemaksust. Sellest tulenevalt peavad liikmesriikide maksuametid võtma kasutusele vähe kontrollmeetmeid, et kindlustada suurem osa oma käibemaksutulust. Komisjoni 18.06.2006. aasta teatis Nõukogule vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikele 3. KOM (2006) 404, eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52006DC0404:ET:HTML (16.02.2015).

kanalite. Sellest tulenevalt ei tekita müügitulu varjamine riikidele märkimisväärset kahju ning riigid aktsepteerivad teatud määral maksude laekumata jätmist.¹¹⁷

Müügikäibe varjamine ei ole oma olemuselt seotud kreditarvega, kuna müügikäibe varjamise eesmärk on näidata oma käivet väiksemana või üldse deklareerimata jätta – varjata tehtud tehinguid või näidata neid väikesemas mahus. Kreditarvet kasutatakse maksupettuses eesmärgiga omandada riigilt ebaseaduslikult sisendkäibemaksu.

2.2.2 Maksukohustuslasena registreerimata jätmine

Käibemaksukohustuslasena registreerimata jättes väldib maksukohustuslane oma maksukohustust täielikult. Osaliselt tuleneb see sularaha käivete kontrollitavusest, teisest küljest ei ole võimalik ega ka mitte soovitatav hõlmata kõiki ettevõtjaid käibemaksukohustuslase staatusega. Esiteks muudab see järelevalve keeruliseks, teiseks pärsib väikeettevõtlust, kuna väikeettevõtted ei pruugi olla suutelised oma käibemaksu administreerima¹¹⁸. Käibemaksukohustuslane on isik või asutus, kellel tekib tulenevalt KMS-i § 19 lõikest 1 kohustus ennast registreerida maksukohustuslasena, kui tema ettevõtluse tulemusena tekkinud käive ületab kalendriaasta arvestuses 16 000 eurot¹¹⁹. Kaspar Lind tõi oma doktoritöös välja, et sisuliselt ei erine enda maksukohustuslasena registreerimata jätmine müügikäibe varjamisest.^{120 121}

Maksukohustuslasena registreerimise puhul ei oma kreditarve tähtsust, kuna käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmine toimub oma olemuselt enne arvete/kreditarvete esitamist. Kuna tegemist ei ole käibemaksukohustuslasega, siis puudub võimalus arvata maha sisendkäibemaksu, mis on enamuse käibemaksupettuste eesmärk.

¹¹⁷ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 16.

¹¹⁸ Vastavalt KMS § 19 lõikele 1 tekib isikul, kelle maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot, kohustus end registreerida 16 000 euro ületamise päevast käibemaksukohustuslasena. Tihti aga isik, kellel on tekkinud registreerimiskohustus, ei täida seda. Sellist pettust on raske tuvastada suure sularahakäibega ettevõtjate puhul. Näiteks autoparklas, kus tasutakse enamasti sularahas. Kuna autoparklatel suuremaid kulutusi, millelt sisendkäibemaksu arvata, ei ole, siis ei näe nad ka käibemaksukohustuslaseks registreerimisel suurt mõtet.

¹¹⁹ Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G., Lehis, L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. veebruar 2012. Lasse Lehise kommentaaridega, OÜ Maksumaksjate Liidu Kirjastus, Tartu, lk 268.

¹²⁰ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 19.

¹²¹ Elling, T. KÄIBEMAKS II, Tallinn, Sisekaitseakadeemia, 2009, lk 32.

2.2.3 0%-lise maksumäära kuritarvitamine

Euroopa Liidu liikmesriikide vahel on levinud 0%-lise maksumäära¹²² ärakasutamine pettuse eesmärgil. Pettus toimub selliselt, et ostja viib teises liikmesriigis tegutseva müüja eksitusse, mille käigus müüja rakendab kaubale ekslikult 0%-list maksumäära ning ostja saab sellelt sisendkäibemaksu maha arvata. Alates tollipiiride kadumisest Euroopa Liidu liikmesriikide vahel on eelpool kirjeldatud pettuse liik suures osas asendanud salakaubaveo. Täielikult salakaubavedu kadunud ei ole, kuna Euroopa Liidu liikmesriikides erinevad aktsiisimäärad ja aktsiisivabastused senini suurel määral ning salakaubavedu võib anda kaubitsejale olulise maksueelise oma konkurentide ees. Põhiline probleem on kaupade järelevalve tõhususes ning

¹²² Maksu- ja Tolliamet selgitab, et maksuvaba käibe puhul kauba või teenuse hinnale käibemaksu ei lisata, kuid erinevalt käibemaksumääraga 0% maksustatavast käibest, mille puhul samuti kauba või teenuse hinnale käibemaksu ei lisata, puudub maksukohustuslasel maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. See on sätestatud KMS-i § 29 lõikes 1, mille kohaselt on maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma maksustamisperioodil seaduse § 3 lõikes 4 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud seaduse § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavad tehingud, tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks.

Sellel reeglil on siiski kaks erandit.

I) Iga maksukohustuslane saab maha arvata KMS-i § 16 lõike 2 punktides 1, 5 või 6 nimetatud maksuvaba teenuse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaksu, kui see teenus osutatakse ühendusevälise riigi isikule (§ 29 lõige 1).

Eespool nimetatud teenusteks on:

- 1) kindlustusteenus, sealhulgas kindlustusmaakleri või kindlustusagendi osutatav kindlustusteenus, mille hulka arvatakse ka edasikindlustus;
- 2) teenus Krediidiasutuste seaduse -i § 6 lõike 1 (KAS. RT I, 19.03.2015, 41) punktides 1-8, 10-12 ja 14 nimetatud tehingute ja toimingute teostamiseks, välja arvatud faktooring (KAS-i nendes sätetes nimetatud finantsteenuste loetelu on toodud maksuvaba käibe vastava punkti selgituses);
- 3) väärtpaber. (Kuna väärtpaber kujutab endast varalist õigust, loetakse ka väärtpaberi võõrandamist teenuse osutamiseks.)

II) Investeeringukulla maksuvaba käivet teostav maksukohustuslane saab maha arvata KMS-i § 16 lõike 3 punktis 4 nimetatud õigust kasutanud maksukohustuslaselt investeeringukulla ostmisel makstud sisendkäibemaksu, samuti tema imporditud, ühendusesiseselt soetatud või teiselt maksukohustuslaselt soetatud investeeringukullana mittekasutatavalt kullalt makstud sisendkäibemaksu, kui ta muudab selle kulla investeeringukullaks, ning kulla vormi, massi või kullasisalduse muutmiseiga seotud teenuse saamisel makstud sisendkäibemaksu (§ 32 lõige 7).

Eespool nimetatud õiguseks on:

- 1) maksukohustuslase, kes oma ettevõtluse käigus teostab tavaliselt tööstusliku toorainena kasutatava kulla käivet, või maksukohustuslase, kes toodab investeeringukulda või muudab muul otstarbel kasutatavat kulda investeeringukullaks, õigus lisada käibemaks investeeringukulla käibe maksustatavale väärtusele, või
- 2) teise isiku nimel ja arvel tegutseva agendi õigus lisada käibemaks investeeringukulla käibega seotud teenuse käibe maksustatavale väärtusele, tingimusel, et maksukohustuslane on enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem sellest maksuhalduri piirkondlikku maksukeskust kirjalikult teavitatud.

Maksuvaba käibe loetelu annab KMS-i § 16, kusjuures oma iseloomu järgi on maksuvaba käive jagatud sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste maksuvabaks käibeks (§ 16 lõige 1) ning muude kaupade ja teenuste maksuvabaks käibeks (§ 16 lõige 2). www.emta.ee/1096 (20.02.2015).

niisuguseid maksupettusi on võimalik vältida, kui tõhustada kaupade reaajas jälgimise ja deklareerimise süsteeme.^{123 124}

Kirjeldatud maksupettuse liik ei ole kreditarvega seotud, sest pettuse olemus seisneb asjaolus, et eksitatakse müüjat, kes ekslikult rakendab kaubale 0%-list maksumäära, ning ostjast pettur arvab sisendkäibemaksu maha. Kreditarvet ei anna niisuguse maksupettuse puhul kasutada, kuna maksupettus on seotud müüja segadusse ajamisega maksumäärade suhtes ning kreditarvet esitades ei saa kumbki pool riiki uuesti petta.

2.2.4 Fiktiivne kauba väljavedu

Fiktiivse kauba väljaveo puhul on võimalus, et reaalselt kauba väljaviimist ei toimugi. Teisel juhul deklareeritakse, et riigist eksporditakse kallist kaupa, kuid tegelikkuses viiakse välja odavam kaup. Kallimana deklareeritud kauba sisendkäibemaks saadakse riigilt tagasi ning ekspordil rakendatakse 0%-list käibemaksumäära. Tegelikult deklareeritud kaup võidakse siseturul käibemaksu võrra soodsamalt võõrandada¹²⁵. Kaupa deklareeritakse kõrgema hinnaga, et oleks alust rohkem sisendkäibemaksu tagasi saada. Hiljem kolmandas riigis müües on kauba hind seetõttu olulisel määral odavam.¹²⁶

Niisugune pettuseliik võimaldab lisaks riigi petmisele saada ebaõiglase turueelise, sest tänu maksupettusele on petturitel võimalik kaupa realiseerida alla keskmise turuhinna ja saada seeläbi endale parem positsioon turul. Fiktiivne kauba väljavedu esines Eesti Vabariigis sageli möödunud sajandi üheksakümnendate aastate alguses. Siis toimus Eesti tolliladudes ulatuslikult kaupade korduv edasimüük seoses kalatoodete eksportimisega. Selleks ajaks, kui

¹²³ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 23.

¹²⁴ Elling, T., 2009, supra note 121, lk 31.

¹²⁵ Kauba võõrandamise mõiste on täpsemalt lahti seletatud Euroopa Kohtu lahendis C-320/88, kus Euroopa Kohus tõlgendas kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 1, mille kohaselt tähendab kauba võõrandamine õiguste ja kohustuste üleandmist sellises ulatuses, mis annavad ostjale õiguse käsutada asja sarnaselt omanikuga. Uues käibemakudirektiivis artiklist 14 punktist 1 tuleneb, et kaubatarne²⁷ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

Kauba võõrandamise definitsioon on eraldi lahti seletatud ka Eesti KMS-i § 2 lõikes 5, mis sõnastab kauba võõrandamise järgnevalt: kauba võõrandamine on kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Võõrandamine käesoleva seaduse tähenduses on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel ning kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral.

¹²⁶ Elling, T., 2009, supra note 121, lk 31-32.

toimus toodete tegelik müük kolmanda riigi isikule, oli toode muutunud juba kordi odavamaks.¹²⁷

Kirjeldatud pettuseliigi puhul on määravaks tollikontrolli pädevus ning see, kas ametnikud on korrumpeerunud või mitte. Juhul, kui korrumpeerunud ametnikke ei ole ning tollikontroll on pädev, on sellise pettusega raske tegeleda. Sarnaselt fiktiivsele kauba väljaveole saab tolli pettuse eesmärgil ära kasutada ka siis, kui tollis deklareeritakse kauba väärtus reaalsest madalamana ja seetõttu tuleb tasuda vähem käibemaksu. Hindade alandamine toimub vabatsoonis või tollilaos, kus kaup ringleb erinevate ettevõtjate vahel.¹²⁸

Niisugust skeemi saab kasutada ka riigisiselt, kui kauba või teenuse võõrandaja näitab kauba või teenuse väärtust tegelikust hinnast madalamana eesmärgiga vähendada käibemaksukohustust. Niisugust pettust kasutatakse eriti juhtudel, kui kauba või teenuse soetajaks on isik, kes ei ole maksukohustuslane.¹²⁹

Kirjeldatud pettuseliigi puhul on võimalik kasutada kreditarvet, näiteks juhul, kui isik A müüb välismaal tegutsevale isikule B kaupa, kuid tegemist on fiktiivse tehinguga ning kauba üleandmist ei toimugi. Siis esitab A kreditarve ning samas arvab B maha sisendkäibemaksu. Pettuse tulemusena on B riik kaotanud A ja B fiktiivse tehingu sisendkäibemaksu. Niisugust pettust on väga lihtne avastada, kui riikidevaheline koostöö on tõhus ja kiire. Kuid maksuhaldurite aeglase tegutsemise korral võib riikidele tekitada ulatuslikku kahju, vaatamata asjaolule, et petturid millalgi suure tõenäosusega tabatakse.

2.2.5 Maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid

Maksupettuseid pannakse toime ka olukordades, kus isik muutub maksevõimetuks. See on võimalik, kuna käibemaks on perioodiline maks ning sellest tulenevalt toimub käibemaksu tasumine hiljem, kui tehakse tehingud ja laekub nendelt saadav tasu. Juhul, kui maksuperioodiks on kalendrikuu, toimub maksu deklareerimine ja tasumine järgneval kuul, kuid selleks ajaks ei pruugi ettevõtjal enam maksu tasumiseks rahalisi vahendeid olla. Niisugune maksupettuse liik puudutab ennekõike tehinguid suure väärtusega varaga, näiteks

¹²⁷ Ulmre, A., Laube, M., Elling, T., (2006), supra note 1, lk 48

¹²⁸ Ibid, lk 48.

¹²⁹ Ibid, lk 49.

kinnisvara, masinate, sõiduvahendite ja tootmisvahenditega¹³⁰. Üldreegli kohaselt on kinnisasjade käive maksuvaba, kuid käibemaksudirektiiv¹³¹ lubab kinnisasjade puhul rakendada valikuõigust. Põhilised probleemid on selles olukorras tekkinud makseraskustesse sattunud ettevõtjatega, kes on sunnitud oma vara võlgade katteks realiseerima, kuid realiseerimise käigus tekkinud käibelt jääb käibemaks tasumata.¹³²

Niisuguses olukorras on raske eristada pahatahtlikkust, kuna maksejõuetus on täiesti objektiivne ja käegakatsutav tagajärg, mille võib vahetult tuvastada kohus pankrotimenetluses. Teisest küljest ei ole midagi ette heita võlausaldajale, kes soovib realiseerida võlgu oleva isiku laenu tagatist. Antud juhul on see, et võlausaldaja saab enda kätte kogu rahasumma, sealjuures ka käibemaksu, võlausaldaja kui võlgniku ja riigi maksusuhtesse mittepuutuva osalise jaoks ebaoluline. Ei saa kahelda tehingu toimumises ega heita ostjale ette hoolsuskohustuse rikkumist, sest kinnisasjade võõrandamine toimub kinnistusraamatu vahendusel.¹³³

Müük võib toimuda ka täitevmenetluse vahendusel, sel juhul veendub kohtutäitur müüdava objekti olemasolus ning seejärel korraldab võõrandamise. Ka täitevmenetluses tekib probleeme, kuna sundtäitmist korraldaval isikul on raske tuvastada, kas kinnisasja müük peaks toimuma maksuvabalt või tuleks müük maksustada käibemaksuga. Maksuvaba müügi puhul peaks võlgnik tegema ümberarvutuse, kuid see võib endaga kaasa tuua ebamõistlikult suure maksukohustuse, mida võlgnik võib tahta vältida.¹³⁴

Kirjeldatud maksupettuse puhul on võimalik kreditarvet kasutada. Harju Maakohtusse jõudis juhtum¹³⁵, kus võlgnik väitis, et ei teadnud, et pärast liisingulepingute lõppemist esitatakse kreditarveid ning hoopis liisingufirma saab riigilt käibemaksu tagasi. Kohus leidis 19.12.2008, et võlgnikupoolset rikkumist ehk rasket juhtimisviga ei vabanda asjaolu, et võlgniku juhatuse liige oma kohustusi ei tunne. Võlgniku ettevõtte läks pankrotti.

Antud kaasuse puhul seisnes probleem asjaolus, et võlgnik ei saanud väidetavalt kreditarvest aru. Kohtus ei selgunud, et võlgnik oleks olnud pahauskne. Eeldades võlgniku heausklikkust, leiab autor, et probleemiks oli nii võlgniku lohakas kui ka kreditarve halb regulatsioon. On

¹³⁰ Varusk, M. Maksejõuetus- mis see on? 2008. www.just.ee/sites/www.just.ee/files/merike_varusk_maksejouetus_-_mis_see_on.pdf (17.02.2015).

¹³¹ Käibemaksudirektiivi all mõtleb autor direktiivi 2006/112/EÜ, ELT L 347, 11.12.2006.

¹³² Lind, K., 2012, supra note 8, lk 29-30.

¹³³ Ibid, lk 30.

¹³⁴ Ibid, lk 31.

¹³⁵ HMK 2-08-66277/4.

võimalik, et kreditarve täpsema regulatsiooni korral poleks käsitletud kohtujuhtumit olnud. Selle kaasuse puhul ei suudetud küll tõestada, et tegemist oli tahtliku maksukuriteoga, kuid järgides sama skeemi, on võimalik riigilt raha välja petta.

2.2.6 Pettused sisendkäibemaksuga

2.2.6.1 Sisendkäibemaksu vale mahaarvamine

Sisendkäibemaksu vale mahaarvamine on maksupettuse liik, mille puhul ettevõtja arvab sisendkäibemaksu maha kuludelt, mis ei ole ettevõtlusega seotud, või maksuvaba käibega seotud kuludelt¹³⁶.

Kõige tavalisem on ettevõtlusega mitteseotud kulutustelt sisendkäibemaksu mahaarvamine: ettevõtja ostab endale¹³⁷ või oma tuttavatele esemeid, mida kasutatakse isiklikuks tarbeks. Näiteks ostab ettevõtja oma pereliikmele kasutamiseks arvuti ja arvutiprogrammid, kuid registreerib need ettevõtte nimele ning arvab ostudelt sisendkäibemaksu maha. Teiseks levinud võimaluseks on, et ettevõtja teeb kulutusi teenusele, mis ei ole ettevõtlusega seotud, ning arvab sellelt sisendkäibemaksu maha, näiteks võtab ettevõtte nimel joogatunde võib ostab ettevõtte arvel puhkusereisi.¹³⁸

Keerulisemad on niisugused skeemid, mille käigus luuakse kunstlikud võimalused sisendkäibemaksu mahaarvamiseks maksuvaba käibega seotud kuludelt. Lisaks veel skeemid, kus jäetakse tegemata vajalikud korrigeerimised, mida oleks pidanud tegema vara kasutusotstarbe hilisemal muutumisel. Selle jaoks kasutatakse erinevaid tehinguid, et suurendada kunstlikult maksustatavat käivet. Sellist kuritarvituse liiki iseloomustab hästi Euroopa Kohtu Halifaxi kaasus.^{139 140}

¹³⁶ Elling, T., 2009, supra note 121, lk 31.

¹³⁷ Tulenevalt KMS-i § 2 lõikest 6 on omatarve maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Omatarbena ei käsitata sõiduauto kasutamist ettevõtlusega mitteseotud otstarbel, välja arvatud käesoleva seaduse § 30 lõike 4 punktides 3 ja 4 nimetatud juhtudel. Kauba võõrandamist või kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena, kui maksukohustuslane on selle kauba või selle kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud.

¹³⁸ Elling, T., 2009, supra note 121, lk 31.

¹³⁹ EKo 21.02.2006, C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, vs Commissioners of Customs & Excise.

¹⁴⁰ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 31.

Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et sisendkäibemaksu maha arvamise õigust ei teki käibemaksule, mida tuleb tasuda vaid sellepärast, et käibemaks on arvel näidatud. Euroopa Kohus selgitab, et sisendkäibemaksuna mahaarvatav käibemaks peab olema seotud konkreetse maksustatava kauba või teenuse tarnega, mille olemasolu tõestuseks peab olema arvel näidatud kauba või teenuse hind koos käibemaksuga ja ilma käibemaksuta. Ka on Euroopa Kohus leidnud, et sisendkäibemaksuna ei saa maha arvata niisugust käibemaksu, mis on seaduses sätestatud käibemaksust suurem. Samuti ei saa sisendkäibemaksu maha arvata käibelt, mida käibemaksuga ei maksustata.^{141 142}

Teatud liiki tehingute maksustamine käibemaksuga on ka praegusel ajal väga keeruline. Kõige problemaatilisem on olukord finantsteenuste maksustamisega, kuna tihti on raske tuvastada õiget maksustatavat väärtust. Näiteks juhul, kui valuutavahetus ei näe ette eraldiseisvat teenustasu, loetakse teenuse väärtuseks kursivahe. Probleem tekib siis, kui sama isik teeb lühikese aja jooksul erinevate valuutade ja erinevate kurssidega mitmeid tehinguid. Arvestada tuleb asjaoluga, et kurss muutub päeva jooksul. Sellest tulenevalt on väga raske välja tuua iga konkreetse tehingu ostu- ja müügihinna vahet ehk maksustatavat väärtust.¹⁴³

Käibemaksudirektiivi artikkel 80 annab Euroopa Liidu liikmesriikidele võimaluse kehtestada meetmeid, et korrigeerida isikute vaheliste käivate maksustatavat väärtust¹⁴⁴. Nimetatud säte puudutab olukordi, kus ettevõtluse tarbeks soetatud vara müüakse seotud isikule odavamalt maha ning müügil makstakse käibemaksu vähem, kui ostmisel maha arvati. Tulenevalt artikli 80 lõikest 1 võivad liikmesriigid maksupettuste vältimiseks võtta vastu meetmeid, et olukorras, kus tarnitakse kaupu või osutatakse teenuseid kellelegi, kellega on ettevõtjal tihedad isiklikud või perekondlikud sidemed, on maksustatavaks väärtuseks turuväärtus.¹⁴⁵

Euroopa Kohtu kohtupraktikast tuleneb, et kui siseriiklik õigus hindab vorminõudeid eirates tehtud tehingu taunitavaks või isegi tühiseks, ei saa see automaatselt kaasa tuua sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu. Käibemaksu mahaarvamist võib riik keelata üksnes juhul, kui leiab objektiivselt tõestamist, et käibemaksu mahaarvamist on kasutatud pettuse

¹⁴¹ EKo 13.12.1989, C- 342/87, *Hoge Raad vs Staatsecretaris van Financiën*.

¹⁴² Lind, K., 2012, supra note 8, lk 141.

¹⁴³ Lind, K. Maksustatav väärtus – probleemid kehtivas käibemaksuseaduses, *Juridica* 2007, nr 9, lk 639–650.

¹⁴⁴ Antud regulatsioon toodi kuuendasse direktiivi nõukogu 24.07.2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ. Direktiivi 2006/69/EÜ preambulis on seejuures märgitud, et täpselt määratletud asjaolude korral peaks liikmesriikidel olema võimalik sekkuda tarnete, teenuste ja soetuste väärtuse kindlaksmääramisse, et ära hoida maksukahju, mis tuleneb seotud isikute kasutamisest maksusoodustuste saamiseks. 01.01.2009. aastal jõustusid KMS-i § 12 lõiked 14-17, millega võeti üle direktiivi muudatused.

¹⁴⁵ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 32.

eesmärgil¹⁴⁶. Lisaks on Euroopa Kohus rõhutanud, et liikmeriikide poolt maksu täpseks kogumiseks ja pettuste vältimiseks kasutusele võetud meetodid peavad olema kooskõlas käibemaksudirektiiviga ega tohi seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.^{147 148}

Enamus kreditarvega teostatavatest käibemaksupettustest on otseselt seotud sisendkäibemaksu pettusega - kreditarvega maksupettuseid teostatakse üldjuhul eesmärgiga saada riigilt ebaseaduslikult sisendkäibemaksu. Näiteks olukorras, kus isik A müüb isikule B midagi ja B arvab sisendkäibemaksu maha. A esitab kreditarve, kuid B ei kajasta seda kreditarvet ning väidab, et ei ole seda kätte saanud.¹⁴⁹

2.2.6.2 Sisendkäibemaksu tehisk suurendamine

Sisendkäibemaksu tehisk suurendamine seisneb selles, et ettevõtja deklareerib sisendkäibemaksu suuremana sellest maksust, mida ettevõtja tegelikult ettevõtluse tarbeks soetatud teenustelt või kaupadelt on tasunud. Müüjaks võib olla variettevõtja, kes registreeritakse käibemaksukohustuslaseks ainult käibemaksupettuse organiseerimise eesmärgil, ta ei tasu riigile käibemaksu. Selliste pettuste puhul arvab ettevõtja sisendkäibemaksu maha niisuguste arвете eest, mida maksuinspektoril on raske kontrollida. Näiteks kasutatakse kõikvõimalikke erinevaid konsultatsiooniteenuseid. Samuti on lihtne arveid esitada erinevate ära tarbitavate kaupade, näiteks ehitusmaterjalid eest.¹⁵⁰

Sisendkäibemaksu pettuse puhul võib esineda olukord, kus tegelik müüja ei ole käibemaksukohustuslane ning ei soovi deklareerida võõrandamisest saadud tulu. Niisuguse pettuse puhul võib kasu saada nii ostja kui ka müüja.¹⁵¹

Sisendkäibemaksu tehisk suurendamine on väga levinud kreditarvega teostatav maksupettuse liik, näiteks olukorras, kus isik A müüb midagi isikule B ja pärast seda esitab A B-le kreditarve. B aga ei kajasta seda kreditarvet ning arvab sisendkäibemaksu maha¹⁵². Kreditarvega seotud pettused on peaaegu alati seotud sisendkäibemaksupettustega, mille eesmärgiks on riigilt sisendkäibemaksu saamine läbi erinevate pettuseskeemide.

¹⁴⁶ EKo 06.06.2006, C-439/04 ja C-440/04, *Axel Kittel*, p 55.

¹⁴⁷ EKo 27.09.2007, C-146/05, *Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn*.

¹⁴⁸ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 41-42.

¹⁴⁹ RK 3-1-1-23-15

¹⁵⁰ Elling, T., 2009, supra note 121, lk 31.

¹⁵¹ Ulmre, A., Laube, M., Elling, T., (2006), supra note 1, lk 47.

¹⁵² TlnHK 3-12-2353/22.

Sisendkäibemaks võimaldab petturil saada riigilt raha ilma reaalselt majandustegevust omamata. Sisendkäibemaksuga seotud pettuseid saab lihtsalt kombineerida või teistele maksupettuse liikidele lisada.

2.2.7 Fiktiivsete arvete väljastamine

Fiktiivsed tehingud on tehingud, mille puhul ettevõtja soovib maha arvata sisendkäibemaksu, kuid kaupa või teenust ei ole reaalselt olemas. Teisel juhul võib olla tehingusse kaasatud variisik/variühing (inglise keeles *missing trader*), kes omastab kauba või teenuse eest saadud tasu, kuid ei deklareeri või ei tasu antud tehingust tulenevat käibemaksu. Niisugused variisikud võivad esitada maksudeklaratsioonides reaalselt mitteeksisteerivaid arve eesmärgiga muuta pettuse avastamine raskemaks. Fiktiivsete arvete väljastamise maksupettuse puhul kasutatakse niinimetatud aheltehinguid, mille puhul kaup või teenus liigub edasi ahelas, milles on rohkem kui kaks osapoolt.¹⁵³

Näiteks registreerib sellise pettuse puhul üks ettevõtja end käibemaksukohustuslaseks ja hakkab teistele ettevõtjatele väljastama arveid¹⁵⁴, mida teised ettevõtja soovivad. Variettevõtjad väljastavad tegelikult fiktiivseid arveid, mida arvete saajad kasutavad, et saada riigieelarvest alusetult sisendkäibemaksu.

Aheltehing võib olla siseriiklik, kuid selles võidakse ära kasutada ka Euroopa Liidu sisest käivet (inglise keelses kutsutakse seda *Missing Trader Intra-Community fraud* või lihtsalt *MTIC fraud*). Aheltehingute puhul kasutatakse ahelas tihti riike, mis ei anna informatsiooni riigis tegutsevate ettevõtete kohta, või riike, kus on madalamad maksumäärad.¹⁵⁵

Fiktiivsete arvete puhul toimub raha liikumine pangakontodel selliselt, et fiktiivse arve alusel kantakse raha pangaarvele ning võetakse seejärel sealt sularahas välja. Arved väljastanud ettevõtja saab tavaliselt tasuks teatud protsendi sisendkäibemaksust, mis on õnnestunud riigieelarvest välja petta. Petturid, kes väljastavad fiktiivselt arveid, tegutsevad üldjuhul

¹⁵³ Ulmre, A., Laube, M., Elling, T., (2006), supra note 1, lk 50.

¹⁵⁴ Niisugust arvete esitamist kutsutakse ka arvevabrikuks.

¹⁵⁵ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 34.

lühikest aega, sest varem või hiljem avastab maksuametnik nende tegevuse. Tavaliselt eksisteerivad niisugused ettevõtted umbes ühe aasta.¹⁵⁶

Kreeditarvega seotud maksupettuste puhul kasutatakse tihti fiktiivseid arveid või fiktiivseid kreditarveid ning mõnikord ka mõlemaid. Enamjaolt kasutatakse fiktiivseid arveid selleks, et ebaseaduslikult sisendkäibemaksu maha arvata. Näiteks on võimalik toime panna sisendkäibemaksu pettus, mille puhul maksudeklaratsioonis kajastatakse kreditarvet, mida pole tegelikult kunagi esitatudki, et pärast sisendkäibemaks maha arvata.

2.2.8 Tolli- või aktsiisilao kasutamine maksupettuse eesmärgil

Sarnaselt pettustele, mis on seotud piiriüleste tehingutega, annab samasuguse tulemuse tolli- või aktsiisilao kasutamine. Tolli- ja aktsiisiladude kasutamine maksupettuse eesmärgil teeb maksuhalduri töö keerulisemaks, kuna sellisel juhul on raskem aru saada, et tegemist on fiktiivse tehinguga. Seda seepärast, et tolli- või aktsiisilaos on üheselt tõendatud kauba olemasolu ja samuti ka kauba omanik, tegevus tolli- või aktsiisilaos on allutatud maksuhalduri järelevalvele. Käibemaks erineb aktsiisist põhiliselt seetõttu, et käibemaks hõlmab endas kõiki müügitasandeid ja maksubaas on seotud kauba või teenuse väärtusega. Aktsiisid on seevastu ühetasandilised maksud ja üldjuhul ei ole aktsiisimäär seotud kauba väärtusega¹⁵⁷. Niisugust pettust võib maskeerida täiendavate tehingutega, mille puhul puhverettevõtte ostab kokku kaupu ja teenuseid, näiteks soetab arvutid, tarkvara ja tarkvaralitsentsi, ning võõrandab arvutid teise Euroopa Liidu liikmesriiki ning tarkvara ja litsentsid võõrandab lõpuks isikule, kes taotleb enamakse tagastamist pärast nende võõrandamist.¹⁵⁸

Eesti kohtusüsteemis on läbi käinud lahend¹⁵⁹, kus aktsiisilao pettuse juures kasutati kreditarvet. Pettuse eesmärk oli jätta käibemaks tasumata ja pakkuda seeläbi klientidele kütust konkurentidest odavamalt ning saada seeläbi konkurentsieelis. Selleks kasutati ära kuni 2012. aasta aprillini vedelkütuse seaduses¹⁶⁰ olnud kitsaskohta. Nimelt kehtestati 2011. aasta aprillis kütuse müügiga tegelevatele ettevõtetele miljoni euro suuruse tagatise nõue,

¹⁵⁶ Ulmre, A., Laube, M., Elling, T., (2006), supra note 1, lk 50.

¹⁵⁷ Lehis, L., 2014, supra note 89, lk 271.

¹⁵⁸ International VAT Association , Combating VAT Fraud in the EU. The Way Forward, lk 8. www.accountingnet.ie/artman2/uploads/iva_paper_final.pdf (28.02.2015).

¹⁵⁹ TlnHK 3-13-150/2.

¹⁶⁰ VKS RT I, 07.02.2012, 10.

mille täitmist tuli aktsiisilaopidajal kütuse väljastamisel majandustegevuse registrist kontrollida. Samas oli kuni 2012. aasta kevadeni aktsiisilaopidajal lubatud kütust väljastada ka teistele äriühingule, mis kinnitasid, et kasutavad kütust ainult oma tarbeks ja ei müü seda edasi - seda sätet kasutati organiseeritud kuritegeliku ühenduse poolt ära. Oma tarbeks väljastatud kütus müüdi läbi mitme varifirma edasi ning tekkinud käive jäeti õigesti deklareerimata. Kirjeldatud pettuse käigus deklareeriti fiktiivseid arveid ja kreditarveid, mille põhiline eesmärk oli pettuse avastamise raskendamine. Kuna seadust muudeti, ei saa kirjeldatud skeemi enam kasutada.

Kreditarvega seotud maksupettuste puhul ei ole tolli- või aktsiisilao kasutamine aktuaalne, kuna seadust muudeti.

2.2.9 Karussellpettused

Karussellpettuse nimetus tuleneb asjaolust, et samad kaubad liiguvad Euroopa Liidu piires ühest liikmesriigist teise, kus need uuesti edasi müüakse, ilma et need jõuaksid lõpptarbijani. Karussellpettust iseloomustab just rahvusvahelisuus, kuna sama kaubaga sooritatavad tehingud tehakse vähemalt kahes liikmesriigis, kuid tihti on karussellis osalevaid riike oluliselt rohkem. Pettuses kasutatakse sageli neid liikmesriike, millel on rangemad pangasaladusi puudutavad seadused. Kehtib reegel, et mida rohkem kauplejaid ja liikmesriike ahelas on, seda keerulisem on pettust uurida.¹⁶¹

Pettus toimib selliselt, et teises Euroopa Liidu liikmesriigis tegutsev isik müüb maksuvabalt kauba ning ostja on variühing ehk isik, kes jätab oma kohustused täitmata ja müüb kauba edasi isikule, kes arvab sisendkäibemaksu maha ja müüb kauba edasi teise riiki. Pettur võib nõuda ka enammakse tagastamist.

Variühingutele võib omistada järgmised omadused:

- variühing on eraldiseisev juriidiline isik;
- variühing asub maksuvabas või teiste riikidega võrreldes suhteliselt madalama maksumäära või -baasiga riigis;

¹⁶¹ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 37.

- variühing on kontrollitav realselt teise riigi (enamasti kõrgema maksumääraga riigi) residentide poolt;
- variühing omab majanduslikke huve peamiselt väljapool residentsusriiki;
- variühingu kasutamise üheks põhimotiiviks on kõrgema maksukoormusega riigis oleva seotud isiku maksukoormuse vähendamine.¹⁶²

Karussellpettuste puhul on oluline, et variühingutel puudub reaalne majandustegevus ning juhatuse liikmeteks on vormistatud variisikud¹⁶³. Variühingud eksisteerivad lühikest aega ja nende tegevus on näilik, neid juhitakse isikute poolt, kes oma asukohta vajadusel muudavad ja viivad tihti kriminaaltulu maksuparadiisidesse või siis sooritavad näiteks paar ühinemist-jagunemist ning viivad saadud raha legaalsesse käibesse muude tsiviilõiguslike tehingute kaudu.¹⁶⁴ Tulenevalt petturite koordineeritud tegevusest ja sellega kaasnevast konspiratiivsusest on karussellpettuste avastamine keeruline. Enamasti nõuab see kriminaalmenetluslikku sekkumist, sest tavapärased maksuhalduri käsutuses olevad maksumenetluse vahendid ei ole piisavad.¹⁶⁵

Karussellpettuse puhul võib kaup jõuda tagasi ka algsele müüjale. Keerulisematel juhtudel võib skeem olla spiraalikujuline: sama kaup liigub mitu ringi. Spiraalse liikumise puhul jõuab kaup tihti mustale turule.¹⁶⁶ Siin tulebki välja karussellpettuse skeemi põhiline erinevus aheltehingust: karussellpettuse puhul võidakse sisendkäibemaksu põhjendamatult maha arvata mitu korda, aheltehingu puhul toimub sisendkäibemaksu mahaarvamine ühel korral. Karussellpettuse üheks eesmärgiks võib olla ka kauba odavamaks muutmine ning seetõttu turul konkurentsieelise saamine. Eeltoodust tulenevalt võib karussellpettuse skeeme käsitleda kui kõige laiaulatuslikumat riigi maksutulude omastamist.¹⁶⁷

¹⁶² Uustalu, E. Välismaised variühingud, *Juridica*, 1998, nr 6, lk 300-305.

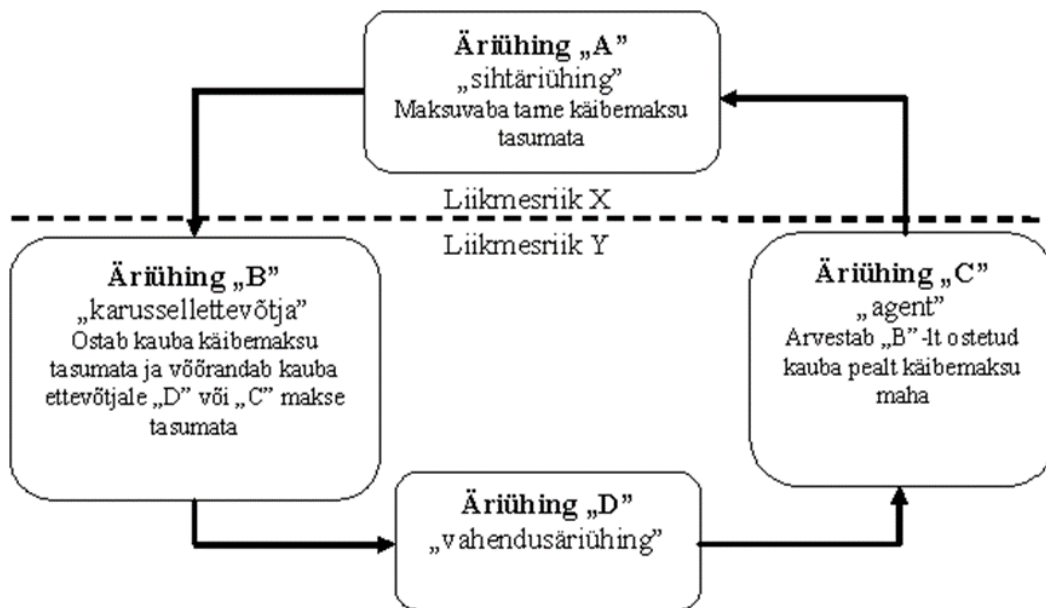
¹⁶³ Eesti keeles kasutatakse taoliste juhtorganite liikmete iseloomustamiseks sõna "tankist".

¹⁶⁴ Taolist teguviisi kutustakse rahapesuks.

¹⁶⁵ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 37.

¹⁶⁶ Borselli, F. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT Monitor*. September/October 2008, IBFD, lk 334. empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/2008-44.pdf (28.02.2015).

¹⁶⁷ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 38.



Joonis 1. Karussellpettuse skeem¹⁶⁸

Mida keerulisem on karussellpettuse skeem, seda rohkem tegutseb selles puhverettevõtjaid. Puhverettevõtja on vahelülilis variühingu ja sisendkäibemaksu maha arvava ettevõtja vahel. Puhverettevõtjaid kasutatakse, et muuta avastamise riski väiksemaks, kuna nad loovad mulje õiguspärasest tegevusest. Seejuures ei pruugi puhverettevõtjateks olla pahausksed petturid, vaid ka heausksed äriühingud¹⁶⁹, mis võõrandavad ostetud kauba edasi, omamata ülevaadet tervest tehinguahelast ning olemata teadlikud asjaolust, et ahel on loodud karussellpettuse toimepanemiseks. Puhverettevõtete roll on pettuse uurimise moonutamine, tagades olukorra, et puudub otsene kontakt kaupleja ja käibemaksu tagastamist taotleva ettevõtja vahel. Kuigi puhverettevõtteid iga kord ei kasutata, on neid enamiku karussellpettuste puhul vähemalt üks, enamasti mitu.¹⁷⁰

Karussellpettuste puhul tehakse tehinguid üldjuhul väikeste, kuid samas suure väärtusega kaupadega, näiteks erinevate elektroonikatoodetega. Samas kaubeldakse pettuseskeemide puhul ka näiteks autodega, mis on küll suured, aga väärtuslikud. Olukorras, kus kaup on

¹⁶⁸ Axel Kittel vs Belgia riik ja Belgia riik versus Recolta Recycling SPRL, punkt 31. http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30dda8c3caaf1d2146789845ef7a08180cda.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuPch50?doclang=ET&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=57664&occ=first&dir=&cid=81032.

¹⁶⁹ Euroopa Kohus on otsuse C-384/04 punktis 32 välja toonud, et antud olukorras vastutab isik ainult siis, kui isik on süüdi, ning muudel juhtudel ei saa isikul tekkida kohustust tasuda käibemaksu seoses tehingupartneri õigusvastase käitumisega. Kohtujuristi arvates võivad liikmesriigid kuuenda direktiivi alusel muuta isikut käibemaksu tasumise eest vastutavaks ka siis, kui isik tehingu teostamise ajal teadis või oleks pidanud teadma, et antud turustusahelas jäetakse käibemaks tasumata.

¹⁷⁰ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 38.

defitsiit, on asendatud kallihinnalised kaubad liiva või telliskividega ning mõnedel juhtudel on pettus toimunud ilma, et kaubad oleksid realselt liikunud.^{171 172}

Vaatamata asjaolule, et karussellpettustes kasutatakse enamasti suure väärtusega kaupasad, arveldatakse sageli sularahaga. Kasutatakse ka pangaülekandeid, kuid sel juhul on raha pangaarvel väga lühikest aega, pangaarved on ettevõtte nimel ja puudub igasugune viide füüsilistele isikutele.¹⁷³

Juhul, kui petturid otsustavad kaupa realselt liigutada, on neil transpordikulused ja formaalsusi silmas pidades kasulik kasutada väikese mahu ja kaaluga, aga suure väärtusega kaupasad. Kauba reaalse liigutamise puhul muutuvad niisugused pettuseskeemid ka raskemini tuvastatavaks - näiteks kui kaup läbib tollikontrolli, on maksuhalduril oluliselt keerulisem tuvastada, et tegemist on karussellpettusega. Karussellpettuses osalevad isikud vahetavad tihti pettusega heauskselt seotud tarnijaid ja kauplejaid, et muuta enda vahelejäämine keerulisemaks. Kui maksuhaldur avastab karussellpettuse, on enamasti tegemist suure maksuvõlga. Kuna maksupettur on üldjuhul variisik või varatu riulifirma, puudub maksuhalduril reaalne võimalus võlga kätte saada.¹⁷⁴

Lisaks kaupadele sooritatakse karussellpettuseid ka niisuguste teenustega, mida saab sarnaselt kaupadele müüa. Põhilised teenused, mida selliste pettuste sooritamiseks kasutatakse, on süsinikdioksiidi kvootide, internetitelefoni ja kõneminutite ning erinevatel pilvetehnoloogiatel põhinevate lahenduste müük.¹⁷⁵

Niisuguste teenuste puhul on maksuinspektoril maksupetturite vastu raske võidelda, sest need teenused, näiteks internetitelefoni kõneminutid, on ära kasutatava iseloomuga. R.T. Ainsworth toob välja, et on suur vahe, kas maksuhaldur otsib karussellskeemis keerlevat karpit mikrokiipidega või tuleb tal leida internetitelefoni kõneminuteid, mida on enne tarbimist korduvalt edasi müüdnud.¹⁷⁶ Sama autor selgitab, et toitlustamine restoranis, autoremont ja maja värvimine on näited tarbitavatest teenustest. Tarbitavaid teenuseid ei müüda üldjuhul edasi, kuna need tarbitakse ära esmase ostja poolt. Nendest erinevad kaubeldavad teenused,

¹⁷¹ Laundering the proceeds of VAT carousel fraud. Financial Action Task Force, 2007, lk 3. <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf> (03.12.2014).

¹⁷² Lind, K., 2012, supra note 8, lk 39.

¹⁷³ Ulmre, A., Laube, M., Elling, T., (2006), supra note 1, lk 53.

¹⁷⁴ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 39.

¹⁷⁵ Ibid, lk 35-40.

¹⁷⁶ Richard T. Ainsworth. VAT Fraud and Technological Solutions, Boston University, 2010, lk 206. [www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/\\$file/AINSWORTH-16.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/$file/AINSWORTH-16.pdf) (02.03.2015).

mis on algusest peale mõeldud edasimüümiseks. R.T. Ainsworth selgitab, et sellised teenused on omadustelt sarnased kaupadele, kuid neid on funktsionaalselt keeruline käsitleda mitte-teenustena.^{177 178}

Kaspar Lind on oma doktoritöös esitanud idee, et kui asendada sihtkohamaa¹⁷⁹ printsiip päritolumaal¹⁸⁰ printsiibiga, selliseid probleeme Euroopa Liidus ei tekiks. Seda põhjusel, et maksuvaba soetamise puhul on maksupettuse toimepanemine eriti kasulik, kuna puudub sisendkäibemaks, mis vähendaks maksupetturi ebaseaduslikku tulu. Kui soetamisel peaks tasuma käibemaksu müüjale, oleks võimalik saada õigusvastane eelis lisandunud väärtuse ja sellele lisatud käibemaksu osas. See poleks aga eriti märkimisväärne. Saades müüjalt maksuvabalt kauba ning müües selle käibemaksuga, on eelis suurem ning sel juhul tekib võimalus müüa kaupa odavamalt, alla turuhinna.¹⁸¹

Päritolumaal printsiibi rakendamise puhul tekivad probleemid täpse riigi määratlemisel, kust kaup või toode pärit on. Näiteks juhtudel, kui lõplik kaup või toode koosneb eri detailidest, mis on toodetud kõik eri riikides, ning nende detailide tootmine kujutab endast olulisemat osa kauba väärtusest. Sellest tulenevalt on lihtsam rakendada sihtkohamaal printsiipi, mis ei tekita konkurentsimoonusi.¹⁸²

Eesti kohtupraktikas on olnud karussellpettusi, milles kasutatakse ühe pettuse osana kreditarvet¹⁸³. Pettuse eesmärk on riigilt ebaseaduslikult sisendkäibemaksu saamine, mille avastamist raskendab pettuse skeemi keerulisus.

2.2.10 Kreditarvetega seotud maksupettuste liigid

Kaspar Lind liigitas oma doktoritöös „Käibemaksupettused ja nende tõkestamine“ maksupettused 9 liiki: müügikäibe varjamine, maksukohustuslasena registreerimata jätmine, 0%-lise maksumäära kuritarvitamine, fiktiivne kauba väljavedu, maksvõimetusega kaasnevad

¹⁷⁷ Richard T. Ainsworth. VAT Fraud: MTIC & MTEC – The Tradable Services Problem, Boston University, lk 2, papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1708080 (03.03.2015).

¹⁷⁸ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 39.

¹⁷⁹ Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G., Lehis, L., 2012, supra note 119, lk 266.

¹⁸⁰ Lind, K. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses, *Juridica*, 2001, nr 4, lk 243-244.

¹⁸¹ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 36.

¹⁸² Ibid, lk 244.

¹⁸³ TlnRnK 3-09-709/454.

maksuriskid, pettused sisendkäibemaksuga (sisendkäibemaksu vale mahaarvamine ja sisendkäibemaksu tehisklik suurendamine), fiktiivsete arvete väljastamine, tolli- või aktsiisilao kasutamine maksupettuse eesmärgil ja karussellpettused.

Võttes aluseks Kaspar Linnu liigituse, jagab käesoleva töö autor käibemaksupettused kaheks: käibemaksupettused, mille puhul saab kreditarvet kasutada, ja käibemaksupettused, mille puhul kreditarvet ei saa või pole mõtet kasutada.

Fiktiivne kauba väljavedu, maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid, pettused sisendkäibemaksuga, fiktiivsete arvete väljastamine ja karussellpettused on need pettuste liigid, mille puhul kreditarvet saab kasutada. Neid pettuseid iseloomustab asjaolu, et kreditarve abil üritatakse ennekoike riigilt sisendkäibemaksu välja petta.

2.3 Maksupettuste vältimise viisid

2.3.1 Käibemaksu laekumise süsteemi modifitseerimine

Üheks võimaluseks maksupettusete vastu võitlemisel on maksu laekumise süsteemi tehnilise poole muutmine. Hetkel toimub maksu laekumise arvestus tekkepõhiselt, käibemaksu arvestamisel ei ole oluline tasumine ega laekumine, vaid kauba võõrandamine või teenuse osutamine. Sisendkäibemaksu mahaarvamisega on oluline kauba või teenuse ja arve saamine. Kui isik tasub saadud kauba või osutatud teenuse eest, tuleb tal maksta käibemaks kauba müüjale või teenuse osutajale, kes peab omakorda pärast oma arvestuse tegemist tasuma käibemaksu riigile. Hetkel kehtiva süsteemi kohaselt toimub käibemaksu tasumine pärast seda, kui isik on arvestatud käibemaksust sisendkäibemaksu maha arvanud. Juhul, kui arvutus on positiivne, tasub isik riigile täiendavalt käibemaksu. Juhul, kui arvutus on negatiivne, tekib isikul tagastusnõue riigi vastu.¹⁸⁴

Käibemaksu laekumise süsteemi modifitseerimise kohta on kirjutatud käibemaksu rohelises raamatus, kus on välja toodud neli erinevat mudelit¹⁸⁵, kuidas muuta käibemaksu laekumise süsteemi paremaks tänu tehnoloogiliste võimaluste arengule. Samas on just tehniline pool see, mis seab nende mudelite rakendamise kahtluse alla.¹⁸⁶ Kõiki nelja erinevat mudelit on

¹⁸⁴ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 89-91.

¹⁸⁵ Supra note 119, lk 20.

¹⁸⁶ Vyncke, K., Cordewener, A., De Broe, L. Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System by Levying VAT at EU level. International VAT Monitor. July/August 2011, IBFD, lk 242.

täpsemalt analüüsitud Euroopa Komisjoni poolt tellitud uuringus, mille on koostanud rahvusvaheline audiitorbüroo PricewaterhouseCoopers.¹⁸⁷

Esimest mudelit nimetatakse jagatud makse mudeliks. Selle mudeli põhjal toimub kauba või teenuse eest tasumine panga vahendusel ning selle käigus jagab pank makse kaheks ja riigile laekub tasumisel käibemaks otse ostjalt. Jagatud makse mudel toimib nõnda, et ostja tasub käibemaksu blokeeritud käibemaksukontole, mida müüja saab kasutada ainult selleks, et tasuda käibemaksu oma tarnijate blokeeritud käibemaksukontodele.¹⁸⁸

Kirjeldatud mudeli puhul on eeliseks asjaolu, et juba varajases käibemaksu kogumise staadiumis kantakse käibemaks füüsiliselt blokeeritud pangakontole, mida saab kasutada ainult teatud kindlal eesmärgil ja mida on maksuhalduril lihtne kontrollida. Rohelisest raamatust tuleb samas välja, et niisugune süsteem ei paku lahendust, kuidas tuleks käsitleda sularaha- või krediitkaarditehinguid.¹⁸⁹ Kaspar Lind on oma uurimuses välja toonud, et tänapäeval pole sunniviisiliselt sularahatehingute välistamine käibemaksupettuste vältimiseks mõeldav¹⁹⁰. Tegemist on tehnilisest küljest keerulise süsteemiga, mille väljatöötamine ja töös hoidmine eeldaks väga suuri infotehnoloogilisi kulutusi nii maksuhaldurilt kui ka maksukohustuslastelt. Eraldi probleemiks on veel asjaolu, et kirjeldatud süsteem ei hõlma sularahatehinguid, mitterahalisi makseid, tasaarvestusi, bartertehinguid ja krediitkaardimakseid. Lisaks on leitud, et kirjeldatud süsteem ei pruugi tegelikkuses maksupettustega võitlemisel väga efektiivne olla.¹⁹¹

Niisugune süsteem on kreditarvega seotud maksupettuste vastu võitlemiseks poolik lahendus, kuna see ei hõlma sularaha- või krediitkaarditehinguid. Maksupetturid saaksid kirjeldatud süsteemi rakendamisel hakata kasutama sularaha ja see muudaks süsteemi mõttetuks. Teine probleem seisneb selles, et süsteemi rakendamine võib osapooltele ebamõistlikke kulutusi kaasa tuua, kulutused süsteemi arendamisele ja ülalhoidmisele võivad olla suuremad, kui sellest saadav kasu.

¹⁸⁷ PricewaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial Intermediaries. 2010, lk 5. ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf (15.02.2015).

¹⁸⁸ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 91.

¹⁸⁹ Supra note 119, lk 20.

¹⁹⁰ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 91.

¹⁹¹ Federation of Enterprises in Belgium. FEB reply to the Green Paper on the Future of VAT, 2011. ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/summary_vat_green_paper.pdf (05.03.2013).

Teist mudelit nimetatakse keskse andmebaasi mudeliks. Selle mudeli puhul koostatakse käibemaksuga maksustatud arvetele eraldi keskandmebaas, mida maksuhaldur saab reaajas jälgida. Mudel eeldab, et elektrooniliste arvete esitamine on maksukohustuslaste vaheliste tehingute korral kohustuslik, andmete esitamine toimub reaajas ja arvetel kajastatud andmeid kontrollib aktiivselt maksuhaldur. Kirjeldatud mudel võib parandada järelevalvet, kuid ei pruugi tagada maksude laekumist.¹⁹²

On ebatõenäoline, et see süsteem vähendaks oluliselt käibemaksupettuste arvu, kuna tehinguid tehakse tõenäoliselt tihedamini ja rohkem, kui maksuhaldur neid reaajas jõuab jälgida ja kontrollida. Kirjeldatud süsteem annab maksuhaldurile ülevaade, kas ja kuidas pooled on ühte ja sama tehingut deklareerinud ning kas pooled täidavad enda kohustusi. Samas on probleem selles, et niisugune teave ei aita maksuhaldurit kaugemale, sest formaalselt õiguspärased tehingud ei erine tihti kuritarvitustest ning maksuhalduril on ikkagi vaja teha täiendavaid kontrollitoiminguid ja koguda informatsiooni tehingute tegeliku sisu kohta, ning seda ei saa läbi viia arvutiekraani taga.¹⁹³

Kolmandat mudelit nimetatakse arvete andmebaasi mudeliks. Selle mudeli puhul kasutatakse spetsiaalseid käibemaksu andmebaase, millele on maksuhalduril kerge ligi pääseda, et sealt arveid kontrollida. Arvete andmebaasi mudeli puhul peab maksukohustuslane looma läbi raamatupidamise standardse andmekogumi ja selle üles laadima niisugusesse keskkonda, millele on maksuhalduril ligipääs.¹⁹⁴

Sarnaselt keskse andmebaasi mudelile parandab ka arvete andmebaasi mudel järelevalvet ja võimaldab kiiremini kontrollida tehingute korrespondeerivust, kuid lõppkokkuvõttes ei välista see valeandmete deklareerimist ja maksude maksmata jätmist. Arvete andmebaasi mudeli puhul on positiivne, et see võib aidata kiirendada maksupetturite tuvastamist ja nende tegevuse tõkestamist. Ka käibemaksu rohelises raamatus tuuakse välja, et selle mudeli kasutamine ei välista varifirmade pettusi, sest kaupleja kadumise korral kaob ka tema käibemaksuandmebaas, kuid see võimaldab pettuseid kiiremini avastada.^{195 196}

Neljanda mudeli puhul kasutatakse sertifitseerimist: maksukohustuslane peab vastama ettenähtud tingimustele. Sisuliselt tähendab see, et käibemaksualaste nõuete täitmise

¹⁹² 2012, supra note 8, lk 93.

¹⁹³ Ibid, lk 93.

¹⁹⁴ PricewaterhouseCoopers, supra note 187, lk 14.

¹⁹⁵ 2010, supra note 119, lk 20.

¹⁹⁶ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 94.

menetlus ja sisekontroll sertifitseeritakse.¹⁹⁷ Niisuguse tegevuse käigus saab korrastada ja ühtlustada erinevate maksukohustuslaste maksuarvestust ning tehingute kajastamist. Sertifitseerimine võib endaga kaasa tuua kohustuse kasutada teatud kindlat tarkvara või teatud kindlatele nõuetele vastavat tarkvara.

Audiitorbüroo PricewaterhouseCoopers on oma uuringus välja toonud, et mudeli eeliseks on teadmine, et maksukohustuslased kasutavad ühesuguseid süsteeme, mis vähendab riske. See omakorda võimaldab kontrollimisel suunata tähelepanu nendele maksukohustuslastele, kes kujutavad endast suuremat riskigruppi.¹⁹⁸ Sertifitseerimise mudel on sisuliselt olemasolevate nõuete täiustamine. Sarnaselt eelnevate mudelitega võib sertifitseerimise mudeli rakendamine parandada küll järelevalvet ja lihtsustada maksuhalduri toiminguid, kuid suure tõenäosusega ei hoia see ära maksupettuseid. Maksupettuste puhul on petturid tihti valmis täitma erinevaid formaalseid kriteeriume, suure tõenäosusega on nad vajadusel valmis ka sertifitseeritud tarkvara kasutama.¹⁹⁹

Nii keskse andmebaasi mudel, andmebaasi mudel kui ka sertifitseerimine võivad osaliselt aidata kreditarvete pettuse eesmärgil kasutamise vastu, sest kõigi kolme mudeli puhul on maksuhalduril tehingutest hea ülevaade ning see võimaldab käibemaksupettusi kiiremini avastada. Kirjeldatud mudelid ei aita kreditarvega seotud käibemaksupettuseid ära hoida, kuid need annavad maksuhaldurile võimaluse käibemaksupettuste kiiremaks tuvastamiseks.

Kõikide kirjeldatud mudelite jaoks on vaja välja töötada ja ülal hoida erinevaid infotehnoloogilisi vahendeid. Niisugused süsteemid on üldjuhul kallid ning ka nende töös hoidmine läheb palju maksma. Tehniliste lahenduste puhul tekib küsimus, mis juhtub siis, kui süsteem mingil hetkel enam ei tööta. Maksuhalduri tegevust ei saa siduda ühe kindla tehnilise lahendusega, sest kui see lahendus lakkab töötamast, ei ole maksuhalduril enam võimalik midagi ette võtta: kogu informatsioon liigub läbi kindlate kanalite, mis enam ei tööta.

¹⁹⁷ 2010, supra note 119, lk 20.

¹⁹⁸ PricewaterhouseCoopers, supra note 187, lk 15.

¹⁹⁹ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 95.

2.3.2 Pöördmaksustamise laiem rakendamine

Üheks kõige tõhusamaks viisiks käibemaksupettustega võitlemisel peetakse pöördmaksustamist. Kaspar Lind on oma doktoritöös välja toonud, et pöördmaksustamine ja selle laiaulatuslik kasutamine käibemaksudirektiivis on parim võimalus võidelda käibemaksupettustega. Pöördmaksustamise eeliseks saab pidada, et see võimaldab maksupettuseid lihtsalt vältida ning samas ei kaasne sellega suuremaid negatiivseid mõjusid.²⁰⁰

Pöördmaksustamine tähendab, et müüja asemel pannakse tehingult käibemaksu tasumise eest vastutavaks ostja ehk käibemaksu tasumine toimub ostukäibelt. Sellest tuleneb ka nimi pöördmaksustamine: müüjapoolne vastutuskohustus pööratakse ümber ja pannakse ostjale. Pöördmaksustamise puhul vabaneb müüja maksu arvestamise ja tasumise kohustustest, kuid see ei muuda käivet müüja jaoks maksuvabaks ega piira müüja õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele. Pöördmaksustamise puhul peab isik kontrollima, kas ostja või teenuse saaja on maksukohustuslane või mitte, ning kui tegemist on maksukohustuslasega, ei pea käibemaksu lisama.²⁰¹

Pöördmaksustamist kasutatakse Euroopa Liidus ühenduse siseste kauba- ja teenusetarnete maksustamisel, millega kaasneb kauba müüjale või teenuse osutajale rakenduv 0%-line maksumäär. Pöördmaksustamine kehtestatakse põhiliselt valdkondades, kus kaupade võõrandamisel või teenuste osutamisel on laiemalt levinud erinevate variühingute kasutamine, mille tõttu jääb käibemaks tasumata.²⁰² Euroopa Liidus saab liikmesriik pöördmaksustamist rakendada ainult nende kindlate kaupade ja teenuste suhtes, mille puhul seda lubab käibemaksudirektiivi artikkel 199.²⁰³

Pöördmaksustamine on üks põhilistest maksupettusega võitlemise viisidest, mida on asunud Euroopa Liidus tõsisemalt kaaluma.²⁰⁴ Pöördmaksustamine eeliseks on, et see lahendaks

²⁰⁰ Ibid, lk 116-118.

²⁰¹ Lehis, L., 2014, supra note 89, lk 283.

²⁰² Lind, K., 2012, supra note 8, lk 60-61.

²⁰³ Vastav meede on ära seletatud käibemaksudirektiivi preambula punktis 42, millest ilmneb, et „liikmesriikidel peaks olema võimalik teatavatel juhtudel panna vastutus käibemaksu maksmise eest tarne või teenuse saajale. See aitaks liikmesriikidel eeskirju lihtsustada ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul.” curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db998ca160a59942b9b82b8217ea261715.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLbhf0?doclang=ET&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=138381&occ=first&dir=&cid=466546 (05.03.2015)

²⁰⁴ PricewaterhouseCoopers, Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive Final Report to the European Commission, 2007.

selliste maksupettuste probleemi, mille puhul tehakse näilikke tehinguid või osaletakse karussellpettuse skeemides, ning lahedaks probleemid ka nendes olukordades, kus tehakse tehinguid kinnisasjadega või muu varaga enne maksejõuetust. Juhul, kui käibemaks ei satu müüja kätte, kaotavad tähenduse senised suurt maksukahju tekitanud nõndanimetatud arvevabrikute, aheltehingute ja karussellpettuste skeemid, mille oluline osa on variühing, kes jätab käibemaksu tasumata.²⁰⁵

Samas tuleb nentida, et pöördmaksustamisega kaasnevad omad probleemid. Pöördmaksustamise kasutamine teatud kaupade või teenuste puhul toob kaasa pettuste liikumise teistesse valdkondadesse, millele omakorda üldjuhul on järgnenud pöördmaksustamise regulatsiooni laiendamine. Käesoleva magistritöö autor nõustub Kaspar Linnuga, kes leiab oma uurimuses, et pöördmaksustamine on küll efektiivne vahend, kuid kui seda rakendada senisel moel, ei ole pöördmaksustamisest käibemaksupettuste vastu võitlemisel väga suurt abi, kuna pettus läheb üle teise valdkonda. Seetõttu peaks hakkama pöördmaksustamist rakendama kõikidele tehingutele alates teatud piirmääradest.²⁰⁶

2.3.3 Tagatise nõudmine maksumaksjalt

Üks maksupettustega võitlemise viise on tagatise nõudmine. Tagatise nõudmine võib seisneda pangagarantiis, deposiidis, käenduses või oma vara pantimises maksuhalduri kasuks võimaliku maksuvõla tasumise tagamiseks. Tagatise nõudmine üheks põhiideeks on, et see peab võimaldama vältida variühingute teket, kuna variühingu ühed peamised tunnused on vara puudumine ja kohustuste mittetäitmine. Tagatise andmise kohustuse eesmärgiks on välistada variühingute loomise soovi, sest kohustuste mittetäitmisele järgneb tagatise täitmisele pööramine. Tagatise võib kasutada erinevalt. Toetudes Kaspar Linnu doktoritööle²⁰⁷, toob autor välja võimalikud tagatiste liigid.

Esimesel juhul on tegemist tagatisega, mis antakse tulevikus tekkiva maksukohustuse katteks. Sellisel juhul sätestab õigusakt tagatise alused ning annab maksuhaldurile õiguse rakendada abinõusid või taotleda kohtult abinõude rakendamist, mille eesmärgiks on tagada

ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf (07.01.2015).

²⁰⁵ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 60-61.

²⁰⁶ Ibid, lk 116-117.

²⁰⁷ Ibid, lk 105-106.

maksunõude täitmine. Näiteks võib niisuguseks aluseks olla maksuhalduri kahtlus, et maks võib jääda tasumata.²⁰⁸

Teisel juhul on tegemist tagatisega, mis antakse tagastusnõuete täitmisel. Tehnilise poole pealt võib tagastusnõuetega seotud asjaolude kindlaks tegemine võtta aega, kuid maksuhaldur ei saa sel ajal keelduda täielikult tagastusnõude täitmisest, sest ettevõtja suhtes võib see olla ebamõistlikult koormav. Näiteks ekspordile keskendunud ettevõtja võib oluliselt rahavoogudes kaotada, kui tema poolt sooritatud ostudelt tasutud sisendkäibemaksu tagastamine toob mitmel järjestikkusel perioodil kaasa kontrolli ja maksuhaldur peatab tekkinud enammakse tagastamise.²⁰⁹ Niisuguses olukorras on tagatis paindlik vahend, mis ühest küljest võimaldab jätkata majandustegevusega, kuid teisest küljest välistab maksude mittelaekumise riski. Sellist tüüpi tagatis on kehtestatud ka Eestis.^{210 211}

Kolmandal juhul võetakse tagatis äriühingult siis, kui ta kantakse käibemaksukohustuslaste registrisse. Niisuguse süsteemi puhul on tõenäosus, et pikalt tegutsenud ettevõtja osutub osaliseks käibemaksuskeemis, mille ainus eesmärk on karussell- või muu sarnane pettus, väiksem, kuna see välistab juba alguses variühingud, millel realselt ei saagi kunagi mingit vara olema. Praktikast kasutatakse õigusrikkumiste toimepanemiseks tihtipeale äsja loodud ettevõtteid. Algajatel ettevõtetel kirjeldatud tagatise nõudmise peaks välistama või vähemalt keerulisemaks muutma niisuguste variettevõtete asutamise, mis oleksid käibemaksukohustuslased ja mida saaks samal ajal kasutada õigusvastastes skeemides.²¹²

Autor leiab, et tagatis ei ole olemuselt lahendus käibemaksupettuste vastu, kuna käibemaksupettustest tulenev kahju võib tihti olla kordades suurem, kui on tagatis. Tagatis võib olla üheks osaks käibemaksupettustega võitlemisel, kuid ei lahenda käibemaksupettustega seotud probleeme. Tagatise seadmisel tuleb arvestada ka sellega, et see ei oleks alustavale ettevõtjale liiga koormav. Tuleb kaaluda, kas käibemaksupettustest tulenev kahju on riigile niivõrd suur, et see tasakaalustab koorma, mis tagatise seadmisega alustavale ettevõtjale pannakse.

²⁰⁸ Ibid, lk 105-106.

²⁰⁹ Tulenevalt MKS-i § 107 lõikest 1 on maksuhalduril õigus peatada antud seaduse §-s 106 nimetatud tagastusnõude täitmine juhul, kui maksukohustuslase tegevuses on tuvastatud antud seaduse või MKS-i rikkumise tunnuseid ning seoses rikkumisega on alustatud kriminaalmenetlust või väärteomenetlust.

²¹⁰ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 106.

²¹¹ Eestis on antud tagatise liik kasutusel ning seda reguleerib MKS- i §107 lg 5, millest tulenevalt tagastusnõude täitmise pikendamise või peatamise korral käesolevas seaduses või maksuseaduses sätestatud juhtudel on maksukohustuslasele õigus tagastusnõude täitmisele, kui maksukohustuslane esitab piisava tagatise. Tagatise esitamine ja aktsepteerimine toimub vastavalt käesoleva seaduse §-dele 120–127.

²¹² Lind, K., 2012, supra note 8, lk 106.

2.3.4 Solidaarse vastutuse rakendamine

Tulenevalt käibemaksudirektiivi artiklitest 193-200 ja 202-205 võivad liikmesriigid kehtestada ettevõtjatele solidaarse vastutuse. Sellest tulenevalt saavad liikmesriigid sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt keegi teine lisaks sellele isikule, kes on kohustatud käibemaksu tasuma. Solidaarse vastutuse puhul on positiivne, et see võimaldab korraga esitada nõudeid rohkemate isikute vastu. Niisuguse regulatsiooniga püütakse erinevate karussellpettuste kasutamist keerulisemaks teha, kuna maksukohustuslasel on küll jätkuvalt õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kuid selle süsteemi puhul saab talt välja nõuda tarneahelas eespool oleva isiku maksuvõla. Solidaarse vastutuse rakendamise üheks suuremaks puuduseks on maksusaladuse²¹³ kaitse. Kui solidaarselt peavad vastutama mitu isikut, on neil sellest tulenevalt omavahel regressnõuded. Eeltoodust järeldub, et nõue tuleb esitada mitme isiku suhtes korraga. Juhul, kui nõuded esitatakse mitme tarneahelas oleva isiku suhtes korraga, ei pea tegemist olema tehingupartneritega ning seetõttu võib solidaarse nõude esitamine tähendada maksusaladuse avaldamist kolmandatele isikutele.²¹⁴ Solidaarse vastutuse seadmine võib olla ausale ettevõtjale liiga suureks koormaks, on ebaõiglane, kui aus ettevõtja peab kellegi teise osavalt sooritatud pettuse kinni maksma.

2.3.5 Üleminek kassapõhisele arvestuspõhimõttele

Üldiselt jaotatakse käibemaksu arvestus tekkepõhiseks ja kassapõhiseks arvestuseseks²¹⁵. Kassapõhine raamatupidamine on lihtsustatud arvestus, mille puhul on oluline vaid raha liikumine. Tulu kajastatakse siis, kui raha laekub, ja kulu kajastatakse siis, kui raha makstakse. Eestis lubatakse kassapõhist raamatupidamist kasutada vaid FIE-del. Kassapõhise arvestuspõhimõtte eelis on, et see on lihtne ja loogiline süsteem, mis on kergesti mõistetav.

²¹³ MKS-i § 26 lg 1 defineerib ära maksusaladuse kaitse, mille puhul maksuhaldur, tema ametnikud ja töötajad on kohustatud hoidma saladuses maksukohustuslast puudutavat teavet, sealhulgas kõiki andmekandjaid (otsused, aktid, teated ja muud dokumendid) maksukohustuslase kohta, teavet andmekandjate olemasolu kohta, äri- ja pangasaladust, mida nad teavad seoses maksude tasumise õigsuse kontrollimise, maksu määramise, maksuvõla sissenõudmise, maksuõigusrikkumise asja menetlemise või muude teenistus- või töökohustuste täitmisega. Maksusaladuse hoidmise kohustus ei lõpe teenistus- või töösuhte lõppemisega.

²¹⁴ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 80-85.

²¹⁵ Tekke- ja kassapõhine arvestus on täpsemalt defineeritud RPS-i §-s 5:

- (1) Kassapõhine arvestus on majandustehingute kajastamine vastavalt majandustehinguga seotud raha laekumisele või väljamaksmisele.
- (2) Tekkepõhine arvestus on majandustehingute kajastamine vastavalt majandustehingu toimumisele, sõltumata sellest, kas sellega seotud raha on laekunud või välja makstud. Aruande koostamisel tehakse reguleerimis- ja lõpetamiskanded, mis võimaldavad määrata aruandeperioodi tulud ja kulud.
- (3) Raamatupidamist peetakse tekkepõhiselt, kui käesolevast seadusest ei tulene teisiti.

Kassapõhine raamatupidamine on igale inimesele arusaadav, kuna seda kasutatakse oma isiklike rahaasjade korraldamisel. Kassapõhisel raamatupidamisel on aga omad miinused, millest kõige olulisem on asjaolu, et osa informatsiooni läheb kaduma. Raamatupidamises puudub info laekumata müügiarvete ja maksmata ostuarvete kohta.²¹⁶

Euroopa Nõukogu 30.07.2007 otsuses nr 2007/133/EÜ märgitud, et kassapõhine raamatupidamisarvestuse kava on mõeldud lihtsustamiseks väikesemate ja keskmise suurusega ettevõtjate jaoks.²¹⁷

Käibemaksu tekkepõhine arvestust tähendab, et kauba müüja või teenuse osutaja peab tasuma käibemaksu enne, kui ta ostjalt raha saab. Sellises olukorras on suuremad ettevõtjad eelisseisus, kuna nad saavad oma tarne- ja makseaegu partneritele dikteerida. Tavaliselt tehakse seda tüüptingimustega.²¹⁸

Kaspar Lind on oma doktoritöös välja toonud, et näiteks Saksamaa õigusteadlane H. Stadie peab tekkepõhist regulatsiooni puudulikuks ning on seisukohal, et selleks puudub igasugune mõistlik põhjus. Ta viitab asjaolule, et juhul, kui ostja ei maksa ostetava kauba või teenuse eest, kuid samal ajal arvab sellelt sisendkäibemaksu maha, saab ostja tegelikult põhjendamatu eelise. Esiteks saab ta intressisoodustuse selle läbi, et tasumisega viivitamisel, kuid sisendkäibemaksu maha arvates tekib olukord, kus isik vähendab oma maksukohustust maksuga, mida ta realselt tasunud ei ole. Juhul kui müüja muutub maksevõimetuks või õnnestub ostjal mõnel muul viisil vältida kauba või teenuse eest tasumist, viib tekkepõhine arvestus lõpptulemusena selleni, et antud isik saab riigi poolt toetuse sisendkäibemaksu ulatuses.²¹⁹

Majanduslikult keerulisematel aegadel, kui mitmed kauba ostjad või teenuse saajad jätaavad oma arved tasumata, võib niisugune olukord tuua müüjale rasked majanduslikud tagajärjed. Käibemaksudirektiivis on niisugune olukord lahendatud maksustatava väärtuse kaudu artiklis 90. Artikli 90 järgi saab maksustatavat väärtust maksejõuetuse puhul vähendada vastavalt osalisele või mittetäielikule tasumisele. Liikmesriikidele on antud õigus selline regulatsioon

²¹⁶ Teearu, K. Kassapõhine vs tekkepõhine raamatupidamine, 2014. pilvebyroo.ee/tekkepõhine-raamatupidamine/ (08.03.2015).

²¹⁷ Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G., Lehis, L., 2012, supra note 119, lk 360-362 .

²¹⁸ Tulenevalt VÕS-i § 35 lõikest 1 nimetatakse tüüptingimuseks lepingutingimust, mis on eelnevalt välja töötatud tüüplepingutes kasutamiseks või mida lepingupooled muul põhjusel ei ole eraldi läbi rääkinud ja mida tüüptingimust kasutav lepingupool (tingimuse kasutaja) kasutab teise lepingupoole suhtes, kes ei ole seepärast võimeline mõjutama tingimuse sisu.

²¹⁹ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 101-102.

kehtestada, aga osad riigid, kaasa arvatud Eesti, pole seda siiani teinud²²⁰. Kauba ostja või teenuse saaja, kes on tehingult käibemaksu maha arvanud, kuid tegelikult kauba või teenuse eest ei ole tasunud põhjusel, et ta ei tunnista arvel näidatud summasid, peaks enda käibemaksuarvestust parandama, et tagada korrespondeerivus.²²¹

Kuna tekkepõhine käibemaksuarvestus toob endaga kaasa suurel määral erinevaid probleeme, võib küsida, miks seda kasutatakse ning miks ei ole üle mindud kassapõhisele käibemaksuarvestusele. Kaspar Lind on oma doktoritöös välja toonud, et raamatupidamisarvestus toimub tekkepõhiselt ning tulenevalt sellest arvestatakse ka käibemaksu tekkepõhiselt. Niisuguse korralduse idee on säästa maksukohustuslasi ja välistada üleliigselt keeruline ja mahukas arvestus. Kuna tekkepõhine raamatupidamine on tänapäeval ülemaailmselt levinud, tooks Euroopa Liidus raamatupidamisarvestuse kassapõhiseks muutmine kaasa suured ebakõlad ja probleemid rahvusvaheliselt tegutsevatele ettevõtjatele ning nõuaks Euroopa Liidus tegutsevatelt ettevõtjatelt topeltarvestuse pidamist.²²²

Ilmselt ei hakata kogu raamatupidamisarvestust ainult käibemaksu pärast kassapõhiseks muutma. Tänu raamatupidamisprogrammide arengule on eeldatavasti tulevikus tekkepõhise ja kassapõhise arvestuse koos pidamine võimalik - mõlema arvestusviisi koos toimimine oleks autori arvates väga tõhus moodus erinevate käibemaksupettustega võitlemisel, kuid see eeldab suuri kulutusi erinevate tehniliste lahenduste peale.

²²⁰ Lehis, L., 2010, supra note 31, lk 12-15.

²²¹ Lind, K., 2012, supra note 8, lk 102.

²²² Ibid, lk 102.

3. Kreditarvest tulenevad maksupettused ja lahendused

3.1 Kreditarvega seotud kohtulahendid

Maksupettuste analüüsimiseks töötati läbi Eesti kohtulahendid, milles käibemaksupettuse toimepanemiseks on kasutatud kreditarvet. Uuring viidi läbi, kasutades interneti „Riigiteataja“ portaali. Portaali jaotuse „Kohtuteave“ alajaotuse „Kohtulahendite otsing“ alt sisestati lahtrisse „Lahendi tekst“ märksõna kreditarve. Ajavahemikust 28.04.2004–09.07.2015 leiti kokku 274 kohtulahendit, mis sisaldasid eespool toodud märksõna.

	Aktsiisilao kasutamine	Maksevõimetusega kaasnevad maksuriskid	Pettused sisendkäibemaksuga	Fiktiivsete arvete väljastamine	Karussell pettused	Muu
3-1-1-23-15			+			
3-05-464/10			+	+		
3-06-2352/14			+	+		
2-08-66277/4		+	+			
3-08-1534/39			+	+		
3-10-3005/3			+	+		
3-11-1606/53			+	+		
3-12-2353/22			+			
3-13-150/2	+			+		
3-13-1852/3			+	+		
3-13-2072/2			+	+		
1-13-10893/10						+
3-11-2445/69			+	+		
3-15-63/4			+	+		
3-09-709/			+	+	+	
Kokku:	1	1	13	11	1	

Tabel 1 Kreditarvete kasutamisega seotud kohtulahendid

Eestis on kreditarvete kasutamine vähestel kordadel kohtuotsuseni viinud. Läbi töötatud kohtulahendite seas oli 15 niisugust, mis käsitlesid kreditarvete abil toime pandud maksupettuseid. Need kohtuotsused jäävad ajavahemikku 04.05.2007–20.04.2015. Kreditarve kasutamisega seotud käibemaksupettuseid käsitlevad kohtulahendid on esitatud tabelis 1 vastavalt uurimustöö punktides 1.2.1–1.2.9 välja toodud käibemaksupettuste liikidele. Tabelis ei ole neid uurimustöö punktides 1.2.1–1.2.9 käsitletud pettuseliike, mille kohta puudub kohtupraktika.

Tabelist järeldub, et enamikul kohtusse jõudnud maksupettuste juhtudest, mille puhul on pettuse toimepanemiseks kasutatud kreditarvet, on pettuse üks eesmärke olnud riigilt sisendkäibemaksu väljapetmine. Niisugused pettused on enamjaolt saavutatud tegeliku müügikäibe varjamisega, fiktiivsete arvete väljastamisega või siis mõlemaga samaaegselt.

Järgnevalt analüüsitakse, kuidas on kreditarve abil Eestis maksupettuseid toime pandud. Analüüsi käigus kasutatakse eelnevalt välja toodud kohtupraktikat ning seostatakse seda 2. peatükis käsitletud maksupettuste liikidega. Autor pakub välja omapoolse liigituse, lähtudes kreditarve kasutamisest. Pakutakse välja lahendusi, kuidas sarnaseid pettuseid tulevikus vältida.

3.1.1 Kreditarve vale kajastamine

Kreditarve vale kajastamine puhul on tegemist käibemaksupettusega, kus maksupetturid kajastavad oma käibemaksudeklaratsioonis kreditarvet valesti. Enamasti on kreditarve vale kajastamise eesmärk saada riigilt tagasi sisendkäibemaks. Kreditarve valesti kajastamise erijuhtum on kreditarve kajastamata jätmine, mida analüüsitakse järgmises punktis.

Kreditarve vale kajastamisega seotud maksupettused on mitmel korral kohtusse jõudnud. Olemas on lahend²²³, mille puhul isik A esitas käibemaksudeklaratsioonis isikutele B ja C koostatud arvete kohta kreditarveid ja arvas sisendkäibemaksu maha. Antud kaasuse puhul polnud A-l mingit põhjust neid kreditarveid deklareerida ning teised osapooled väitsid, et nad polegi kreditarveid kätte saanud. Kreditarvetes ei olnud viidatud arvetele, mida krediteeriti. Niisugused kreditarved on otseses vastuolus KMS-i § 29 lõikega 7, mis sätestab, et kreditarvet võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta. Kirjeldatud pettuse eesmärk oli saada riigilt ebaseaduslikult sisendkäibemaksu, kuid pettus oli halvasti teostatud, kuna kreditarvetel isegi ei viidatud konkreetsetele arvetele, mida hakatakse krediteerima. Seepärast oli maksuhalduril kerge mõista, et tegemist oli pettusega. Sarnase pettuse kohta on ka teine kohtulahend²²⁴. Niisuguseid pettuseid on raske edukalt läbi viia, sest see eeldab maksuhalduripoolset ebapiisavat tööd. Kirjeldatule sarnaste pettuste puhul oleks abiks infotehnoloogiline lahend, mis annaks maksuhaldurile koheselt teada, et kreditarvel puudub krediteeritava arve kohta viide. Niisugune lahendus aitaks pettuse kiiresti avastada.

²²³ TrtHK 3-13-2072/2.

²²⁴ TlnRnK 3-06-2352/14.

Järgmises lahendis deklareeriti raamatupidamises fiktiivseid arveid ja kreditarveid ning arvati ebaseaduslikult sisendkäibemaks maha. Pettuse tegi keeruliseks asjaolu, et kasutati varifirmasid ja sularaha ning hävitati raamatupidamisdokumente, et süüd oleks raskem tõendada. Kohus tõi selle kaasuse puhul välja, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei laiene isikule, kes osaleb maksupettuses või on rikkunud hoolsuskohustust ning ei suuda tõendada tegelikku tehingu toimumist ning kauba/teenuse saamist arvel näidatud isikutelt. Riigikohus oli seisukohal, et maksumenetluses tahtlikult või hooletusest esitamata jäänud tõendi võib jätta kohtumenetluses arvestamata.²²⁵ Ka niisuguste maksupettuste vastu võitlemise parimaks viisiks on tagada maksuametnike kasutusse infotehnoloogilised vahendid, mida on kirjeldatud käesoleva töö punktis 2.3.1 välja toodud teises, kolmandas ja neljandas mudelis, sest need võimaldavad maksude liikumist reaajas jälgida.²²⁶

Järgmises lahendi puhul seisis õiguserikkumine selles, et kreditikande tegemiseks puudus alus, kuna tegelikult polnud kreditarvet üldse esitatudki. Teise väljastatud arve puhul oli käive toimunud ning sellest lähtuvalt ei olnud põhjust kreditarvet esitada. Mitmete arvete puhul leidis maksuhaldur, et sisuliselt oli krediteerimine põhjendatud, kuid seda oli tehtud maksukorralduse seaduse²²⁷ (edaspidi MKS) § 89 lõikes 1 sätestatud tähtaega ületades.²²⁸ Tegemist oli oma olemuselt suhteliselt lihtsate käibemaksupettustega, mille avastamine maksuhaldurile erilist probleemi ei valmista. Ka niisuguste pettuste avastamist oleks võimalik kiirendada, kui uuendada maksuhaldurite kasutuses olevaid arvutiprogramme, et need annaksid maksuhaldurile maksude laekumisest parema ülevaate.

Järgmise lahendi²²⁹ puhul tegutses kuritegelik ühendus, kes kasutas mitmeid variisikuid. Eesmärk oli jätta käibemaks tasumata ja pakkuda seeläbi klientidele kütust konkurentidest odavamalt ning teenida seeläbi kuritegelikku tulu. Selleks kasutati ära kuni 2012. aasta aprillini vedelkütuse seaduses²³⁰ olnud kitsaskohta. Nimelt kehtestati 2011. aasta aprillis kütuse müügiga tegelevatele ettevõtetele miljoni euro suuruse tagatise nõue, mille täitmist tuli aktsiisilaopidajal kütuse väljastamisel majandustegevuse registrist kontrollida. Samas oli kuni 2012. aasta kevadeni aktsiisilaopidajal lubatud kütust väljastada ka teistele äriühingule, mis kinnitasid, et kasutavad kütust ainult oma tarbeks ja ei müü seda edasi. Seda sätet kasutatigi

²²⁵ RK 3-3-1-47-07.

²²⁶ TlnHK 3-11-1606/53.

²²⁷ MKS RT I, 17.03.2015, 11.

²²⁸ TINRnK 3-05-464/10.

²²⁹ TlnHK 3-13-150/2.

²³⁰ VKS RT I, 07.02.2012, 10

organiseeritud kuritegeliku ühenduse poolt ära. Oma tarbeks väljastatud kütus müüdi läbi mitme varifirma edasi ning tekkinud käive jäeti õigesti deklareerimata, mistõttu jäi jaanuarist märtsini 2012 riigile laekumata 825 000 eurot käibemaksu.²³¹ Kirjeldatud pettuse käigus deklareeriti fiktiivseid arveid ja kreditarveid, mille põhiline eesmärk oli pettuse avastamise raskendamine. Kuna seadust muudeti, ei saa kirjeldatud skeemi enam kasutada.

Järgmise kohtulahendi puhul kajastas isik A maksustamisperioodil mai 2010 maksuhaldurile esitatud käibedeklaratsioonis isiku B nimel väljastatud arvete alusel sisendkäibemaksu summas 11 433,72 eurot. Samas vähendas A B poolt 27.05.2010 esitatu kreditarve nr 27 „Ettemaks vanametalli eest“ alusel maksustamisperioodi mai 2010 sisendkäibemaksu 10 410,14 euro võrra. Seega moodustas B arvete alusel enamakstud käibemaks 1 023,61 eurot. Maksuhaldur leidis kontrolli käigus kogutud tõenditele ja faktilistele asjaoludele toetudes, et A ei ole kontrollitaval perioodil B-lt metallijäätmeid soetanud ning et mõlema arve esitamise ainukene eesmärk oli riigilt pettusega sisendkäibemaks tagasi nõuda.²³²

Niisuguseid pettuseid on maksuhalduril lihtne avastada, kuna erineva summaga arve ja kreditarve nägemine näitab maksuhaldurile koheselt, et tegemist võib olla pettusega. Käesoleva töö punktis 2.3.1 kirjeldatud teise, kolmanda või neljanda mudeli kasutusele võtmine ja seeläbi maksuhalduri käsutuses olevate tehniliste vahendite täiendamine muudaks kirjeldatule sarnaste pettuste avastamise veelgi kiiremaks ja lihtsamaks.

3.1.2 Kreditarve kajastamata jätmine

Üks võimalus kreditarve abil maksupettuseid toime panna on juhul, kui müüja vormistab kauba või teenuse kohta kreditarve ning vähendab vastavalt oma käibemaksukohustust, kuid kauba ostja või teenuse saaja ei kajasta oma raamatupidamises seda kreditarvet ega deklareeri sisendkäibemaksu vähenemist. Nii saab teha näiteks juhul, kui ostja väidab, et ta ei ole kreditarvet kätte saanud. Hetkel kehtiv regulatsioon ei kohusta müüjat kontrollima, kas ostja on kreditarve kätte saanud. Kõige lihtsam on niisugust pettust läbi viia juhul, kui tehingu teine pool on mõnest teisest Euroopa Liidu riigist, kus kontroll maksude laekumise üle on nõrgem.

²³¹ Reiljan, P. Äripäev, 19.02.2015, [http://www.aripaev.ee/uudised/2015/02/19/maksuskeemis-kaval-kasuliin\(16.08.2015\)](http://www.aripaev.ee/uudised/2015/02/19/maksuskeemis-kaval-kasuliin(16.08.2015)).

²³² TlnHK 3-13-1852/3.

Kirjeldatud skeemil on sarnasusi punktis 2.2.1 kirjeldatud müügikäibe varjamisega, kuigi üldjuhul müügikäibe varjamisel ei kasutata kreditarveid, vaid jäetakse lihtsalt tekkinud müügitulu käibemaksudeklaratsioonis märkimata. Kreditarve kajastamata jätmise puhul on asi keerulisem, kuna esitatakse kaks arvet, millest esimene on tavaline arve, millelt ostja arvab maha sisendkäibemaksu. Pärast seda esitab müüja ostjale kreditarve ja müüja vähendab oma käibemaksukohustust, kuid ostja ei kajasta seda käibemaksudeklaratsioonis.

Kohtulahendite hulgas on juhtum, kus isik A rentis isikult B sõiduauto hinnaga 4063,00 eurot kalendrikuus. Seda autot rentis omakorda edasi isik C hinnaga 2160,00 eurot kalendrikuus. A ja C vaheline tehing oli A-le majanduslikult kahjulik. B ja A vaheline tehing krediteeriti, kuid A ei kajastatud kreditarvet ning arvas sisendkäibemaksu maha. Tegelikult ei toimunud isikute A, B ja C vahel tehinguid ning sõiduauto anti B poolt C-le tasuta kasutamiseks. Näilike rendilepingute sõlmimisel läbi A oli tehingupoolte eesmärgiks A-le alusetu sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse loomine.²³³ Sarnaselt enamikule käibemaksupettustele oli ka selle maksupettuse eesmärgiks saada riigilt seeläbi sisendkäibemaksu. Pettuse elluviimiseks kasutati fiktiivseid tehinguid. Kirjeldatud maksupettuse skeemiga ei saa kaua tegeleda, kuna on vaid aja küsimus, millal maksuhaldur selle avastab. Pettuse kiiremaks avastamiseks oleks üheks parimaks lahenduseks modifitseerida käibemaksu laekumise süsteemi nii, nagu on välja toodud käesoleva töö punktis 2.3.1 kirjeldatud teises, kolmandas või neljandas mudelis – nii saaks maksuhaldur tehtavatest tehingutest parema ülevaate. Selline lahendus ei aitaks täielikult kirjeldatud maksupettuse toimepanemist vältida, kuid annaks maksuhaldurile võimaluse kiiremini reageerida. Niisugune lahendus võib panna petturi pettuse toimepaneku kasuteguri üle mõtlema, sest pettur teab, et ta jääb suure tõenäosusega kiiresti vahele.

Kirjeldatud maksupettuse liik on jõudnud Riigikohtusse²³⁴. Selle juhtumi puhul müüs isik A kaupa isikule B ja B arvas sisendkäibemaksu maha. A esitas kreditarve, kuid B ei kajastanud seda kreditarvet ning väitis, et ei ole seda kätte saanud. MKS-i § 153¹ järgi on karistatav üksnes tahtlik tegu. Riigikohus tõi lahendis välja, et kreditarve väljastamise faktist ei saa järeldada, et B esitas käibedeklaratsioonis valeandmeid, või vähemalt mitte seda, et ta tegi seda tahtlikult. Kirjeldatud maksupettuse puhul on maksuhalduril keerulisem maksupettuse toimepanekut tõendada, sest kehtiv regulatsioon ei kohusta müüjat kontrollima, kas ostja on kreditarve kätte saanud. Niisuguste pettuse vastu oleks lihtsam võidelda, muutes

²³³ TlnHK 3-15-63/4.

²³⁴ RK 3-1-1-23-15.

regulatsiooni nii, et müüja peab kreditarve ostjani jõudmist kontrollima. Kontrollimiskohustus ei ole müüjale liigselt koormav, see välistab võimaluse, et arve jääb kätte saamata, ning võimaldab eespool kirjeldatud pettuseid vältida. Samalaadseid pettusi on menetletud ka madalamatest kohtuastmetes.²³⁵

Kohtusse jõudis ka juhtum, kus kreditarvet kasutati ainult maksupettuse eesmärgil ja reaalseid tehinguid ei toimunudki – isik A ei olnud isikule B arvel märgitud vask- ja alumiiniumkaableid ning kaablitrumlit müünud ning B ei tasunud kauba eest. Antud juhul osalesid mõlemad pooled pettuses, mille ainukene eesmärk oli riigilt sisendkäibemaksu väljapetmine.²³⁶ Viimati kirjeldatud pettuse puhul ei ole sisuliselt tegemist äri, vaid riigilt sisendkäibemaksu väljapetmisega.

Kreditarveid ei saa petturid pikaajakselt kajastamata jätta, sest erinevalt keerulisematest pettuseliikidest, on selle skeemi puhul raskem oma tegevust varjata, kuna pettus seisneb lihtsalt selles, et üks osapool jätab märkimata teise osapoole poolt esitatud kreditarve. Tegemist võib olla ka fiktiivse tehinguga, kus kaupa ei pruugi realselt üldse olemas olla ning tehingu ainukeseks eesmärgiks on luua olukord, kus üks osapool saab riigilt ebaseaduslikult sisendkäibemaksu tagasi küsida. Pettuse vastu võitlemise probleem seisneb selles, et teine osapool saab alati väita, et ta ei ole kreditarvet kätte saanud, sest müüjal puudub kohustus kontrollida, kas ostja on kreditarve kätte saanud. Muutes regulatsiooni nii, et müüjal oleks kohustus arve kättesaamist kontrollida, võiks ära hoida paljusid kreditarvega seotud pettuseid, panemata müüjatele liialt koormavaid kohustusi.

3.1.3 Kreditarve abil pettuse varjamine

Üks kohtulahenditest käsitles juhtumit, mille puhul asutati fiktiivne äriühing, kes väitis end müüvat varuosasid. Klientidelt küsiti alati tasu ette, kaup lubati saata hiljem. Pärast raha saamist väideti, et tarnetega on probleeme, varuosad kas hilinevad või ei tule üldse. Seejärel saatsid petturid kreditarve, kuid ei maksnud seda kunagi ära. Kreditarve saadeti, et venitada protsessi, tekitada klientides usaldust ja lootust, et raha siiski laekub ning ei ole põhjust petturite peale kaevata.²³⁷

²³⁵ TlnHK 3-10-3005/3, TlnHK 3-12-2353/22, TlnRnK 3-08-1534/39.

²³⁶ TlnRnK 3-11-2445/69.

²³⁷ HMK 1-13-10893/10.

Niisugune pettus erineb eespool kirjeldatutest, sest kannatajaks ei ole riik, vaid eraisik. Kuna ostja teadis, kellega ta tehinguid sõlmis ja kes talle kreditarve saatis, on raske mõista, kuidas pettur eeldas, et teda sedasorti lihtsa pettuse puhul ei tabata ja süüdi ei mõisteta. Tegemist on kreditarvet kasutades toime pandud pettustest niisugusega, mille puhul vahelejäämine on suhteliselt kindel. Ilmselt kasutati kreditarvet kirjeldatud pettuse puhul lihtsalt selleks, et kannatanu kaebusega ootaks ja pettur saaks seeläbi kauem tegutseda. On tõenäoline, et pettur teadis, et pettus avastatakse, kuid lootis kas raha ära kulutada või peita ja hiljem väita, et kannatajale tasumiseks vara puudub. Samuti on võimalik, et pettur soovis pettuse abil teatud rahasumma koguda ja siis näiteks välismaale põgeneda. Niisuguse pettuseliigi puhul ei aita regulatsiooni muudatused ega muud lahendused. Pettuse ulatust saab vähendada juhul, kui kannatanud esitavad võimalikult kiiresti kaebuse, petturid tabatakse ning nende tegevus lõpetatakse.

Kirjeldatud pettust iseloomustavad lihtsus ja väga kõrge vahelejäämise tõenäosus, eelpool välja toodud pettustest erineb viimati kirjeldatu seetõttu, et kahju kannatajaks ei ole riik. Eriline on viimati kirjeldatud pettuse puhul ka asjaolu, et kasutatakse küll kreditarveid, kuid tegemist ei ole käibemaksupettusega.

3.1.4 Pettus väites, et ei saa kreditarvest aru

Harju Maakohtus oli 2009. aastal juhtum, mille puhul võlgnik väitis, et ei teadnud seadmeid liisingusse võttes, et pärast liisingulepingute lõppemist esitatakse kreditarved. Tegelikuses pidi liisingfirma asju ja seadmeid ostes saama riigilt käibemaksu tagasi. Kohus tõi välja, et võlgnik oleks pidanud oma raamatupidamisdokumente parandama juba kreditarve saamisel. Võlgnik väitis, et ta ei saanud kreditarvest aru ning ei teadnud oma kohustusi. Pärast kreditarve olemusest teadasaamist sattus firma suurtesse makseraskustesse ja läks pankrotti.²³⁸

Ajutise pankrotihalduri hinnangul oli võlgniku maksejõuetuse põhjuseks asjaolu, et võlgnik lähtus liisingufirma poolt arvetel märgitud käibemaksu deklareerimisest. Võlgnik ei teadnud seadmeid liisingusse võttes, et pärast liisingulepingute lõppemist esitatakse kreditarved.

²³⁸ HMK 2-08-66277/4.

Kohus leidis, et ajutise pankrotihalduri eelnimetatud seisukoht ei ole õige ja et liisingufirma poolne arvete ebaõige esitamine ei vabasta võlgniku juhatuse liiget kohustusest korraldada võlgniku majandustegevus nõuetekohaselt. Kohus oli seisukohal, et võlgniku maksejõuetuse põhjuseks oli võlgniku juhatuse poolne raamatupidamise mittenõuetekohane korraldamine ehk raske juhtimisviga. Samas leidis kohus, et antud juhtumi puhul ei olnud tegemist maksukuriteoga – ei suudetud tõestada, et tegu oli tahtlik.

Kirjeldatud liigi puhul ei pruugi alati olla tegemist pettusega. Eespool toodud ja sellele sarnased olukorrad võivad olla tingitud ka asjaolust, et kreditarve on Eestis KMS-iga halvasti reguleeritud. KMS ega ükski teine Eesti Vabariigis kehtiv seadus ei ava kreditarve sisu. Tulenevalt raamatupidamise praktikast teatakse, et tegemist on negatiivse arvega. KMS-i § 37 lõige 4 sätestab, et dokumenti, sealhulgas kreditarvet, millega muudetakse algset arvet ja millel on viide sellele arvele, käsitatakse arvena. Vastavalt KMS-i § 37 lõikele 7 tuleb kreditarvele märkida samad andmed, mis tavalisele arvele. KMS-i § 29 lõige 7 sätestab, et juhul, kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kauba või teenuse hinna vähendamise tõttu kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastavad nii müüja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Kreditarve võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta. Sätet ei kohaldata, kui kreditarve on esitatud kauba või teenuse eest osalise või täieliku tasumata jätmise tõttu, vaid esitatakse juhul, kui hind on vähenenud. KMS-i § 29 lõige 7 on peamine säte, mis tekitab kreditarve puhul segadust: nimetatud sättest ei tulene ammendavat loetelu, millal võib käibemaksukohustuslane kreditarve esitada ja millal ta seda teha ei tohi. Seda paragrahvi tuleks täiendada, lisada tuleks kreditarve definitsioon ja sisu ammendav selgitus.

3.1.5 Kreditarve karussellpettuses

Kõige keerulisem kreditarvega toimepandav maksupettuse liik on selline, kus kreditarvet kasutatakse karussellpettuses. Seda seetõttu, et karussellpettuses on palju erinevaid lülisid, mistõttu maksuhalduril on pettust raskem avastada.

Tallinna Ringkonnakohus menetles keerulist karussellpettuse skeemi, kus maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehti mitmeid tehingud. Isik A müüs 03.02.2005 ja 07.02.2005

isikule C kokku 300 vagunit, müügikäibemaks oli 26 336 612 krooni. 11.05.2005 müüs B 50 vagunit müügikäibemaksuga 4 206 822 krooni C-le, kes soetas kokku 350 vagunit ja arvutas sisendkäibemaksuna maha 30 543 434 krooni. Vagunite soetamisega samadel kuupäevadel liisis C kõik vagunid D-le, 350 vaguni müügikäibemaks oli 31 012 715 krooni. Alates märtsist 2005 rentis D liisitud 350 vagunit B-le. Juunis 2006 ei tasunud D enam liisingumakseid ja C väljastas 20.06.2006 kreditarve. D ei kajastanud temale väljastatud kreditarvet käibedeklaratsioonil ja riigile jäi 2006. aastal D poolt tasumata käibemaksu 19 409 545 krooni. C hakkas kreditarvega tagasi saadud vaguneid alates juunist 2006 liisima A-le, kes küsis soetamisega samal ajal tagasi sisendkäibemaksu 19 199 621 krooni. Alates juunist 2006 rentis A liisitud vagunid edasi B-le.²³⁹

Petturite eesmärgiks oli läbi tavapäratu tehingu riigieelarvest sisendkäibemaksu väljapetmine, kasutades selleks väga keerulist skeemi. Skeemis osalenud ettevõtete omanikud suures osas kattusid. Tehinguid allkirjastasid selleks volitatud variisikud, kes suure tõenäosusega ei olnud tehingute sisuga kursis.

Niisugust pettust on maksuhalduril raske avastada, sest pettus on teostatud keeruliselt läbi mitmete vahelülide ja variisikute. Parim lahendus viimati kirjeldatuga samalaadsete keeruliste pettuste vastu võitlemisel oleks modifitseerida käibemaksu laekumise süsteemi ja kasutada punktis 2.3.1 kirjeldatud teist, kolmandat või neljandat mudelit. Kirjeldatud pettuseliigi teeb edukaks just selle keeruline ülesehitus. Kui maksuhalduril oleks hästi üles ehitatud infotehnoloogiline lahendus, mille kaudu saaks reaalselt tehinguid ja nende eest tasumist jälgida ja neid lihtsalt omavahel seostada, oleks niisuguseid pettuseskeeme lihtsam paljastada.

3.2 Kreditarvega seotud pettuste vältimise meetodid

3.2.1 Kreditarvega seotud regulatsiooni muutmine

Kreditarve regulatsiooni tuleks täpsustada. Seisuga 01.01.2015 ei defineeri üksi Eesti seadus kreditarvet ning sellest tulenevalt võib juhtuda eksitusi ja toime panna pettuseid käibemaksu deklareerimisel.

²³⁹ TlnRnK 3-09-709/454.

Hetkel annab kreditarvest parima ülevaate KMS-i § 29 lõige 7, mis sätestab, et kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kauba või teenuse hinna vähendamise tõttu kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastavad nii müüja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Kreditarvet võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta. Sätet ei kohaldata, kui kreditarve on esitatud kauba või teenuse eest osalise või täieliku tasumata jätmise tõttu.

Kreditarve sisu tuleks paremini lahti seletada. Hetkel annab kreditarvest parima ülevaate käibemaksuseaduse § 29 lõige 7, kuid ka sellest ei tulene, millal peab kreditarve esitama, millal tohib esitada ja millal ei tohi. Käibemaksuseadust kreditarve osas täiendades tuleks seaduseandjal juhendada Euroopa käibemaksudirektiivi artiklist 90, mis sätestab, et tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või ka näiteks juhul, kui kauba või teenuse hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel. Käibemaksudirektiivi artikkel 90 ja KMS-i § 29 lõige 7 ütlevad sisuliselt sama, kuid käibemaksudirektiivis on kreditarve sisu paremini välja toodud. KMS-i § 29 lõikes 7 või mõnes teises lõikes tuleks täpsusta, millal peab kreditarve esitama, millal tohib esitada ja millal ei tohi.

3.2.1.1 Käibemaksuseaduse 01.03.2014 jõustunud muudatuse muutmine

Alates 01.03.2014 kehtib KMS-i redaktsioon, milles täpsustati § 29 lõiget 7 lausega, mille kohaselt antud sätet ei kohaldata, kui kreditarve on esitatud kauba või teenuse eest osalise või täieliku tasumata jätmise tõttu. Nimetatud muudatusega reguleerisid seadusandjad KMS-i § 29 lõiget 7 ebamõistlikult, kuna selle tulemusena võib aus maksumaksja kannatada. Müüja jääb rahast ilma ja lisaks peab veel riigile käibemaksu ka maksma. Antud säte läheb vastuollu käibemaksu üldpõhimõtetega, kuna käibemaksu peaks kinni maksma lõpptarbija. Olukorras, kus ostja jätab kauba eest tasumata, peaks käibemaks jääma riigi, mitte ausa ettevõtja maksta. Nimetatud sätte muudatus tekitab usaldamatust ja pärsib äritegevust. 01.03.2014 jõustunud KMS-i § 29 lõike 7 muudatuse tõttu avaneb maksupetturitel uus petmise moodus: ostja ei tasu müüjale kauba või osutatud teenuse eest ning lisaks arwab saadud kaubalt maha

sisendkäibemaksu. Petturid võivad ettevõttest vara ebaseaduslikult võõrandada ning pankroti välja kuulutada. Niisuguseid pettuseid on pikemalt käsitletud käesoleva töö punktis 1.1.4. Kirjeldatud pettuse puhul on oluline, et suudetakse tõestada petturi tahtlust tegu sooritada, kuid sageli ei ole tõestamine võimalik.²⁴⁰

Kirjeldatud pettuseliik on eriline, sest see ei ole seotud kreditarve esitamisega, vaid asjaoluga, et kreditarvet ei saa esitada. Sellisel juhul on müüja sattunud olukorda, kus ta ei saa ostjalt kauba või teenuse eest raha ning peab selle eest veel käibemaksu ka maksma. Ostja on olukorras, kus ta jätab lihtsalt kauba või teenuse eest tasumata, kuid saab lisaks veel sisendkäibemaksu ka maha arvata. Kirjeldatud skeemi rakendamine on kõige lihtsam, kui ostja ettevõtte juhatusse on pandud variisik. Selliste pettustega tegelevad ettevõtjad ei tegutse küll kaua, kuna nende avastamine on pettuse iseloomust tulenevalt väga lihtne, kuid niisuguste pettustega võib tekitada müüjatele märkimisväärset kahju.

Probleemi on võimalik lahendada, muutes KMS-i § 29 lõike 7 tagasi endisele kujule, jättes selle lõpust viimase, 01.03.2014 kehtima hakanud redaktsiooniga lisatud lause ära. Selle eest, et ostja jätab maksmata, võõrandab kiiresti ebaseaduslikult ettevõtte vara ja kuulutab välja pankroti, on ausaid ettevõtjaid raske kaitsta. Nimetatud sättest tuleb oluliselt rohkem kahju kui kasu. Heaks tõestuseks on seegi, et suurem osa Euroopa Liidu riikide seadustest võimaldab lootusetutelt nõuetelt käibemaksu ümber arvestada.²⁴¹

3.2.1.2 Lahendused lihtsustatud arvega seotud probleemidele

KMS-i § 37 lõike 9 alusel on võimalik väljastada lihtsustatud nõuetele vastavaid arveid reisijateveo teenuse osutamisel ning parkimisautomaadi, automaattankla makseterminali ja muude samalaadsete aparatuuride väljatrükitava arve korral, kui arvel olev summa ei ületa 160 eurot ilma käibemaksuta. Vastavalt KMS-i § 37 lõikele 11 on maksukohustuslane, kellele lihtsustatud arve väljastatakse, kohustatud märkima sellele oma nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbri. Sageli kirjutatakse viimati nimetatud andmed käsitsi. Elektroonilise arve korral on võimalik arvet mitu korda välja printida ja seda erinevate isikute poolt korduvalt kasutada.

²⁴⁰ RK 3-3-1-54-11.

²⁴¹ Zernask, J., 2014, supra note 63, lk 24.

KMS ei sätesta, kuidas ja millistel tingimustel saab lihtsustatud arve muutmiseks kreditarvet koostada. See võib kaasa tuua olukordi, kus vähendades maksustatavat väärtust kreditarvega ja samal ajal deklareerides valeandmeid käibedeklaratsioonidel või vastupidiselt, on petturitel võimalik riigilt alusetult sisendkäibemaksu tagasi küsida.

Maksuhaldurid ei tegele lihtsustatud arvetega, kuna tehinguid tehakse väga väikeste summadega ja seeläbi ei tekita pettused riigile kuigi suurt kahju. Samas on autori arvates lihtsustatud arvete kasutamine üks paremaid mooduseid maksupettuseid toime panna.

Niisuguste pettuste hulka aitaks vähendada seaduse muutmine: KMS-is tuleks sätestada täpsed tingimused, kuidas ja millistel juhtudel võib ja tuleb esitada kreditarveid lihtsustatud arvete muutmiseks. Käesoleva töö punktis 1.1.3 on välja toodud, et hetkel Eesti Vabariigis kehtiv lihtsustatud arve regulatsioon on käibemaksudirektiivis sätestatuga vastuolus – autori arvates tuleks lihtsustatud arvete regulatsioon käibemaksudirektiiviga vastavusse viia. Otstarbekas oleks lihtsustatud arve regulatsiooni muutes täpsustada ka lihtsustatud arve korral kreditarve esitamisega seotud regulatsiooni.

3.2.2 Uute tehniliste lahenduste kasutusele võtmine

Üks paremaid mooduseid võidelda kreditarvetega seotud pettustega on täiustada maksuhalduri käsutuses olevaid infotehnoloogilisi süsteeme, mille abil maksuhaldur saab maksudest ülevaate. Tehniliste lahenduste täiustamine peaks maksuhaldurile andma parema ülevaade, kas ja kuidas pooled on ühte ja sama tehingut deklareerinud ning kas pooled täidavad oma kohustusi. Järelevalve tõhusamaks muutmine võimaldab kiiremini kontrollida tehingute korrespondeerivust, kuid ei välista valeandmete deklareerimist ja maksude maksmata jätmist.

Tehniliste süsteemide uuendamine ei pruugi kreditarvega seotud pettuste arvu oluliselt vähendada, kuid see annab maksuhaldurile vahendi, mille abil pettuseid kiiremini avastada. Teave uute tõhusate infotehnoloogiliste süsteemide kasutusele võtmisest võib panna käibemaksupetturid tulevikus plaanitavate pettuste otstarbekuses kahtlema ja kavandatud pettustest loobuma.

Tehniliste lahenduste täiustamise probleem seisneb asjaolus, et nende jaoks on vaja välja töötada ja ülal pidada infotehnoloogilisi vahendeid. Tehnilistele vahendite puhul tekib

küsimus, mis juhtub siis, kui süsteem mingil hetkel enam ei tööta. Autor usub, et tehnilisi süsteeme on võimalik niimoodi teha, et nad ei lakka töötamast või käivitub lakkamise korral varurakendus, mis tagab toimimise pärast esmast tõrget. Probleemiks võib olla asjaolu, et niisugused infotehnoloogilised süsteemid ning nende töös hoidmine võivad osutuda kalliks.

3.2.3 Ettevõtjate hoolsuskohustuse suurendamine

Üks parematest võimalustest võidelda kreditarvetega seotud pettuste vastu oleks suurendada ettevõtjate hoolsuskohustust. Osaühingute puhul seavad juhatuse liikmetele vastutuse äriseadustiku²⁴² (edaspidi ÄS) § 187 lõiked 1 ja 2, millest tuleneb, et juhatuse liige peab oma kohustusi täitma korraliku ettevõtja hoolsusega. Juhatuse liikmed, kes on oma kohustuste rikkumisega osaühingule kahju tekitanud, vastutavad tekitatud kahju hüvitamise eest solidaarselt. Juhatuse liige vabaneb vastutusest, kui ta tõendab, et on oma kohustusi täitnud korraliku ettevõtja hoolsusega. ÄS-i § 188 lõige 1 sätestab, et osanik vastutab osanikuna osaühingule, teisele osanikule või kolmandale isikule süüliselt tekitatud kahju eest.

ÄS-i § 306 lõikest 2 tuleneb aktsiaseltsi juhatuse hoolsuskohustus: juhatus peab tegutsema majanduslikult kõige otstarbekamal viisil ega tohi võtta ettevõttele põhjendamatu riski.²⁴³ ÄS-i § 315 lõige 2 sätestab, et juhatuse liikmed, kes on oma kohustuste rikkumisega tekitanud aktsiaseltsile kahju, vastutavad tekitatud kahju hüvitamise eest solidaarselt. Juhatuse liige vabaneb vastutusest, kui ta tõendab, et on oma kohustusi täitnud korraliku ettevõtja hoolsusega. Maksupetturitel on lihtsam kasutada osaühinguid, sest neid on lihtsam asutada.

Teatud tingimustel vastutab juriidilise isiku juhatuse liige juriidilise isiku maksuvõlgade eest isikliku varaga. Niisugusel juhul koostab maksuhaldur MKS-i alusel juhatuse liikmele või liikmetele vastutusotsuse. Juhatuse liikme vastutuskohustuse tekkimiseks ei piisa ainult juriidilise isiku maksuvõla olemasolust, maksuhaldur peab tuvastama juhatuse liikme poolt toime pandud maksuseadustest tuleneva kohustuse rikkumise. Sellisel juhul on oluline, et juhatuse liige peab olema käitunud süüliselt - raskelt hooletult või tahtlusega.²⁴⁴

²⁴² ÄS. RT I, 19.03.2015, 45.

²⁴³ RK 3-2-1-41.03 ja RK 3-2-1-67-03.

²⁴⁴ Lopman, V., Lorents, K. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest, *Juridica* 2013, nr 2, lk 118-127.

Juhul, kui äriühingul on mitu juhatuse liiget, peab maksuhaldur tuvastama kõigi juhatuse liikmete süü eraldi. Seejuures tuleb arvestada, et juhatuse liikmete vaheline ülesannete jaotus võib mõjutada konkreetse juhatuse liikme süü raskust, kuid ei välista seda täielikult. Pärast süü tuvastamist peab maksuhaldur tõendama juhatuse liikmete poolse süülise kohustuse rikkumise ja tekkinud kahju vahelise kausaalseose.²⁴⁵

Kreeditarvega seotud maksupettuste hulga vähendamiseks võiks suurendada ettevõtete juhatuse liikmete hoolsuskohustust. Seadustes võiks sätestada, et ettevõtete juhatuse liikmed on kohustatud endale oma ettevõtlusega seotud seadused selgeks tegema. Ettevõtte juhatuse liikme võiks lugeda hoolsuskohustust rikkunuks näiteks juhtudel, kui ta on kreditarvet valesti deklareerinud, kui ta ei ole iseendast tulenevatel põhjustel, näiteks ebakorrektses aadressi tõttu, kreditarvet kätte saanud, või kui ta väidab, et ei mõista kreditarve sisu, et ei tea, millistel juhtudel võib kreditarve esitada, et ei saa seadustest aru.

Üks lahendus võidelda kreditarvest tulenevate käibemaksupettustega oleks panna müüjale kohustuse kontrollida ja raamatupidamises kajastada, kas ostja on kreditarve kätte saanud. Käesoleva töö punktis 3.1.1 on välja toodud, et väga paljud Eesti kohtusse jõudnud kreditarvetega seotud pettused teostatakse nii, et ostja jätab kreditarve märkimata ja on samas riigilt sisendkäibemaksu tagasi küsinud. Pettur saab tuua erinevaid põhjuseid, miks ta ei ole kreditarvet käibemaksuarvestuses ära märkinud. Kõige enam on levinud juhud, kui ostja väidab, et ta ei ole kreditarvet kätte saanud. KMS-i tuleks sisse viia muudatus, mis kohustab müüjat kontrollima, kas ostja on kreditarve kätte saanud. Niisugune kohustus ei tekita müüjale üleliigset koormust, ei mõju müüja majandustegevusele kuidagi halvasti. Küll aga võimaldab vältida olukordi, mil ostja põhjendab pettust asjaoluga, et ei ole kreditarvet kätte saanud.

²⁴⁵ Ibid.

Kokkuvõte

Käesoleva magistritöö eesmärk oli uurida kreditarvete abil sooritatud käibemaksupettuseid, analüüsida kreditarvet reguleerivat seadusandlust ja tuua välja kitsaskohad, mis võimaldavad käibemaksupettuseid toime panna. See on käibemaksupettuste käsitlemisel uus vaatenurk, sest kreditarvete abil toime pandud käibemaksupettuseid ei ole varem uuritud. Ka kreditarvete mõistet ja olemust on käsitletud vähestes uurimustes. Töö hüpotees oli, et kreditarve regulatsioon on Eesti Vabariigis ebapiisav ja seetõttu tekib võimalusi maksupettuseid toime panna.

Esimese peatüki eesmärk oli välja selgitada, milline on Eesti Vabariigis kreditarve regulatsioon ja miks kreditarve regulatsioon võimaldab maksupettuseid toime panna. Selleks analüüsiti kreditarve sisu ja regulatsiooni ning võrreldi seda Euroopas õigusruumis, ennekõike Soomes ja Suurbritannias kehtiva regulatsiooniga.

Kreditarve mõistet ei ole Eesti regulatsioonis piisavalt defineeritud, kreditarve sisu ei ole ammendavalt lahti kirjutatud, ei ole sätestatud, millal ja millistel tingimustel on maksukohustuslasel õigus või kohustus kreditarvet esitada ning millal ja millistel tingimustel maksukohustuslane seda teha ei tohi. KMS-is toodud näited kreditarve esitamise kohta ei ole ammendavaks loeteluks, mis keelaks kreditarvet muudel juhtudel esitada. Kreditarve ebaselge sisu põhjustab arusaamatusi ja eksitusi ning võimaldab sooritada maksupettuseid.

Eesti seadustes ei ole sätestatud, millal ja millistel tingimustel võib või tuleb koostada kreditarve lihtsustatud arve muutmiseks. Lihtsustatud arved on koostatud küll väikestele summadele, kuid võimaldavad maksupetturite väga lihtsalt pettuseid toime panna.

Euroopa käibemaksudirektiiv ei sisalda küll mõistet kreditarve, kuid selle sisu on täpsemalt lahti seletatud, selgesõnaliselt on välja toodud nõuded, kes ja millistel juhtudel võib, peab või ei tohi esitada kreditarvet.

KMS ei pane müüjale kohustust kontrollida, kas ostja on kreditarve kätte saanud, ega kohustust saada ostjalt kinnitust, et ostja on kreditarvega nõus. See võimaldab maksupetturitel kreditarve kajastamata jätta ja väita, et ei ole kreditarvet kätte saanud.

Töös jõuti järeldusele, et Eestis ja Euroopas kehtiv kreditarve regulatsioon on üldjoontes sarnased, suurimaks erinevuseks on asjaolu, et Eestis ei saa alates 01.03.2014 müüja kreditarvet esitada juhul, kui kauba või teenuse ostja jätab selle eest täielikult või osaliselt tasumata. Euroopa Liidu käibemaksudirektiiv võimaldab liikmesriikidel niisuguse keelu kehtestada, kuid selline keeld on lisaks Eestile vaid kolmes riigis. Enamikus Euroopa riikides, ka Soomes ja Suurbritannias, võimaldab seadus nimetatud juhul kreditarve esitada ja käibemaksukohustust vähendada.

Teise peatüki eesmärgiks oli analüüsida, milliseid maksupettuste liikide puhul saab kasutada kreditarvet ja millised on käibemaksupettuste vähendamise või vältimise võimalused. Pettuste liigitamisel võeti eeskujuna Kaspar Linnu doktoritööst „Käibemaksupettused ja nende tõkestamine, mida autor täiendas ning käsitles kreditarve kasutamise seisukohast“.

Töö käigus jõuti järeldusele, et niisugused pettuste liigid, mille puhul saab kasutada kreditarvet, on fiktiivne kauba väljavedu, maksevõimetusega kaasnevad pettused, pettused sisendkäibemaksuga, fiktiivsete arvete väljastamine ja karussellpettused. Ülejäänud töös välja toodud pettuseliikide - müügikäibe varjamise, maksukohustuslasena registreerimata jätmise, 0%-lise maksumäära kuritarvitamise, tolli- või aktsiisilao kasutamise maksupettuse eesmärgil - puhul jõuti järeldusele, et nende toimepanemiseks ei saa või pole mõtet kreditarvet kasutada.

Kõige enam levinud kreditarvega seotud käibemaksupettuse liigid on pettused sisendkäibemaksuga ja fiktiivsete arvete väljastamine. Nimetatud pettuseliigid esinevad tavaliselt koos.

Fiktiivsete arvetega seotud pettuste puhul sooritatakse pettused tihti ettevõtetega, mis ongi loodud eesmärgiga väljastada fiktiivseid arveid. Üldjuhul on niisuguste ettevõtete omanike eesmärgiks riigilt alusetult sisendkäibemaksu saada.

Teises peatükis toodi välja erinevad võimalused, mille abil käibemaksupettuseid vältida. Töös jõuti järeldusele, et parim viis kreditarvetega seotud käibemaksupettustega võitlemiseks on käibemaksu laekumise süsteemi modifitseerimine, mille käigus uuendatakse infotehnoloogilisi lahendusi nii, et need tagavad maksuhaldurile parema ülevaate maksude laekumisest ja tehtavatest tehingutest.

Kreeditarvega seotud maksupettuste vastu võitlemisel oleks efektiivne ka pöördmaksustamine, kuid vaid juhul, kui pöördmaksustamist hakatakse rakendada kõikidele teatud piirmäära ületavatele tehingutele. Tagatise nõudmine maksumaksjalt välistaks varifirmade tekkimise, kuid see võiks osutada alustavatele ettevõtetele liialt koormavaks ja pärsiks seeläbi ettevõtlust. Lisaks võib maksupettusest tulenev kahju osutada kordades suuremaks kui tagatis. Ausale ettevõtjale oleks koormav ka solidaarse vastuse rakendamine, lisaks tooks solidaarse vastutuse rakendamine kaasa probleemid maksusaladuse kaitsega. Maksupettuste vältimiseks on kaalutud ka üleminekut kassapõhisele arvestuspõhimõttele. Miinuseks on asjaolu, et tekkepõhine raamatupidamine on ülemaailmselt levinud ja kassapõhisele arvestusele üleminek nõuaks väljaspool Euroopat kauplevatelt Euroopa ettevõtjatelt topeltarvestuse pidamist.

Kolmanda peatüki eesmärgiks oli analüüsida kreditarve abil Eesti Vabariigis toime pandud maksupettuseid ja pakkuda välja omapoolseid lahendusi regulatsiooni muutmiseks ja pettuste vältimiseks. Selleks analüüsiti Eesti kohtupraktikat ajavahemikul 04.05.2007–20.04.2015.

Kohtulahendite hulgas oli 15 niisugust, mis käsitlesid kreditarve abil toime pandud pettuseid. Nende hulgas oli üks, mis Kaspar Linnu liigituse alusel klassifitseerub aktsiislaos kasutamiseks pettuse eesmärgil, üks, mis käsitleb maksuvõimetusega kaasnevaid maksuriske, 13 sisendkäibemaksuga seotud pettust, 11 fiktiivsete arvetega seotud pettust, üks karussellpettus. Lisaks oli ühel korral kasutatud kreditarvet maksupettuse varjamiseks. Viimasel juhul ei olnud kreditarve seotud maksupettusega, kreditarvet kasutati eesmärgiga ostjas usaldust tekitada ja pettuse avastamine edasi lükata. Nimetatud juhtum erines teistest seetõttu, et kannatajaks ei olnud riik, vaid kannatajateks olid petturi kliendid.

Töö autor jagas Eestis toime pandud kreditarve kasutamise seotud pettused järgnevalt: kreditarve vale kajastamine, kreditarve kajastamata jätmine, kreditarve abil pettuse varjamine, pettus, mille puhul väideti, et ei saadud kreditarvest aru, ja karussellpettus. Kõige enam levinud kreditarvega toime pandud pettuse viisiks oli kreditarve vale kajastamine: maksupetturid kajastasid oma käibemaksudeklaratsioonis kreditarvet meelega valesti eesmärgiga riigilt sisendkäibemaksu välja petta. Kreditarve valesti kajastamise erijuhtumina esines mitmel korral kreditarve kajastamata jätmine. Ühe juhtumi puhul väitis ettevõtja, et ei saanud kreditarve sisust aru.

Uurimistöös jõuti järeldusele, et enamikul juhtudel, kui käibemaksupettuses kasutati kreditarvet, tehti seda riigilt sisendkäibemaksu väljapetmise eesmärgil. Kuid kreditarvet kasutati ka eesmärgiga käibemaksupettust varjata ja muuta maksuhalduri jaoks pettuse avastamise keerulisemaks.

Töös jõuti järeldusele, et kreditarve mõiste ja olemus tuleks Eesti Vabariigi seadustes, näiteks RPS-is, täpsemalt sõnastada - see aitaks ära hoida arusaamatusi, eksitusi ja pettusi käibemaksu deklareerimisel. Hetkel annab kreditarvest parima ülevaate käibemaksuseaduse § 29 lõige 7, kuid ka sellest ei tulene, millal peab kreditarve esitama, millal tohib esitada ja millal ei tohi. Käibemaksuseadust kreditarve osas täiendades tuleks seaduseandjal juhinduda Euroopa käibemaksudirektiivi artiklist 90 sõnastusest.

Alates 01.03.2014 kehtib Eestis KMS-i redaktsioon, mis sätestab, et käibemaksukohustuse vähendamine ei ole lubatud juhul, kui ostja on jätnud kauba või teenuse eest osaliselt või täielikult tasumata. Nimetatud muudatus seab Eesti ausad ettevõtjad ebasoodsasse olukorda, sest juhul, kui ostja jätab kauba või teenuse eest tasumata, jääb müüjal sageli tasu saamata ja ta peab veel lisaks riigile käibemaksu maksuma. Enamikus Euroopa riikides on niisugusel juhul käibemaksukohustuse vähendamine lubatud. Seega on Eesti ettevõtjad asetatud enamiku Euroopa riikide ettevõtjatega võrreldes halvemasse olukorda. Töös jõuti järeldusele, et Eestis kehtiv käibemaksuseaduse § 29 lg 7 tuleks muuta tagasi endisele, enne 01.03.2014 kehtinud kujule.

Eesti seadusandlus ei sätesta, kuidas ja millistel tingimustel saab lihtsustatud arve muutmiseks kreditarvet kasutada. Lihtsustatud arved esitatakse väikestele summadele ja seetõttu on pettuste puhul riigi kahju väike. Kuid lihtsustatud arvete abil on kerge pettuseid sooritada: petturid saavad lihtsustatud arvete kohta äärmiselt lihtsalt kreditarveid esitada ning võivad seda teha korduvalt. Seetõttu tuleks KMS-i muuta ning sätestada täpsed tingimused, kuidas ja millistel juhtudel võib ja tuleb esitada kreditarveid lihtsustatud arvete muutmiseks ja millal seda teha ei tohi.

Uurimistöo tulemusel selgus, et üheks paremaks mooduseks võidelda kreditarvetega seotud pettustega on täiustada maksuhalduri käsutuses olevaid infotehnoloogilisi lahendusi. Infotehnoloogiliste lahenduste täiustamine annab maksuhaldurile parema ülevaate, kas ja kuidas pooled on ühte ja sama tehingut deklareerinud ning kas pooled täidavad oma kohustusi. Järelevalve tõhusamaks muutmine võimaldab kiiremini kontrollida tehingute

korrespondeerivust, kuid ei välista valeandmete deklareerimist ja maksude maksmata jätmist. Uute tehniliste lahenduste kasutuselevõtmise ja endiste lahenduste täiustamise miinuseks on, et niisugune modifitseerimine võib osutuda väga kulukaks.

Üheks võimaluseks võidelda kreditarvetega seotud pettuste vastu on suurendada ettevõtete juhatuse liikmete hoolsuskohustust, muutes seadusi nii, et ettevõtete juhatuse liikme võiks lugeda hoolsuskohustust rikkunuks näiteks juhtudel, kui ta on kreditarvet valesti deklareerinud, kui ta ei ole iseendast tulenevatel põhjustel, näiteks ebakorrektse aadressi tõttu, kreditarvet kätte saanud, või kui ta väidab, et ei mõista kreditarve sisu, et ei tea, millistel juhtudel võib kreditarve esitada, et ei saa seadustest aru. Kindlasti vähendaks niisugune lahendus maksupettuste hulka.

Võimalikuks lahenduseks kreditarvest tulenevate käibemaksupettustega võidelda on panna müüjale kohustus kontrollida ja raamatupidamises kajastada, kas ostja on kreditarve kätte saanud. Uurimuses leiti, et paljud Eestis kohtusse jõudnud kreditarvetega seotud pettused teostati just nii, et ostja jättis kreditarve märkimata, väites, et ei ole seda kätte saanud, ja küsis samas riigilt sisendkäibemaksu tagasi. Kui panna müüjale kohustus kontrollida ostjapoolset kreditarve kättesaamist, võivad paljud kreditarvetega seotud maksupettused toime panemata jääda. Selline kohustus ei ole müüja jaoks ka liialt koormav.

Uurimistöö käigus jõudis autor järeldusele, et töö sissejuhatuses esitatud hüpotees leidis kinnitust - kreditarvete regulatsioon on Eesti Vabariigis ebapiisav ja seetõttu tekib võimalusi maksupettuseid toime panna.

Prevention of value-added tax frauds related to credit invoices

Summary

The aim of the master's thesis is to explore VAT frauds effectuated by credit invoices. It is a new perspective as VAT frauds created by credit invoices have never been researched before. Also the nature and the essence of credit invoices has been analysed in only a limited amount of previous researches.

The hypothesis of the study is that the regulation of credit invoices in the Republic of Estonia is insufficient and therefore it is possible to commit these kinds of frauds.

The aim of the study is to explore, whether the regulation of credit invoices has made VAT frauds possible, while relying on legal cases to ascertain which frauds have been committed in the Republic of Estonia by using credit invoices, and to propose solutions in order to avoid future embezzlements.

Historical, systematic-logic, dogmatic, and legal-political methods of interpretation were used. For historical interpretation the shaping of credit invoices in the law system of the Republic of Estonia was studied from the time of the restoration of independence to present day. The dogmatic approach was used to analyse positive law, the concept and institution of it, while creating a coherence. Connections between different acts were examined for the systematic-logic interpretation. For the legal-political method the law in force was examined, it was evaluated from the point of possible changes and better alternatives were searched for.

While analysing the practice of law, it transpired that credit invoices had been used recurrently for VAT frauds. The most common embezzlement was an inaccurate reflection of a credit invoice: a VAT fraud where a credit invoice is wrongfully presented in a VAT declaration.

A specific case of misinterpretation of credit invoices, which has come up frequently in the practice of law in Estonia, is not stating the existence of a credit invoice. Furthermore, there have been cases where credit invoices have been used in carousel frauds and for covering up embezzlements.

A conclusion was made, that in most cases, when a credit invoice was used in a VAT fraud, it was used to embezzle input VAT from the government. Credit invoices have also been used to hide frauds and impede tax bearers from discovering the deceit.

As a result it was found that one of the best ways to engage frauds connected with credit invoices is to improve the technological means that tax bearers are provided with. The enhancement would give tax bearers a superior view whether and how different sides have declared the same transaction and whether they are executing their obligations. Enhancing the supervision would make it possible to promptly control the correspondence of transactions. On the other hand, it would not eliminate the declaration of false information and not paying taxes.

As a second possibility, the responsibilities of businessmen could be made heavier by changing the law so that when found guilty of having committed a tax fraud the sentence would be harder for the member of the board of the company. It was brought out in the study that a higher penalty for tax frauds does not guarantee that the embezzler would not find people who would agree to become a missing trader and commit tax frauds as a member of the board.

For a third solution, to fight VAT frauds committed through credit invoices an obligation could be forced upon salesmen to inspect and reflect in bookkeeping whether the buyer has received the credit invoice. In the study it was found that a number of VAT frauds related to credit invoices that reached courts of the Estonian Republic were executed so that the buyer had not noted the credit invoice and whilst asked the government to pay back the input VAT. If the salesman was under the obligation to monitor that the credit invoice has reached the buyer, many of the tax frauds could be avoided.

In conclusion, the nature and essence of a credit invoice should be phrased more accurately in the laws of the Republic of Estonia, so mistakes and frauds in declaring a credit invoice could be avoided. Now, the best overview of credit invoices is given by the VAT § 29 section 7, but it does not say when a credit invoice must be submitted and when not. While renewing this paragraph the legislator should abide by article 90 of the Council Directive 2006/112/EC.

Kasutatud allikad

Kasutatud kirjandus

1. Borselli, F. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. International VAT Monitor. September/October 2008, IBFD. empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/2008-44.pdf (28.02.2015).
2. Eesti Maksuseadused. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2010 Lasse Lehise kommentaaridega.
3. Elling, T. KÄIBEMAKS Abiks tudengile ja töötavale praktikule, Tallinn, OÜ KMS, 2014.
4. Elling, T. KÄIBEMAKS II, Tallinn, Sisekaitseakadeemia, 2009.
5. Ernst & Young, the 2012 worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2012. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_VAT_GST_and_Sales_Tax_Guide_2012/\\$FILE/WVGSTG_2012_Worldwide_VAT_GST_and_Sales_Tax_Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_VAT_GST_and_Sales_Tax_Guide_2012/$FILE/WVGSTG_2012_Worldwide_VAT_GST_and_Sales_Tax_Guide.pdf) (24.04.2015).
6. Federation of Enterprises in Belgium. FEB reply to the Green Paper on the Future of VAT, 2011. ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/summary_vat_greenpaper.pdf (05.03.2013).
7. Grauberg, T. Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel, Juridica 2008, nr 10.
8. Hirsjärvi, S., Huttunen, J. Sissejuhatus kasvatusteadusse, Tallinn, 2005, Erkotrükk.
9. Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G., Lehis, L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. veebruar 2012. Lasse Lehise kommentaaridega, OÜ Maksumaksjate Liidu Kirjastus, Tartu.
10. International VAT Association , Combating VAT Fraud in the EU. The Way Forward. www.accountingnet.ie/artman2/uploads/iva_paper_final.pdf (28.02.2015).
11. Kägi, K., Võimre, U. Käibemaks, Äripäeva Kirjastus, 2007.
12. Käibemaks 2014, Eesti Majanduse TEATAJA, Tallinn, OÜ TEATAJA KIRJASTUS.

13. Laundering the proceeds of VAT carousel fraud. Financial Action Task Force, 2007.
<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf> (03.12.2014).
14. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013, Tartu, Casus Tax Services OÜ, 2013.
15. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2014, Tartu, Casus Tax Services OÜ, 2014.
16. Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne: seisuga 1. oktoober 2003, Tartu, Casus, 2003.
17. Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn, Juura, 2009, lk 405.
18. Lehis, L. Maksuõigus, Tallinn, Juura: Teine täiendatud ja muudetud trükk, 2009.
19. Lehis, L. Maksuõigus. Õigusteaduse õpik. Juura: Kolmas täiendatud ja muudetud trükk, 2012.
20. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted, Juridica 1999, nr 5.
21. Lind, K. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine, doktoritöö, Tartu Ülikooli õigusteaduskond 2012.
22. Lind, K. Maksustatav väärtus – probleemid kehtivas käibemaksuseaduses, Juridica 2007, nr 9.
23. Lind, K., Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses, Juridica, 2001, nr 4.
24. Lopman, V., Lorents, K. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest, Juridica 2013, nr 2.
25. Millichamp, A.H. Foundation Accounting, Third edition, DP Publications limited, London, 1992.
26. Ridsdale, M. Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT. – EC Tax Review 2005/2.
27. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia, Tallinn, JUURA, ÕIGUSTEABE AS: 2002.
28. PricewaterhouseCoopers, Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive Final Report to the European Commission, 2007.
ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf (07.01.2015).
29. PricewaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial Intermediaries. 2010.
ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf (15.02.2015).

30. Richard T. Ainsworth. VAT Fraud and Technological Solutions, Boston University, 2010. [www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/\\$file/AINSWORTH-16.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/AINSWORTH-16.pdf/$file/AINSWORTH-16.pdf) (02.03.2015).
31. Richard T. Ainsworth. VAT Fraud: MTIC & MTEC – The Tradable Services Problem, Boston University. papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1708080 (03.03.2015).
32. Roheline raamat, Käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas. 2010. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_et.pdf (12.02.2015).
33. Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member State. Reckon LLP, 2009. ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf (13.02.2015).
34. Tammelo, I. Varased tööd (1939-1943). Eesti õigusteaduse allikad, Hamburg, 1993.
35. Terra, B., Wattel, P. European tax law, Third edition, Kluwer Law International, 2001.
36. Tibar, I. Rahapesu kujunemisloost ja olemusest, Juridica 2007, nr 8.
37. Ulmre, A., Laube, M., Elling, T. Käibemaks II, Tallinn, 2006.
38. Uustalu, E. Välismaised variühingud, Juridica, 1998, nr 6.
39. Varusk, M. Maksejõuetus- mis see on? 2008. www.just.ee/sites/www.just.ee/files/merike_varusk_maksejouetus_-_mis_see_on.pdf (17.02.2015).
40. Vyncke, K., Cordewener, A., De Broe. L. Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System by Levying VAT at EU level. International VAT Monitor. July/August 2011, IBFD.

Muud allikad

41. Huberg, M. Mõningatest käibemaksu korrigeerimisega seotud küsimustest. Maksumaksja nr 12, 2012. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=842 (21.10.2015).
42. Europol, Carbon Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European Taxpayer, 2009. www.europol.europa.eu/content/press/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-european-taxpayer-1265 (16.11.2014).

43. Komisjoni 18.06.2006. aasta teatis Nõukogule vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikele 3. KOM (2006) 404, eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52006DC0404:ET:HTML (16.02.2015).
44. Lehis, L. Kui ei ole surmatõbi, siis saab kreditarvest ikka abi. MaksuMaksja, 2010, nr 4. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=891 (21.01.2015).
45. Lehis, L. Kus on hea ja kurja tundmise puu? Raamatupidamisuudised, 27.09.2013. <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/kus-on-hea-ja-kurja-tundmise-puu> (23.03.2015).
46. Lehis, L., Kuldkepp, A. Käibemaks hinnasoodustuste andmisel. MaksuMaksja, 2007, nr 5. www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=570 (13.02.2015).
47. Lehis, L. Mida rohkem, seda uhkem? MaksuMaksja, 2012, nr 6/7 www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1244 (29.04.2015).
48. Maksu- ja Tolliameti 21.02.2011. aasta pressiteade, Aastaga 63 miljonit eurot deklareerimata makse. www.emta.ee/index.php?id=29645&tpl=1026 (13.02.2015).
49. Nõuded arvetele on täpsemalt välja toodud Maksu- ja Tolliameti kodulehekülgl (Nõuded arvetele) www.emta.ee/index.php?id=28482 (19.04.2015).
50. Pao, A. Riiki petetakse kõige rohkem käibemaksuga. Postimees 18. oktoober 2010. <http://majandus24.postimees.ee/328040/riiki-petetakse-koige-rohkem-kaibemaksuga>.
51. Reiljan, P. Äripäev, 19.02.2015, <http://www.aripaev.ee/uudised/2015/02/19/maksuskeemis-kaval-kasuliin> (16.08.2015).
52. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf (16.02.2015).
53. Zernask, J. Uued maksutuuled võlavaidluses, KPMG Foorum, nr 1, 2014 www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Foorum/Documents/kpmg-foorum-kevad2014/foorum-kevad2014-%20zernask.pdf (07.01.2015).
54. Teearu, K. Kassapõhine vs tekkepõhine raamatupidamine, 2014. pilvebyroo.ee/tekkepõhine-raamatupidamine/ (08.03.2015).
55. Tšernikova O. Kreditarve käibemaksuarvestuses ning sellega seotud õiguslikud probleemid, magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool, 2014.
56. Ulmre, A. Käibemaks: kõik arvetest. Raamatupidamisuudised. Majandusajakiri 3 (138), 2012.

57. Veide, A. PricewaterhouseCoopers, 2013.
www.pwc.com/ee/et/insights/assets/articles/article_01012013_1.jhtml#_ftnref1
(21.03.2015).
58. VAT Notice 700: the VAT guide, 2014, punkt 30.7.5.
www.gov.uk/government/publications/vat-notice-700-the-vat-guide/vat-notice-700-the-vat-guide (02.05.2015).
59. www.riigiteataja.ee/eelnoud/menetluskaik/RAM/13-1319.

Eesti normatiivmaterjalid

60. KMS. RT I, 30.12.2014, 18.
61. MKS RT I, 17.03.2015, 11.
62. PankrS. RT I, 21.06.2014, 20.
63. PS. RT I, 27.04.2011, 2.
64. RPS. RT I, 13.03.2014, 50.
65. VKS RT I, 07.02.2012, 10.
66. VÕS. RT I, 11.04.2014, 13.
67. ÄS. RT I, 19.03.2015, 45.

Välismaa normatiivmaterjalid

68. Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ, jõustunud 23.05.1977
69. Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Euroopa Liidu teataja L 347, 11.12.2006
70. Nõukogu direktiiv 2010/45/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ. Euroopa Liidu teataja L 189, 22.7.2010
71. Direktiiv 2010/88/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Euroopa Liidu Teataja L 326, 10.12.2010
72. Value Added Tax Act 1994, <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>.
(Suurbritannia käibemaksuseadus)
73. Arvonlisävero, 1993, <http://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1993/en19931501.pdf>.
(Soome käibemaksuseadus)

Eesti kohtulahendid

74. RK 3-1-1-23-15.
75. RK 3-3-1-29-03.
76. RK 3-2-1-41.03.
77. RK 3-2-1-67-03.
78. RK 3-3-1-21-02.
79. RK 3-3-1-39-03.
80. RK 3-3-1-47-07.
81. RK 3-3-1-54-11.
82. TlnRnK 3-05-464/10.
83. TlnRnK 3-06-2352/14.
84. TlnRnK 3-08-1534/39.
85. TlnRnK 3-09-709/454.
86. TlnRnK 3-11-2445/69.
87. HMK 1-13-10893/10.
88. HMK 2-08-66277/4.
89. TlnHK 3-10-3005/3.
90. TlnHK 3-11-1606/53.
91. TlnHK 3-12-2353/22.
92. TlnHK 3-13-150/2.
93. TlnHK 3-13-1852/3.
94. TrtHK 3-13-2072/2.
95. TlnHK 3-15-63/4.

Välismaa kohtulahendid

96. EKo 13.12.1989, C- 342/87, *Hoge Raad vs Staatsecretaris van Financiën*.
97. EKo 08.02.1990, C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën vs Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*.
98. EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, vs Commissioners of Customs & Excise*.
99. EKo 11.05.2006, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*.
100. EKo 06.06.2006, C-439/04, *Axel Kittel*.
101. EKo 06.06.2006, C-440/04, *Axel Kittel*.

102. EKo 27.09.2007, C-146/05, *Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn*.