

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Hannes Tammeoja

**FIKTIIVSETE ARVETE KAJASTAMISEST
TULENEV MAKSURISK**

Lõputöö

Juhendaja:
Monika Jõesaar, MBA

Tallinn 2008

ANNOTATSIOON

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta 05.2008
Töö pealkiri Fiktiivsete arvete kajastamisest tulenev maksurisk	
Töö autor: Hannes Tammeoja allkiri:	
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal, fiktiivsete arvete kajastamisest tulenev maksurisk. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 51 leheküljest, millest 13 lehekülge moodustavad lisad. Lõputöö koostamisel on kasutatud 30 allikat. Võõrkeelne kokkuvõte on koostatud inglise keeles.</p> <p>Töö eesmärgiks on:</p> <ul style="list-style-type: none">• Selgitada, millised on nõuded arvetele ning juhtida tähelepanu praktikas enam tekkivatele probleemidele seoses arvete vorminõuete rikkumisega.• Analüüsida fiktiivsete arvete kasutamise tulenevat maksuriski eraldi käibemaksu ja tulumaksu lõikes ning vaadelda erinevates situatsioonides tõendamiskoormuse lasumist. <p>Lõputöö ülesehituses on käsitletavate teemade jaotused paigutatud kahte põhipeatükki, millest esimene sisaldab hoolsuskohustuse ja arvete vorminõuetega seonduvaid probleemseid kohti ning autori ettepanekuid ja teine osa analüüsib fiktiivse tehinguga kaasnevat maksuriski eraldi käibemaksu ja tulumaksu osas ning autor esitab omapoolseid ettepanekuid.</p> <p>Uurimismeetodina on autor põhiliselt kasutanud riigikohtu lahendite analüüsi küsitlust ja intervjuusid. Töö koostamisel on autor kasutanud valdavalt eesitkeelset erialast kirjandust. Teema praktilisuse tõttu on allikatena kasutatud põhiliselt riigikohtu lahendeid, ning Maksu- ja tolliameti revidentide ning erasektori spetsialistide tähelepanekuid.</p> <p>Põhiliselt asetab autor rõhu hoolsuskohustuse selgitamisele ning fiktiivsete arvetega seonduvalt tulu- ja käibemaksuarvestuses tekkivate probleemide välja toomisele ning analüüsimisele ning samas esitab omapoolsed ettepanekud töös leitud probleemide lahendamiseks. Vaatluse all on olukorrad, kus tuleb hinnata hoolsuskohustuse täitmise vajadust, piire ning erinevate maksuarvestuste põhimõtetest tulenevaid probleeme seoses tõendamiskoormuse ja hoolsuskohustusega.</p> <p>Võtmesõnad : fiktiivne arve, hoolsuskohustus, käibemaksuarvestus, tulumaksuarvestus, sisendkäibemaks, ettevõtlusega seotud kulu, maksupettus</p> <p>Keywords : fictive invoice, diligence, value added tax counting, income tax counting, enterprise costs, tax fraud</p> <p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p> <p>Kaitsmisele lubatud: Juhendaja: Monika Jõesaar allkiri:</p>	

SISUKORD

ANNOTATSIOON	2
SISSEJUHATUS	4
1. HOOLSUSKOHUSTUS JA ARVETE VORMINÕUDED	7
1.1. Hoolsuskohustus ja vastutus	7
1.1.1. Hoolsuskohustuse liigitus	7
1.1.2. Hoolsuskohustuse sügavus	9
1.1.3. Delegeerimine ja vastutus	10
1.1.4. Maksuriski suunamine juhatuse liikmele.....	13
1.2. Arvete vorminõuded	14
1.2.1 Sisendkäibemaksu mahaarvamise alused ja vorminõuete parandamine...	15
2. FIKTIIVSE TEHINGU OLEMUS JA ERISUSED MAKSUARVESTUSES.....	19
2.1. Mõiste	19
2.2. Käibemaksuarvestuse erisused	19
2.3. Tulumaksuarvestuse erisused	27
2.4 . Meedia abi maksukäitumise parandamisel	31
KOKKUVÕTE	32
SUMMARY	35
VIIDADTUD ALLIKATE LOETELU	37
LISAD.....	39
Lisa 1. Kokkuvõtte revidentide seas läbi viidud küsitlusest	39
Lisa 2. Intervjuu Monika Jõesaarega	42
Lisa 3. Intervjuu Kristjan Kuusikuga.....	45
Lisa 4. Intervjuu Tuuli Tammeojaga	47

SISSEJUHATUS

Fiktiivsete arvete kajastamine ettevõtluses on toimunud läbi aegade. Algdokumentid, mis ei vasta tehingu reaalsele majanduslikule sisule, on revidendi töös igapäevased ning muudavad maksumenetluse raskeks, kulukaks ja aeganõudvaks. Maksumaksjale võib fiktiivne arve tähendada ainsat võimalust tihedas konkurentsisis toime tulla, kuid samas ka maksuriski. Üha enam leiavad meedias kajastamist juhtumid, kus teatud isikute grupid tegelevad fiktiivsete arvete organiseeritud väljastamisega. Äriühingud kasutavad fiktiivseid arveid tahtlikult maksukohustuse vähendamiseks, s.o. äriühingust maksuvabalt raha väljaviimiseks, käibemaksukohustuse vähendamiseks. Sellise tegevuse tagajärjel jääb riigikassasse laekumata märkimisväärne summa, mistõttu teema on läbi aastate päevakohane olnud. Majanduslanguse faasis satuvad ettevõtted tihti raskustesse ning püsimise nimel hakkavad otsima enam viise, kuidas säästa raha. Fiktiivsete arvete kasutajate arv suureneb, seades raskesse seisu need ettevõtted, kes püüavad ausalt toime tulla. Teisalt suureneb maksuhalduri töökoormus ja väheneb maksutulude laekumine riigikassasse.

Algdokument, kaasa arvatud arve, on nii raamatupidamises kui ka maksuarvestuses määrava tähtsusega. Arvetele on kehtestatud vorminõuded, mida arve väljastajad peavad järgima, andmaks informatsiooni tehingu kohta. Maksuhalduri ja kohtute praktika näitab, et vorminõudeid ei tähtsustata piisavalt, põhjuseks hoolimatus või tahtlus tegelikku tehingut mitte kajastada. Sellist arvet, mille majanduslik sisu ei vasta arvel näidatule, võib pidada fiktiivseks.

Maksumaksja poolne problemaatika seisneb järgnevas:

- Raamatupidamise, seal hulgas arvete korrektsuse, eest vastutab seaduse järgi juhatuse liige. Juhatuse liikmed aga tegelevad igapäevaste töödega ning ei pööra tähelepanu raamatupidamisele. Võttes tööle raamatupidaja, jätab

juhatuse liige raamatupidamise tähelepanuta, kuid vastutus ja hoolsuskohustus lasuvad ikka juhatuse liikmel.

- Ettevõtte juhatuse liikmed ei pea tihti oluliseks järgida erinevatest seadustest tulenevat hoolsuskohustust, kuid eriseaduste mittejärgimine on oluline hoolsuskohustuse rikkumine ning võib kaasa tuua maksukohustuse suurenemise. Tehingute tegemisel ei olda kursis hoolsuskohustuste järgimise nõudega, mis tekivad erinevate tehingute sõlmimisel ning tulemuseks võib olla fiktiivse alusdokumendi kajastamine raamatupidamises. Maksumaksjad ei ole kursis arvetele sätestatud vorminõuetega ning ei tea, et jättes vajaliku hoolsuskohustuse täitmata, peavad tõendama, et arvel näidatud tehing on toimunud just selliselt nagu kajastatud.

Maksuhalduripoolsed käsitletavat probleemid on järgnevad:

- Erinevate maksude puhul tuleb fiktiivseid arveid ja hoolsuskohustuse järgimist hinnata erinevalt, kuna käibemaksu ja tulumaksu arvestus põhineb erinevatel põhimõtetel. Fiktiivsete arvete kasutamisega seotud maksumenetluses tuleb lähtuvalt maksu liigist käsitleda erinevalt arve sobivust maksuarvestuses, hoolsuskohustuse järgimist ja tõendamiskohustuse täitmist.
- Fiktiivse arve osaline arvestamine maksumenetluses. Juhtudel, kus arve ei vasta tehingu tegelikule sisule, kuid osaliselt on tehing toimunud, peab maksuhaldur selgeks tegema tehingu õige mahu ja maksumuse. Erinevate maksude puhul tuleb arvestada tõendamiskoormuse liikumisega maksuhaldurilt maksumaksjale ja vastupidi.

Töö eesmärgiks on:

- Selgitada, millised on nõuded arvetele ning juhtida tähelepanu praktikas enam tekkivatele probleemidele seoses arvete vorminõuete rikkumisega.
- Analüüsida fiktiivsete arvete kasutamisega tulenevat maksuriski eraldi käibemaksu ja tulumaksu lõikes ning vaadelda erinevates situatsioonides tõendamiskoormuse lasumist.

Samas annab autor soovitusi eelkõige maksuhalduri ennetustöö täiustamiseks ja maksumaksjate maksukuulekuse tõstmiseks, et hilisemaid maksunõudeid oleks vähem.

Tulenevalt sellest, et antud teema kohta teoreetiline materjal praktiliselt puudub, asetab autor rõhu kohtulahendite analüüsimisele ja seda nii Euroopa Kohtu kui ka Riigikohtu lahenditele tuginedes. Autor juhib tähelepanu probleemsetele kohtadele, millele on viidatud kohtupraktikas, annab ülevaate hoolsuskohustuse olemusest ja tutvustab kohtulahendite ja revidentide seas korraldatud küsitluse põhjal probleeme arvete vorminõuete järgimisel. Lisaks revidentide poolt toodud tähelepanekutele annavad objektiivsema ülevaate saamiseks intervjuu avalikus sektoris raamatupidamisteenust pakkuva ettevõtte kauaaegne töötajad ja juhatuse liikmed, Kristjan Kuusik ja Tuuli Tammeoja. Maksuhalduri esindajana annab intervjuu Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna käibemaksu kontrolli talituse juhataja Monika Jõesaar.

Soovituste andmisel maksuhalduri töö efektiivsemaks muutmisel keskendub kõneleja (autor?) ideedele, mille kasutamine maksuhalduri poolt võiks ettevõtjas tekitada negatiivseid emotsioone seoses fiktiivsete arvete raamatupidamises kasutamisega. Fiktiivsete arvete kasutamisest ettevõtluses on maksumaksjal suur tulu, seda juhul, kui maksuhaldur rikkumisi ei tuvasta. Sellest tulenevalt on mõistetav, et ükski ettepanekutest ei saa kõiki fiktiivsete arvete kasutajaid panna korrektselt käituma. Ettevõtted väärtustavad kõrgelt maksuvaba raha, kuid tuginevad ka teistele väärtustele ja vajadustele, seega on teatud ettevõtjate grupid mõjutatavad eri viisidel.. Peab tõdema, et on ka selline grupp maksumaksjaid, kes ei muuda oma maksukäitumist mingil juhul ja on keskendunud pettuste organiseerimisele. Selliste isikute vastu ei saa ka järgnevad autori ettepanekud, vaid nende isikute suhtes tuleb rakendada karmimaid meetmeid.

1. HOOLSUSKOHUSTUS JA ARVETE VORMINÕUDED

1.1. Hoosuskohustus ja vastutus

Juhtorgani liikmete kohustuste täpne ja selge õiguslik regulatsioon on tähtis eelkõige nende isikliku vastutuse seisukohast. Selleks, et nõuda kohustuse täitmist, peab kohustusel olema kindlaksmääratud sisu. Vaid sel juhul on võimalik kindlaks teha, kas kohustus on nõuetekohaselt täidetud ning kas ja millises ulatuses on kahju tekkinud ehk millised tagajärjed oleks kohustuse nõuetekohane täitmine pidanud ära hoidma. Samas iseloomustavad enamikku juhtorgani liikmete kohustusi ja nende täitmise kvaliteeti just abstraktsed ja täpselt määratlemata õigusmõisted. Arvestades äritegevusega paratamatult kaasnevaid tavalisi majanduslikke riske, võib äriühingu juhtorgani liikme ametikoht osutada küllaltki riskantseks. Isegi heas usus ühingu nimel tehtud tehingu puhul, mis osutub ühingu jaoks kahjulikuks, võib juhtorgani liige osutada kahju hüvitamise nõude subjektiks.¹

1.1.1. Hoosuskohustuse liigitus

Juhtorgani liikmete kohustused võib nende olemusest tulenevalt jagada üldisteks, põhilisteks ja spetsiifilisteks. Põhikohustused seonduvad asjassepuutuva organi pädevusega. Nendeks on äriühingu ja selle ettevõtte tegevuse juhtimine, planeerimine ja järelevalve. Juhatuse liikmete puhul lisandub ka esindamine. Neid põhikohustusi täiendavad paljud seaduses, põhikirjas, töökorras, teenistuslepingus vms sätestatud ja ka hetkevajadustest tulenevad spetsiifilisemad kohustused. Siin tekib küsimus, millise kvaliteediga tuleb neid põhilisi ja spetsiifilisi kohustusi täita? Millised on nõuded, millele juhtorgani tegutsemine peab vastama? Millal võib väita, et kohustusi on rikutud? Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) § 35 kehtestab juhtorgani liikmete üldise käitumise ja kohustuste täitmise standardi, mis on tuletatud

¹ Tiivel, T. 2005. Äriühingu juhtorgani liikme hoosuskohustus: Juridica 9/2005, lk 621

hea usu (bona fide) põhimõttest (TsÜS § 138). Nimetatud sätte kohaselt peavad juriidilise isiku juhtorgani liikmed oma seadusest või põhikirjast tulenevaid kohustusi täitma juhtorgani liikmelt tavaliselt oodatava hoolega ja olema juriidilisele isikule lojaalsed.²

Seega eristab seadus kahte juhtorgani liikme üldkohustust: hoolsuskohustust ja lojaalsuskohustust.³ Samas ei ava seadus täpsemalt nende üldkohustuste sisu. Kuigi eeltoodu näol on olemas kriteerium juhatuse igapäevakohustuste täitmise hindamiseks, on vajaliku hoolsuse puhul tegemist abstraktse määratlemata õigusmõistega, mille täpsem sisustamine jääb peamiselt kohtupraktika ülesandeks.⁴

Üldine hoolsuskohustus annab standardi, millisel viisil peavad juhtorgani liikmed oma konkreetsemaid igapäevakohustusi täitma, sätestades, et nad peavad seda tegema vajaliku hoolsusega.⁵ Juhtorgani liikmed vastutavad äriühingu ees, kui nad rikuvad oma spetsiifilisemaid ja hetkevajadustest tulenevaid kohustusi. Samas üldise hoolsuse rikkumine ei ole alati vastutuse kohaldamiseks küllaldane alus, vaid hagejal tuleb üldjuhul tõendada ka täpsema normi (nt seaduse, põhikirja või kõrgema organi otsuse vms) rikkumist.⁶

Vastutuse kohaldamine üksnes hoolsuskohustuse rikkumise eest võib kõne alla tulla siis, kui mingi eluline situatsioon nõuab juhtorgani liikmelt teatud käitumist, mis oleks kohane äriühingu hoolsale juhile. Teemakohase näitena võib tuua olukorra, kus ettevõtte teeb väljamakse müüjale, kuid ei kontrolli arvel näidatud isiku samasust või arvab ostult maha sisendkäibemaksu, jättes kontrollimata arvel näidatud müüja maksukohuslase numbri õigsuse.

Autori poolt läbiviidud intervjuudest selgus, et üldjuhul on ettevõtte juhatuse liikmed teadlikud müüjaga seotud maksuarvestuse seisukohalt olulisest informatsioonist.

² Tiivel 2005, op.cit, lk 622

³ Kull, I. 2002. Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses: Doktoritöö. Tartu

⁴ Tiivel 2005, op.cit, lk 622

⁵ Kalas, T. 2000. Juhatuse liikmete hoolsuskohustus ja ärilise otsuse reegel üldise õiguse maades: *Juridica* 4/2000, lk 273, I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi, K. Paal, K. Parkel. 2003. *Lepingud. Näidised ja kommentaarid*. Tallinn, lk 175, 642

⁶ E.Werlauff. 1997. *Euroopa Liidu ühinguõigus*. Tallinn, lk 260

Teisalt on juhatuse liikme huviks ressursside võimalikult optimaalne kasutamine. Kui ostja on teadlik, et müüja ei tasu arvel näidatud käibemaksu, siis ostja edasine käitumine oleneb ettevõtte majanduslikust seisust, üldisest ettevõtte maksukäitumisest, juhatuse liikme haritusest ja üldisest maksuteadlikkusest.

1.1.2. Hoolsuskohustuse sügavus

Nii TsÜS § 35 kui ka teiste riikide asjakohased seadusesätted sisaldavad objektiivseid kriteeriume. Hoolsuse määra kindlakstegemisel tuleb lähtuda mõistlikkuse (reasonableness) põhimõttest. VÕS § 7 kohaselt peetakse võlasuhtes mõistlikuks seda, mida sarnases olukorras heas usus tegutsevad isikud peaksid tavaliselt mõistlikuks.⁷

Juhtorgani liikme hoolsuskohustusel on võrdlemisi ranged nõudmised. Nende täitmiseks ei piisa sellest, et juhtorgani liige rakendab äriühingu nimel tegutsedes vaid sellist hoolt nagu oma isiklikus asjaajamises. Samuti ei võrrelda tema tegutsemist siiski sellega, mida eeldatakse tavaliselt keskmiselt inimeselt. Võib arvata, et juhtorgani liige peab teadma, uurima, tegema tavalisest isikust rohkem ja paremini. VÕS § 24 lõike 2 kohaselt peab kohustatud isik kohustuste täitmisel tegema niisuguseid pingutusi, nagu temaga samal tegevusalal tegutsev mõistlik isik samadel asjaoludel teeks.⁸ Ka Riigikohus on mitu korda märkinud, et juhatuse liiget võib pidada hoolsus-kohustust rikkunuks, kui ta ei tegutse hoolsusega, mida ilmutaks tavaline mõistlik inimene taolises ametis sarnastel tingimustel.⁹

Lähtudes üldise hoolsuskohustuse olemusest ning äriühingu juhtorganite pädevusest ja funktsioonidest, võib formuleerida rea tegevusi, mida juhtorgani liige peab

⁷ Kull, 2002, op.cit, lk 46

⁸ Tiivel, T. 2005. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus: Juridica 9/2005, lk 624

⁹ RKTko 3-2-1-41-03. -RT III 2003, 17, 164; 3-2-1-45-03. -RT III 2003, 18, 173; 3-2-1-67-03. -RT III 2003, 21, 206.

ettevõtte juhtimisel tegema, selleks et äriühingu tegevus oleks seaduslik, jätkusuutlik ja kasumlik¹⁰

1.1.3 Delegeerimine ja vastutus

Juhtorgani liikmetel on alati soovitatav konsulteerida spetsialistidega, kui nad kahtlevad tehtavas tehingus. Seda kas või vastutuse hajutamise eesmärgil. Sõltuvalt situatsioonist peab juhtorgani liige küsima nõu ka kolmandatelt isikutelt, kes on oma ala professionaalid, et juhatuse liikme tegevus oleks kooskõlas oodatava hoolsusega. Veel enam, suurtes ühingutes ei olegi võimalik, et kõik liikmed tegelevad kõikide asjadega. Samuti ei pea nad olema igal alal spetsialistid. Selleks, et tegeleda tähtsamate küsimustega, peavad nad suutma ülesandeid omavahel jagada ja ka alluvatele delegeerida. Sellest tulenevalt peavad nad saama tugineda oma tegevuses ja äriliste otsuste vastuvõtmisel kolmandatele isikutele.

Ettevõtete juhatuse liikmetega läbiviidud intervjuust selgus, et suurtes ettevõtetes on kindlasti võetud finantsjuhid ja raamatupidajad, täitmaks vajalikke ülesandeid. Juhtide ülesanded on hoopis teistsugused. Hea juhi omadus on tunda huvi toimuva vastu. Kui juhatuse on suutnud ettevõtte hästi toimima panna, hakkab juhatuse ennast üha detailsemalt kurssi viima erinevate delegeeritud kohustustega. Mida haritum on juhataja, seda rohkem oskab ta nõuda ja tähelepanu pöörata olulisele ning eraldada ebaolulist.

Käesoleva töö kontekstis võib omal alal kogenud isikuna näiteks tuua pearaamatupidaja, kes on piisavalt pädev, teadmaks nõutavaid norme maksuarvestuses ja arve vormi suhtes. Võib väita, et raamatupidaja ei ole piisavalt pädev ja tööle kandideerimisel esitas raamatupidaja valeandmeid oma töökogemuse ja haridustaseme kohta ning seoses sellega ei osanud raamatupidaja teatud nõuetele tähelepanu pöörata.

¹⁰ Tiivel, T. 2005. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus: Juridica 9/2005, lk 626

Tekib küsimus, kas juhatuse liige vastutab temale pandud kohustuste eest, kui ta on need kellelegi teisele delegeerinud? Eelneva kaasuse puhul ka küsimus, kas raamatupidaja kogenematus ja vigade tõttu tekitatud kahju eest vastutab juhatuse liige?

Võib arvata, et üldjuhul vastutab juhtorgani liige nii oma isikliku abilise kui ka äriühingu palgatud spetsialisti eest, sest ärijuhi kohustus on juhtida ja korraldada äriühingu tegevust. Juhtorgani liige ei või delegeerida kõiki seaduse järgi tema pädevuses olevaid kohustusi. Juhul kui ta on delegeerinud ülesande täitmise kolmandale isikule, on ta selle täitmise eest ka vastutav.¹¹

Fakt, et juhatuse liige ei kontrollinud piisavalt raamatupidaja tausta, osutab jällegi sellele, et juhataja ei ole töötaja valikul olnud piisavalt hoolas.

Juhtorgani liikmete hoolsuskohustus sisaldab endas pidevat järelevalvekohustust. Neil on kohustus olla äriühingu tegevusest informeeritud. Kuna teoreetiliselt võib iga äriühingu poolse seadusrikkumise või talle kahju tekkimise taandada juhatuse üldise juhtimiskohustuse rikkumisele, siis vastutuse vältimiseks peavad juhatuse liikmed tähelepanu pöörama just juhtimis- ja kontrollprotseduuridele. Nad peavad kontrollima ja uurima nii oma alluvate kui ka kogu ühingu tegevust ning samuti teostama järelevalvet oma kolleegide ja teiste organite tegevuse üle. Äriühingule kahju tekkimisel isiklikust vastutusest vabanemiseks ei piisa üldjuhul üksnes väitest, et juht ei teadnud mingit asjakohast fakti ega pidanud seda ka kontrollima.¹²

Seega juhatuse liikme väide, et tema ei tea raamatupidamisest ja arvete väljastamisest midagi ning need ei kuulu tema töökohustuse hulka, on väär.

Tavaliselt ei tee juhatuse ise raamatupidamiskandeid, ei pea arvestust jne, vaid seda teevad palgatud spetsialistid. Juhatuse ülesandeks on üksnes raamatupidamise

¹¹ Saare, K. 2003. Esindusorgani liikme käitumise omistamisest eraõiguslikule juriidilisele isikule seoses vastutuse küsimusega. *Juridica* 10, Tampuu, T. 2002. Deliktiõiguslik vastutus teise isiku tekitatud kahju eest. *Juridica* 4/2003

¹² Tiivel, T. 2005. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus: *Juridica* 9/2005, lk 628

korraldamine, järgides vajalikku hoolsust, kehtestades raamatupidamise sisekorraeskirjad, uurides aruandeid ja teostades pistelist kontrolli. Nagu kõikide delegeeritud ülesannete puhul, tuleb vea kahtlusel korral uurida ka üksikuid arve vms.

Intervjueeritavate arvates on küll juhatuse liige see, kes teeb viimase otsuse, kuid mõistlik juht võtab kuulda ka raamatupidaja nõuandeid. Suurtes organisatsioonides teisiti ei olegi võimalik, kuid väikestes ettevõtetes on palju ka raamatupidaja kompetentsusest. Küsimused võivadki tekkida rohkem formaalsuste üle, sest suurte tehingute puhul teavad juhatuse liikmed kindlasti tehingu sisu täpsemalt kui raamatupidajad.

Järelevalvekohustus kohustab ettevõtte juhatusel piisaval määral tutvuda juhtimiseks vajaliku informatsiooniga, et vajadusel isiklikult teostada kontrollprotseduure, ja järelevalvet alluvate üle. Samas võib arvata, et kui juhtorgani liige saab teada äriühingu ühe osa kahjumlikust tegevusest, mis tuleneb ühe töötaja seadusrikkumisest või ebakvaliteetsest tegevusest ning ei võta kohe midagi selle teadmisega ette, siis ei pruugi ta veel isiklikult vastutada selle töötaja tegevusest äriühingule tekkiva kahju hüvitamise eest, kui ei tõendata, et ta oleks oma kohustuste nõuetekohasel täitmisel suutnud kahju ära hoida või rikkumist takistada. Olukorras, kus ettevõtte teeb väljamakseid arvete põhjal, mis ei kajasta õiget müüjat, on juhatuse liikmel alati võimalus kahtluse korral informatsioon üle kontrollida ja sellega rikkumist takistada.

Intervjueeritavate sõnul teavad juhatuse liikmed siiski ise paremini, millise tehinguga on tegemist. Suurtes organisatsioonides on otseselt informatsiooniga kursis küll näiteks ostujuhid, kuid infovahetus otsese ülemusega on pidev, ning suured ostutehingud arutatakse eelnevalt läbi.

Ärilise otsuse reeglit ei saa kohaldada seadusvastaste otsuste puhul. Veel enam, ärijuht võib siin kanda ka isiklikult tsiviilõiguslikku deliktilist ja karistusõiguslikku vastutust. Vastupidist ei saa lubada õiguskord. Ebaseaduslikust tegevusest saadud tulu ei saa arvestada. Siin tuleb tehinguid käsitleda eraldi. Juhtorgani liige vastutab

ebaseadusliku tehingu eest, isegi kui seeläbi teostatud teine tehing oli äriühingu jaoks kasulik.

1.1.4. Maksuriski suunamine juhatuse liikmele

Lähtuvalt peatükis käsitletust on selge, et ettevõtte juhatusel lasub suur vastutus ettevõtte toimimise üle. Olukorras, kus ettevõtte kasutab oma tegevuses järjepidevalt fiktiivseid arveid, ei saa juhatus väita, et nemad ei tea toimunust midagi ja seega ei ole vastutavad, kuna juhtorganil lasuva hoolsuskohustusega saab tõendada vastupidist. Kuna juhtorgani vastutus on üldjuhul jagatud võrdselt, siis ei saa juhatuse liige ka väita, et tema isiklikult ei tea toimuvast midagi. Juhatuse liige on kohustatud omama informatsiooni, mis on seotud kõigi ettevõtte osadega. Suurtes kontsernides on samas loomulik see, et juhatuse liikmed ei pruugi tõesti teada, mis teise linna kontoris toimub. Sellisel juhul peab juhatuse liige tõendama oma väidet toimunust mitteteadmise kohta.

Kuna ettevõtte juhatus vastutab ettevõtte tegevuse eest, siis võiks fiktiivsete arvete kajastamisega kaasneva maksukoormuse suunata juhtkonnale, mitte ettevõttele. Juhtkond peab tagama selle, et majandustegevus oleks seaduspärane ja reegleid järgitakse.

Ettevõtted, kes kasutavad fiktiivseid arveid, teevad seda üldjuhul just läbi juhatuse liikme ja teatud juhtudel ei pruugi raamatupidaja arve fiktiivsusest aru saada.

Üks probleemidest seisneb selles, et üldjuhul on selliste pettuste taga hoopis teised isikud, kui äriregistris märgitud juhatuse liikmed. Firma juhatusse on ostetud "tankistid", kes on juhid vaid formaalselt. Sellisel juhul tuleb maksuhalduril välja selgitada, kes sisuliselt ettevõtet juhib. Kui seda tõestada ei suudeta, siis käesolevat ettepanekut rakendada ei saa.

Probleem tekib ka tahtluse küsimuses. Kas fiktiivse arve kasutamisest tekkinud maksuriski saab pöörata juhatuse liikme peale juhul, kui maksurisk tekkis ettevaatamatusest? Autor on arvamusel, et maksunõuet saab pöörata juhatuse liikme nimele juhul, kui juhatuse liige teadlikult soovis fiktiivsete arvete kajastamisega vähendada tasumisele kuuluvat maksu või näiteks suurendada ettevõtte kulusid.

1.2. Arvete vorminõuded

Ettevõtjad jätavad tähelepanuta tihti kõige lihtsamad ning elementaarsemad seadusega arvetele kehtestatud vorminõuded, mis võivad maksuhaldurile teingust eksliku pildi luua ja mõjutada revidendi siseveendumust ettevõtte tegevuse seaduspärasuse kohta. Hooletusega võib kaasneda ka fakt, et ettevõtja ei saa ettevõtlusega seotud kuludelt maha arvestada sisendkäibemaksu.

Kokkuvõttena revidentide tähelepanekutest seoses puudustega arvetel võib põhiliste vigadena välja tuua, et ei märgita piisavalt täpselt tehingu sisu või kauba nimetust ja kogust. Suurettevõtetel on üldjuhul arved korralikud, sest tehingud on suured ja vajavadki täpset kirjeldamist ja kontrollimist. Fiktiivseid arveid kasutavad ettevõtted jagunevad kaheks. Ühed on vormistuse poolelt täpsed ja järgivad kõiki nõudeid, kuigi kui teenust ei ole tegelikult saadud, siis on raske vorminõuet järgida, sest üldjuhul on arvele midagi teenuse sisuna kirjutatud, kuid see ei vasta tõele. Teine grupp ei pööra tähelepanu arvete korrektsusele, kuid sellised ettevõtted on maksuametile „kerge saak“

Erasektori intervjueeritavad jäid kokkuvõtvalt seisukohale, et üldiselt teab juhatuse liige hästi arvetele sätestatud vorminõudeid. Põhilised probleemid tekivad näiteks erimääraga kaupade müümisel seadusele või direktiivile viitamisel.

1.2.1 Sisendkäibemaksu mahaarvamise alused ja vorminõuete parandamine

Teiselt maksukohustuslaselt kauba soetamise või teenuse saamise korral arvatakse sisendkäibemaks maha KMS §-s 37 sätestatud nõuete kohase arve alusel. Samuti näitab nõuetekohane arve kulutuse seotust ettevõtlusega. Paralleelselt tuleb järgida ka Raamatupidamise seadust. Raamatupidamise seaduses reguleerivad majandustehingute dokumenteerimist ja algdokumendi §-d 6 ja 7. Tähelepanu tuleb pöörata eelkõige RPS § 7 lg 1 p 3, mis sätestab, et algdokumendil tuleb märkida ka tehingu majanduslik sisu. Näiteks juhul, kui tegemist on kaasusega, kus tegelikult kaupa ei saadud või teenust ei osutatud, on algdokument nõuetele mittevastav, kuna arvele märgitud tehingu sisu ja tegelikkus ei ühti. Vale on ka tehingu sisu märkimata jätmine.

Kulutust tõendavatel dokumentidel tehingu sisu märkimata jätmine on reeglina oluline vorminõude rikkumine, mille tõttu ei saa kulutust maksumaksja tulust maha arvata.¹³

Seega võib kontrolli käigus ette tulla juhuseid, kus revident seab põhjendatult kahtluse alla algdokumendi õiguspärasuse ning tekib tõendamisküsimus. Kellel lasub kohustus tõendada dokumendi seotust ettevõtlusega? Situatsioonis, kus arve koostamisel on hooletusest tekkinud vormiline viga, ei tohi see maksumaksjale määravaks saada.

Uurimispehõimõte kohustab maksuhaldurit välja selgitama kõik maksustamiseks olulised asjaolud, ka need, mis maksukoormust vähendavad. Näiteks parandatava vormiveaga kuludokumendi puhul peab maksuhaldur tegema maksumaksjale ettepaneku esitada määratud tähtpäevaks puuduvad andmed. Nõustuda ei saa väitega, et raha liikumist kajastavat dokumenti ei tohi täiendada. Parandada ei tohi küll

¹³RKHKo 3-3-1-26-02

arvnäitajaid, kuid näiteks ostja nime või aadressi hilisem lisamine müügitšekile ei ole keelatud. Kui kuludokument ei näita kulutuse seotust ettevõtlusega, peab maksumaksja tõendama seda seost täiendavate tõenditega.¹⁴ Riigikohus on kinnitanud, et ettevõtlusega seotust peab tõendama ettevõtja.

Ainuüksi vorminõude rikkumine ei tähenda, et tegemist ei ole raamatupidamisarvestuse algdokumentiga. Tõendiks ei saa lugeda vormiveaga raamatupidamisarvestuse algdokumenti siis, kui maksumaksja ei kõrvalda sellest veast tekkinud mõistlikku kahtlust, et tegemist on pettusega.¹⁵ Seega ei ole õige jätta kõik vormiveaga kuludokumendid kõrvale. Maksuamet ja kohtud peavad hindama, kas vormiveaga kuludokument tõendab maksumaksja majandustehingut - kulutusi.¹⁶

Autor peab vajalikuks arutleda situatsiooni üle, kus ettevõtja esitab maksuhalduri nõudmisel puuduolevad alusdokumendid. Näiteks maksuhaldurile esitatud raamatupidamise pearaamatu väljavõttelt nähtub, et ettevõtte on teinud sularaha väljamakseid remonditeenust osutavale füüsilisest isikust ettevõtjale. Esmasel dokumentide esitamisel selliste väljamaksete aluseks olevaid dokumente ei esitatud. Kuuldes maksuhalduri tähelepanekust, palub maksumaksja lisaega puudu olevate dokumentide esitamiseks. Maksuhaldur nõustub, ning nädala möödudes on ettevõtja esitanud maksuhaldurile puuduolevad arved, mis maksuhalduri hinnangul ei ole usaldusväärsed. Autori arvates peaks teatud juhtudel hiljem esitatud dokumentidega kaasnema maksumaksjal kõrgendatud tõendamiskoormus. Ettevõtja peaks esitama tehingu kohta piisavalt lisainfot, et ilma tehingut väidetavalt tõendava arveta saaks maksuhaldur olla kindel tehingu toimumises või toimumises samal määral. Selline lisakohustuse määramine õigus võiks autori arvates jääda maksuhalduri otsustada, kuid ei kuulu vaidlustamisele. Maksumaksja teadmine, et hilisemal dokumentide esitamisel kaasneb kohustus anda lisateavet tehingu kohta, võib oluliselt lihtsustada maksuhalduri tööd, distsiplineerides maksumaksjaid ning lühendades maksumenetluse aega.

¹⁴ RKHKo 3-3-1-26-02

¹⁵ RKHKo 3-3-1-15-02

¹⁶ RKHKo 3-3-1-26-02

Kuigi vorminõuded arvetele on ühed, tuleb maksumääramise seisukohalt teha vahet tulumaksuarvestuses ja käibemaksuarvestuses. Tulumaksuarvestuses kehtivad oluliselt lihtsamad tõendamisnõuded kui käibemaksuarvestuses. Kui maksumaksja poolt esitatud arve ei ole kõlblik sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, siis ei tulene sellest iseenesest arve kõlbmatus tulumaksuarvestuses.¹⁷

Kuna tulumaksuarvestus erinevalt käibemaksuarvestusest on kassapõhine, siis saab tulumaksu määrata väljamaksetelt, mitte kuludokumentide või kulukannete alusel.¹⁸

Järelikult tuleb maksuarvestuses teatud juhtudel ka vormivigadega arveid lugeda piisavaks, et lugeda kulu ettevõtlusega seotuks, kuid see ei tähenda, et arved võivad olla seaduses ette nähtud tingimustele mittevastavad. Võimalusel tuleb need siiski korrastada.

Tulumaksuarvestuses peab kuludokument võimaldama tuvastada majandustehingu toimumise näidatud poolte vahel. Mittenõuetekohase kuludokumendi alusel tehtud väljamaksega on tegemist näiteks siis, kui tasutakse sularaha tundmatule füüsilisele isikule või kui pangapälekandega tasutud summa puhul ei ole võimalik tuvastada, mille eest ja kellele maksti.¹⁹

Riigikohtu seisukohtadest võib välja lugeda, et kui algdokumendil näidatud isik ei ole sama isik, kes tegelikult väljamakse saab, siis on tegemist olulise vorminõude rikkumisega, millega võib kaasneda tulumaksukohustus. Väljamakset tehes peab maksja olema veendunud, et makse saaja ühtib arvel nimetatud saajaga, see tuleneb äris nõutavast hoolsuskohustusest. Vastupidine olukord loob situatsiooni, kus tehtud tehing ei vasta arvel näidatule, ning arvel näidatud tehingut võib lugeda fiktiivseks, kuna väljamaksed on tehtud seoses selliste väidetavate majandustehingutega, mille toimumine kuludokumentidel näidatud müüjaga, ei ole leidnud kinnitust.

¹⁷ RKHKo 3-3-1-50-03

¹⁸ RKHKo 3-3-1-50-03

¹⁹ RKHKo 3-3-1-50-03

Igapäevaselt tuleb ette situatsioone, kus näiteks kauba müüja on üks isik ja realselt viib kauba kohale hoopis teine, ning sularahas makstakse mitte müüjale, vaid kauba transportijale. Sellisel juhul võib tekkida olukord, kus arvel näidatud makse saaja ei ole see, kes tegelikult raha saab. Sellisel juhul lasub maksjal kohustus tuvastada isik ja isiku seotus arvel näidatud müüjaga. Sellega väldib ostja arusaamatusi maksumenetluses ja näitab üles äris nõutavat hoolsuskohustust, mille oluline rikkumine võib olla üheks maksu määramise põhjuseks.

Kui väljamakse tegija teadis, et arvel näidatud müüja ei ole tegelik müüja, siis tulumaksu määramine TuMS § 51 alusel on põhjendatud.

Kui ettevõtja ei teadnud, kuid tulenevalt äris nõutavale tavapärasele hoolsuskohustusele ning eri seadustes sätestatud täiendavale hoolsuskohustusele, oleks pidanud teadma, et arvel näidatu ei vasta tegelikkusele, on samuti tulumaksu määramine põhjendatud. Sellepärast on oluline nõuda ettevõtjatelt hoolsuskohustuse ranget, kuid samal ajal mõistlikku täitmist.

2. FIKTIIVSE TEHINGU OLEMUS JA ERISUSED MAKSUARVESTUSES

2.1. Mõiste

Fiktsioon (ladina keele sõnadest *fictio* „väljamõeldis, teesklus“, *ingere* „moodustamine, kujundamine“ on tegelikkusele mittevastav ettekujutamise saadus ehk väljamõeldis ning eeldab sellisena niisuguste väljamõeldiste loomise tegevust, mis võivad teatud tingimustes osutada ligikaudu võrdväärseks tegelikkusega (nt kunst, kirjandus, valeraha tegemine).

Eesti keeles kasutatakse peamiselt sõna adjektiivivi vormi fiktiivne, mis osutab millegi petlikkusele, näilikkuse (nt „fiktiivne arve“).

Käesoleva töö kontekstis võib fiktiivne arve tähendada tehingu sooritamist kolmanda osapoollega, keda lepingus või arvel ei ole näidatud. Teiseks võib sisu seisneda selles, et arvel näidatud kaupa või teenust ei osutatagi. Kolmas võimalus on sisult sarnane esimesega, kuid erinevuseks on ostja teadmatus kolmandast osapooldest. Kõigi variantide puhul tekib ka küsimus tõendamiskohustuse kohta.

2.2. Käibemaksuarvestuse erisused

Käibemaksuarvestusel on võrreldes tulumaksuarvestusega, oluliselt suurem tähtsus tõendamiskoormusel, kuna maksuarvestuse alused on erinevad. KMS § 11 sätestab käibe tekkimise aja, milleks on muu hulgas ka kauba ostjale lähetamine või kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine. Fiktiivsete arvete olemusest lähtudes võib aga juhtuda, et näiteks kaupa ei olegi kätte saadud või arvel näidatud müüja ei olegi käibemaksukohustuslane ning ostjal puudub tegelikult õigus

sisendkäibemaksu maha arvata. Maksukohustuslane, kes on ostja rollis, peab olema veendunud, et müüja on käibemaksukohustuslane ja et arvel näidatud maksukohustuslase number on kehtiv ning kuulub müüjale. KMS § 31 lg 1 sätestab, et teiselt maksukohustuslaselt kauba soetamise või teenuse saamise korral arvatakse sisendkäibemaks maha KMS §-s 37 sätestatud nõuete kohase arve alusel.

Sellest sättest tuleb teha järeldus, et ostja peab kontrollima, kas müüja on käibemaksukohustuslane. Kontrollida saab seda, kas arvel on märgitud käibemaksukohustuslase kood ja käibemaksu summa ning kas arvel märgitud käibemaksukohustuslane on registreeritud vastavas registris. Selliste andmete kontrollimine on vajalik, kuna käibemaksu saab müügikäibe lisada ning sisendkäibena maha arvutada vaid käibemaksukohustuslane. Kui müüjal ei ole õigus lisada arvele käibemaksu, ei ole ka ostjal õigust seda maha arvata. Lisaks sellele võib pahauskne müüja kasutada teise ettevõtte käibemaksukohustuslaseks registreerimise numbrit, jättes tegelikult arvele lisatud käibemaksu riigile tasumata. Sellises olukorras oleks ostja, järgides vajalikku hoolsuskohustust, pidanud teadma, et müüja ei ole käibemaksukohustuslane. Kuna ostja on jätnud hoolsuskohustuse täitmata, ei ole tal õigust arvel näidatud sisendkäibemaksu maha arvata.

Ebaõige on tõlgendada KMS § 31 lg 1 laiendavalt ja teha sellest sättest järeldus, et ostjal tuleks juhtumil, kui vorminõuetele vastaval arvel müüjana märgitud isik on kantud käibemaksukohustuslaste registrisse, kontrollida ka müüja esindaja volitusi ja seda, kas müüja käitub maksuõigussuhetes õiguspäraselt. Vastupidine seisukoht paneks ostjale ebamõistlikult koormava kohustuse, mille täitmine poleks alati võimalikki.²⁰

Maksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja, ning kui ta on sealjuures üles näidanud äris nõutavat või tavapärast hoolsust. Ostja hoolsuskohustuse ulatuse hindamiseks tuleb arvestada ka kauba või teenuse iseärasusi ning sedalaadi kaupade ja teenuste müügi puhul nõutavaid või tavapäraseid tingimusi.²¹

²⁰ RKHKo 3-3-1-21-04

²¹ RKHKo 3-3-1-43-03

Ausale ettevõtjale on oluline täita hoolsuskohustust. Seda eirates võib tagajärjeks olla käibemaksu mahaarvamise õiguse kaotamine. Ettevõtte võib teadmatult olla üheks lülilik maksupettuse ketis, kuid tema õigus sisendkäibemaks maha arvata on kehtiv vaid siis, kui ostja, hoolsuskohustust järgides, ei pidanud teadma, et tegemist on maksupettusega.

Selliseid tehinguid teostava maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta ka asjaolu, et kaubatarnete ahelas, kuhu nimetatud tehingud kuulusid, oli üks muu tehing, kas varasem või hilisem kui see, mida maksukohustuslane teostas, seotud käibemaksupettusega ilma, et see maksukohustuslane sellest teaks või võiks teada.

Ettevõtjad, kes kasutavad kõiki meetmeid, mida võib neilt mõistlikult nõuda, tagamaks, et nende tehingud ei moodustaks osa ahelast, kuhu kuulub tehing, mis on seotud käibemaksupettusega, peavad saama olla kindlad nende tehingute õiguspärasuses ilma, et nad riskiks olla solidaarselt vastutavad maksu eest, mida peab tasuma teine maksukohustuslane.²²

Ka Euroopa kohus rõhutab mõistliku hoolsuskohustuse mõistet.

See, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust²³

Asjaolust, et kui käibemaksukohustuslasest müüja ei käitu maksuõigussuhetes õiguspäraselt, ei tulene iseenesest, et ostja on käibemaksu maha arvanud alusetult.²⁴

Käibemaksupettusega saab olla tegemist siis, kui müüja väljastab ostjale arve, kuid müüja jätab arvel näidatud käibemaksu riigile tasumata. Selles olukorras tekib riigil nõudeõigus müüja vastu. Ostjal ei ole kohustust kontrollida, kas müüja tasub riigile

²² c-384/04

²³ c-355/03

²⁴ RKHKo 3-3-1-52-03

käibemaksu ning üldjuhul pole see tal ka võimalik. Kui ostja on käitunud heauskselt, siis puudub alus piirata ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.²⁵

Ostja heausksuse eeldamise põhimõte ei laiene juhtumile, kus maksuametil on põhjendatud kahtlus, et ostja osaleb maksupettuses. Võimalikku osavõttu maksupettusest kinnitavad näiteks andmed ostja ja müüja - käibemaksukohustuse täitmata jätnud äriühingu - pettusele viitava seose kohta.²⁶

Osavõtt maksupettusest võib seisneda eelkõige selles, et tehingu teise poole majandustegevust korraldavad isikud tegutsevad kas käibemaksu tagastamist taotleva äriühingu juhatuse 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, s.t 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."²⁷

Maksu- ja tolliameti revidentide seas korraldatud küsitlusest selgus, et ettevõtted, kes kasutavad fiktiivseid arveid, teavad hästi, millised vorminõuded peavad arvetel olema ja on üldjuhul ka teadlikud hoolsuskohustuse nõudest. Seega, kui isikusamasus on tuvastatud ja kõiki vorminõudeid on järgitud, võiks väita, et käibemaksu mahaarvamise õiguse puudumine oleks põhjendamatu. Samas tuleb veelkord juhtida tähelepanu faktile, et kauba või teenuse sisu lahti seletamine arvel on väga oluline. Kui arved on korrektselt vormistatud ja isikusamasus vajadusel kontrollitud, võib maksuhaldur vajadusel kontrollida, kas tehing on toimunud, kelle vahel tehing tehti jne. Siin kohal tuleb täpsustada, et vajaduse tehingu sisu

²⁵ RKPJVKo 3-4-1-1-02

²⁶ RKHKo 3-3-1-50-03

²⁷ RKHKo 3-3-1-39-03

põhjalikumaks kontrollimiseks määrab maksuhaldur menetluse käigus kujunenud siseveendumuse põhjal.

Niisuguse kahtluse korral tuleb ostjal esitada täiendavaid tõendeid selle kohta, et vaidlustatud tehingud on arvetel märgitud osatühinguga siiski toimunud. Selline seisukoht on kooskõlas ka varem kehtinud Maksukorralduse seaduse § 22 lg-ga 4, mille kohaselt lasus maksumaksjal maksuhalduri määratud maksusumma vaidlustamise korral kohustus tõestada, et maks määrati valesti. Hetkel kehtiva MKS § 150 lg 1 kohaselt lasub maksuteates või maksuotsuses määratud maksusumma vaidlustamise korral maksukohustuslasel kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti. Sama paragrahvi lg 2 täpsustab, et määratud maksusumma vaidlustamise korral maksukohustuslase poolt on maksuhalduril tõendamiskoormus nende tõendite osas, mida valdab ainult maksuhaldur. Selliseks tõendiks on näiteks kolmandatelt isikult saadud teave. Kolmandaks isikuks võib olla näiteks töötaja või Politseiamet. Kui arvel näidatud müüja pole tegelikult kaupa või teenust müünud ja põhjendatud on kahtlus, et ostja osaleb käibemaksupettuses ning ostja ei esita selle kahtluse kõrvaldamiseks täiendavaid tõendeid, siis puudub ostjal käibemaksu mahaarvamise õigus.²⁸

Tehinguid tehakse igas suuruses, mahus ja tingimustes. Tehingu suurusest ja sisust olenevalt kehtivad ka erinevad hoolsuskohustuse nõuded. Väikeste igapäevaste tehingute tegemisel on autori arvates ülemäära koormav kontrollida pidevalt müüja maksukohuslase numbri kehtivust ja viia läbi isikusamasuse kontroll. Selline tegevus võib oluliselt mõjutada ostja ja müüja vahelisi suhteid, tekitades usalduse küsimuse ning elimineerides heauskse käitumise mõiste. Samas tuleb teha kõik toimingud, mida mitteseotud ettevõtted sarnases situatsioonis teeksid.

Käibemaksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja ning kui ta on sealjuures üles näidanud äris nõutavat või tavapärast hoolsust müüja tuvastamiseks.²⁹

²⁸ RKHKo 3-3-1-50-03

²⁹ RKHKo 3-3-1-52-03

Teatud tehingutega käivad kaasas ka erinevate seadustega sätestatud hoolsuskohustused ja protseduurireeglid ehk tuleb arvestada kauba või teenuse iseärasusi. Tehingu iseärasuseks võib pidada näiteks suure summa sularahas tasumist.

Rahapesu ja terrorismi tõkestamise seaduse § 12 lg 2 p 2 alusel on ettevõtja kohustatud kasutama hoolsusmeetmeid tehingute juhuti tegemisel või vahendamisel, kui tehingu väärtus on üle 200 000 krooni või võrdväärne summa muus vääringus, sõltumata sellest, kas rahaline kohustus täidetakse tehingus ühe maksena või mitme omavahelist seost omava maksena. Sama seaduse § 23 lg 2 alusel tuleb isikusamasuse tuvastamiseks esitatud dokumendist teha säilitamiseks koopia.

Revidentide seas tehtud küsitluse tulemusena selgus, et tihti ei ole ettevõtjad teadlikud sellistest eriseadustest, kuid samal ajal, need, kes teadlikult fiktiivseid arveid kasutavad, järgivad ka eri seadustest tulenevaid lisakohustusi.

Kui väljapoole maksuõigust jääv seadus paneb ostjale täiendavaid kohustusi oma tehingupartneri kontrollimiseks (nt Rahapesu ja terrorismi tõkestamise seadusest tulenev kohustus tuvastada väljamakse saanud isik) ja ostja jätab sellise kohustuse täitmata, siis ei ole ostja näidanud üles nõutavat hoolsust ning sellest tulenevalt lasub tal kohustus tõendada, et kauba või teenuse müüja on tõepoolest arvel näidatud isik.³⁰

Sellise situatsiooni korral on väär arvamus, et maksumaksja on menetluses nõrgem pool, ning tõendamiskohustus lasub maksuhalduril. Kui maksukohustuslane on jätnud tegemata midagi, mida temalt erinevad seadused eeldavad, liigub tõendamiskohustus maksuhaldurilt maksumaksjale.

Kui käibemaksukohustuslane jätab isiku tuvastamise nõude täitmata ega suuda tõendada tehingu tegelikku teist poolt, siis puudub tal käibemaksu mahaarvamise õigus, sest ta pole pidanud silmas nõutavat ja tavapärast hoolsust ning seepärast tuleb pidada tegelikuks müüjaks tundmatut kolmandat isikut.³¹

³⁰ RKHKo 3-3-1-40-03

³¹ RKHKo 3-3-1-40-03

Kui käibemaksukohustuslane jätab isiku tuvastamise nõude või tehingu vormistamiseks kehtestatud nõuded täitmata ega suuda tõendada tehingu toimumist ja tehingu tegelikku teist poolt, siis puudub tal käibemaksu mahaarvamise õigus, sest ta pole silmas pidanud nõutavat ja tavapärast hoolsust. Seepärast tuleb tegelikuks müüjaks pidada tundmatut kolmandat isikut. Eeldada ei saa, et tundmatu kolmas isik on käibemaksukohustuslane. Kui arve esitanud isik pole käibemaksukohustuslane, pole ostjal õigust käibemaksu maha arvata.³²

Samas, kui menetluse käigus selgub, et arve esitanud isik on siiski käibemaksukohustuslane, siis tuleb seda fakti menetluses arvestada ja lugeda maksukoormust vähendavaks asjaoluks. Seda ka olukorras, kus tuvastatakse, et tegelik müüja ei ole müügilt tekkinud käibemaksu maksnud, välja arvatud juhul, kui ostja pidi pettusest teadlik olema.

Käibemaksuga maksustamisel ei saa olla karistavat iseloomu. Käibemaksu kumuleerumist tuleb vältida ka siis, kui on aset leidnud maksupettus. Ainuüksi käibemaksupettuse toimepanemise fakt ei saa piirata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust seoses tehinguga, mille ehtsust on maksuhaldur tuvastanud ja kohtud kinnitanud. Maksukohustuslase pahauskne käitumine loob talle küll kõrgendatud tõendamiskoormuse maksukohustust vähendavate asjaolude tõendamisel, kuid ei anna maksuhaldurile õigust ignoreerida tõendatud asjaolusid, mis viitavad maksukohustuse vähendamisele.³³

Kokkuvõtteks võib öelda, et kuna käibemaksuarvestus on tekkepõhine, siis peab maksukohustuslane olema hoolas tõendamaks kulutuse tekkimist või kauba saamist. Käibemaksu puhul on tõendavaks dokumendiks näiteks arve, ning arvestuse eripärast lähtuvalt, peab arve täpselt kajastama tehingut, mida sooritati. Määrava tähtsusega on ka tehingu erisusest tulenevate lisakohustuste täitmine, näiteks isikusamasuse kontroll või lisadokumendid kütuse käitlemisel. Üldise või eriseadustest tuleneva hoolsuskohustuse täitmise eiramine toob kaasa maksuriski. Samas peab maksuhaldur

³² RKHKo 3-3-1-21-04

³³ RKHKo 3-3-1-63-06

ja ettevõtte juhatus hindama iga tehingu olulisust ning vajadust tehingupartneri täpsemaks kontrolliks. KMS ei pane ostjale liialt koormavaid kohustusi, kuid ettevõtja võib enda maksukindluse huvides siiski ostja kohta lisainformatsiooni hankida.

2.3. Tulumaksuarvestuse erisused

Tulumaksuarvestuses kehtivad oluliselt lihtsamad tõendamisnõuded kui käibemaksuarvestuses. Kui maksumaksja poolt esitatud arve ei ole kõlblik sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, siis ei tulene sellest iseenesest arve kõlbmatus tulumaksuarvestuses.³⁴ Raamatupidamisarvestuses tuleb tulust maha arvata kõik kulud, sõltumata sellest, kas kulu on dokumentaalselt tõendatud ja ettevõtlusega seotud või mitte. Kuluna on käsitletav iga majandustehing, mille tulemusena raamatupidamiskohustuslase vara väheneb.³⁵

Siinkohal tekib küsimus, miks on erinevate maksude lõikes erinevad nõuded alusdokumendile. RPS ja KMS sätestavad vaid ühed nõuded arvetele. Vastust tuleb otsida erinevate maksuarvestuste põhimõtete erinevusest.

Kuna tulumaksuarvestus erinevalt käibemaksuarvestusest on kassapõhine, siis saab tulumaksu määrata väljamaksetelt, mitte kuludokumentide või kulukannete alusel. Tulumaksuarvestuses peab kuludokument võimaldama tuvastada majandustehingu toimumise näidatud poolte vahel.³⁶ Seevastu käibemaksu puhul on müüja isiku tuvastamine oluline kõigepealt seepärast, et ainult käibemaksukohustuslasest müüjal on õigus lisada arvel kauba hinnale käibemaks. Teiseks tasub ostja koos kauba hinnaga käibemaksu müüjale, mitte vahetult riigile. Müüja on käibemaksu riigile tasumisel vahendaja rollis. Seega ei tule ostjal tasuda kauba hinnale lisatud käibemaksu ükskõik millisele müüjale, vaid ainult käibemaksukohustuslasele. Kuna käibemaksu ja tulumaksu tasumine toimub põhimõtteliselt erinevatel alustel ja erineval viisil, siis on võimalik, et tulumaksuarvestuses ja käibemaksuarvestuses käsitletakse ettevõtluses toimunud majandustehingut erinevalt.³⁷

³⁴ RKHKo 3-3-1-50-03

³⁵ RKHKo 3-3-1-52-03

³⁶ RKHKo 3-3-1-50-03

³⁷ RKHKo 3-3-1-34-06

Mittenõuetekohase kuludokumendi alusel tehtud väljamaksega on tegemist näiteks siis, kui tasutakse sularaha tundmatule füüsilisele isikule või kui pangaülekandega tasutud summa puhul ei ole võimalik tuvastada, mille eest ja kellele maksti.³⁸ Kuna juriidiliste isikute kasumit ei maksustata, siis on tundmatule isikule tehtud väljamaksed maksuobjektiks TuMS § 51 järgi.³⁹

Tulumaksuarvestuses võib olla tegemist ka näiteks välisriigis tehtud kulutusega, mille puhul ei saa nõuda, et raha saanud isik täidaks Eesti seaduste nõudeid. Tulumaksuarvestuse põhinõue on see, et kuludokument peab võimaldama adekvaatselt tuvastada majandustehingu toimumise näidatud poolte vahel.⁴⁰

Olulisemaid probleeme, mis kohtupraktikas esineb, on küsimus, kas olukorras, kus hiljem selgub, et tulumaksuarvestuses märgitud isik ei ole tegelik müüja, tuleb sellisele isikule kauba eest tasuna tehtud väljamakse lugeda ettevõtlusega mitteseotud kuluks, mis kuulub tulumaksuga maksustamisele?

Kui ettevõtte teadis või pidi teadma, et arvel näidatu pole tegelik müüja, siis on tulumaksu määramine õigustatud. Tingimus "pidi teadma" tähendab, et ettevõttel oli teave asjaolude kohta, mis viitavad sellele, et arvel näidatu polnud tegelik müüja. Kui ostja põhjendatult eeldas, et arvel näidatu on tegelik müüja, siis on maksu määramine alusetu. Hoolsusnõuete täitmine seoses müüja isiku tuvastamisega pole tulumaksu osas oluline, sest müüja isik ei ole ostja tulumaksukohustuse kindlakstegemisel oluline.⁴¹ Hoolsusnõuete täitmine omab tähtsust vaid sama isiku maksukohustuse seisukohalt oluliste asjaolude tuvastamisega. Hoolsusnõuete rikkumine, millega kaasnevad vaid raskused teiste isikute maksukohustuse väljaselgitamisel, ei saa olla maksukohustuse suurenemise aluseks.⁴²

Oluline on maksuhalduri poolt välja selgitada, kas ettevõtte teadis või pidi teadma, et arvel näidatud müüja ei ole õige. Väljaselgitamine ei tähenda siinkohal seda, et

³⁸ RKHKo 3-3-1-50-03

³⁹ RKHKo 3-3-1-48-04

⁴⁰ RKHKo 3-3-1-26-02

⁴¹ RKHKo 3-3-1-34-06

⁴² RKHKo 3-3-1-34-06

tõendamiskoormus lasuks maksuhalduril l. Olukorras, kus maksusumma on ettevõtja sõnul määratud valesti, lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada, miks maks on valesti määratud. Kui maksuhaldur on jõudnud põhjendatud teadmiseni, et ostja teadis arve fiktiivsusest, siis ei saa olla tegemist heauskse ostjaga, pigem on tegemist maksupettusega.

TuMS §-de 32 lg 1 ja 51 lg 1 kohaselt võib maksumaksja ettevõtlustulust maha arvata kõik maksustamisperioodi jooksul maksumaksja poolt tehtud dokumentaalselt tõendatud ettevõtlusega seotud kulud. Seega ei kuulu ettevõtluskulude katteks tehtud väljamaksed tulumaksuga maksustamisele. Kui maksumaksja on väljamakset käsitanud kui dokumentaalselt tõendatud ettevõtlusega seotud kulu, kusjuures kahtlust pole väljamakse tegemises ega kuludokumendi vormilises nõuetekohasuses, võib maksuhaldur ikkagi kontrollida, kas väljamakse on ka tegelikult tehtud ettevõtluskulu katteks. Vastupidine seisukoht tähendaks, et maksumaksja saab kontrollimatult maksukohustust vältida, kui ta esitab vastava vormiliselt nõuetekohase dokumendi, millel märgitud tehingu toimumist kinnitab pealegi ka müüja. Selline seisukoht poleks koosõlas maksuhalduri MKS § 10 lg-s 2 sätestatud ülesannetega ega ka maksu olemusega.⁴³

Eelnev riigikohtu seisukoht tekitab omakorda autoris küsimuse, kuidas peab käituma maksuhaldur, kui ta kahtleb näiteks arvel näidatud teenuse mahus või teenuse maksumuses? Näitena võib tuua konsultatsiooniteenuse osutamise. Kui teenuse müünud isik kinnitab maksuhaldurile, et tehing on toimunud, siis ei anna selline ütlus mingisugust informatsiooni tehingu mahu kohta. Küsides tehingu mahu kohta, võib müüja vastusena öelda; „ei mäleta, vaadake arve pealt, seal on kirjas.“ Kui maksuhalduri arvamus kohaselt on tegemist ülepaisutatud hinnaga, siis kuidas teha selgeks osutatud teenuse normaalne harilik hind. Tekib küsimus, kas olukorras, kus arvel näidatu ei vasta tegelikkusele, kuid kulutus on tehtud ettevõtte tarbeks, tuleks siiski tulumaksuarvestuses välja selgitada, millises osas on arve tõene. MKS § 11 sätestab uurimispõhimõtte, mille esimene lõige ütleb, et maksuhaldur on maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama

⁴³ RKHKo 3-3-1-34-07

kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Seega, kui selgub, et osutatud teenus on siiski osaliselt saadud või teenuse maksumus on osaliselt õige, tuleb seda maksumenetluses arvestada.

Järgmisena tekib küsimus, millisel viisil leida teenuse tegelik hind. MKS § 11 lg 2 sätestab, et maksuhaldur otsustab maksude tasumise õigsuse kontrollimisega seotud toimingute sooritamise vajaduse, toimingute liigi ja ulatuse ning kogub asja otsustamiseks vajalikke tõendeid. MKS § 94 kohaselt võib maksuhaldur tuvastada tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel. Hindamine on lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteusaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada. Esmalt näib probleem olevat lahendatud. Maksuhalduril on tõendite mitteusaldusväärsuse korral õigus kasutada hindamise teel maksustamist.

Hindamise teel maksustamise korral on tegemist väga töömahuka ja aeganõudva, tavaliselt maksu määramisest tunduvalt kallima menetlusega, mille massiline rakendamine pole mõeldav.⁴⁴ Enne menetluse alustamist tuleb kaaluda võimalikku kulu saadava tuluga. Eelnevat analüüsis tekib autori arvates situatsioon, kus tehingu hindamine oleks vajalik, kuid tihti võivad menetluskulud sellisel juhul ületada saadava tulu. Kui hindamise teel maksustamist kulude suuruse ja menetluse keerukuse tõttu mitte kohaldada, siis on õige arvestada kogu teenuse maksumus õigeaks, vastasel juhul on maksumaksjal õigus väita, et maksuhaldur ei ole maksu määramisel arvestanud maksukohustust vähendavate asjaoludega. Eelnev olukord tooks kaasa maksumaksjale soodsa võimaluse maksupettuseks, kuna väiksemate summade puhul ei oleks otstarbekas hindamise teel maksustamist kasutada.

Autori arvates tuleb õiget lahendust otsida tõendamiskoormuse vaatenurgast. Objektivse tõendamiskoormuse kohaselt kannab maksukohustuslane nende asjaolude tõendamise riski, mis on temale soodsad (maksukohustust vähendavad

⁴⁴ Jermohhin, D. Hindamise teel maksustamise juhendmaterjal

asjaolud, nt kulu seotus ettevõtlusega). Seega, kui maksuhaldurile esitatud arve on mitteusaldusväärne, peab maksumaksja tõendama teiste usaldusväärsete tõendite abil tehingu mahu ja hinna. Kui maksumaksja seda ei tee, tuleb esitatud arve lugeda mitteusaldusväärseks, ning kuna tõendamiskoormus lasub maksumaksjal, võib arve täies ulatuses lugeda mittetõeseks.

Kokkuvõtteks lisab autor, et vaatamata sellele, et tulumaksuarvestuses on tunduvalt lihtsamad tõendamisreeglid, peab siiski ostja järgima hoolsuskohustust müüja isiku kindlakstegemise osas, sest tundmatule isikule tehtud väljamakse kuulub TuMS § 51 kohaselt tulumaksuga maksustamisele. . Kui arve on vormiliselt korrektne, võib maksuhaldur siiski kontrollida tehingu toimumist. Kui maksuhaldur tuvastab, et tehing reaalselt ei toimunud, ei saa olla tegemist olukorraga, kus ettevõtja ei oleks saanud teada, et tegu on maksupettusega.

2.4 . Meedia abi maksukäitumise parandamisel

Maksupettuste tulemuslik ennetamine peab maksuhalduri jaoks olema primaarsel kohal. Igasugune kampaania mõjutab mingisugust maksumaksjate gruppi. Järgneva ettepaneku eesmärgiks on teadvustada võimalikke maksupettureid selles, et maksuhaldur on teadlik nende tegevusest ja seeläbi maksukäitumise parandamine.

Eelduseks on maksuhalduri eelnev kogutud informatsioon ja võimalus meediaga koostööd teha. Põhimõtteks on šoki-meetod. Meedias tuleb panna kõlama kindlad ja konkreetsed loosungid. Näiteks „ära peta riiki, sellega petad vaid ennast.“

Teiseks ütluseks võiks olla „maksuamet jälgib sind.“ Taolisele loosungile peab järgnema reaalne tegevus, kinnitamaks maksumaksjale, et teda tõepoolest jälgitakse, saates välja kirju, ning reaalselt kontrollimas käies. Reaalselt jõuab kontrollida vaid väheseid, kuid oluline on see, et peale meedias maksumaksja “hirmutamist“ järgneks kohe tegevus, mis kinnitaks meedias öeldut. Järgnevalt peaks maksuhaldur jälgima maksumaksja käitumist, ning väljatöötatud riskigrupi ja kogutud info alusel menetlusse võtma asjad, mis näivad kõige tulutoovamad ja selgemad.

KOKKUVÕTE

Revidentide seas korraldatud küsitlusest tulenes, et ettevõtjad jätaavad tähelepanuta tihti kõige lihtsamad ning elementaarsemad seadusega arvetele kehtestatud vorminõuded, mis võivad maksuhaldurile tehingust eksliku pildi luua ja mõjutada revidendi siseveendumust ettevõtte tegevuse seaduspärasuse kohta. Hooletusega võib kaasneda ka fakt, et ettevõtja ei saa ettevõtlusega seotud kuludelt maha arvestada sisendkäibemaksu.

Hoolsuskohustuse puhul tuleb rõhutada erinevatest seadustest tulenevaid kohustusi, millega ettevõtjad ei pruugi olla kokku puutunud. Näitena võib tuua rahapesu ja terrorismi tõkestamise seaduse, metsaseaduse, kütuse käitlemise seaduse jne. Kui nõutud hoolsuskohustust järgides ei oleks ettevõtte pidanud teadma, et tegemist on maksupettusega, siis ei teki ettevõttel ka maksuriski. Kui aga hoolsuskohustust ei järgita piisavalt, võib see olla maksu määramise aluseks.

Autori üheks ettepanekuks on juhatuse liikme otsene vastutusele võtmine. Kuna ettevõtte juhatus vastutab ettevõtte tegevuse eest, siis võiks fiktiivsete arvete kajastamisega kaasneva maksukoormuse suunata juhatusele, mitte ettevõttele. Juhatus peab tagama selle, et majandustegevus oleks seaduspärane ja reegleid järgitakse. Suunates vastutuse maksuotsuse eest juhatuse liikmele, muutuvad juhatuse liikmed hoolsamaks ja fiktiivsete arvete kasutamine tooks kaasa otsese riski nende isiklikule varale.

Küsimus, millal saab hoolsuskohustuse järgimist pidada piisavaks, on läbivaks probleemiks käibemaksuarvestuses. Ebaõige on tõlgendada KMS § 31 lg 1 laiendavalt ja teha sellest sättest järeldus, et ostjal tuleks juhtumil, kui vorminõuetele

vastaval arvel müüjana märgitud isik on kantud käibemaksukohustuslaste registrisse, kontrollida ka müüja esindaja volitusi ja seda, kas müüja käitub maksuõigussuhetes õiguspäraselt. Vastupidine seisukoht paneks ostjale ebamõistlikult koormava kohustuse, mille täitmine poleks alati võimalikki.

Autori vaadena tuleb vahet teha igapäevaselt tehtavatel väikesemahulistel tehingutel, ning tehingutel, mida tehakse isikutega, kellega varem ei ole kokkupuuteid olnud. Liigne tehingupartneri kontrollimine oleks liialt koormav, ning tekitaks ebausaldust tehingu poolte vahel, mis elimineeriks heausksuse mõiste.

Kuigi vorminõuded arvetele on ühed, tuleb maksu määramise seisukohalt teha vahet tulumaksuarvestuses ja käibemaksuarvestuses. Tulumaksuarvestuses kehtivad oluliselt lihtsamad tõendamisnõuded kui käibemaksuarvestuses. Kui maksumaksja poolt esitatud arve ei ole kõlblik sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, siis ei tulene sellest isenesest arve kõlbmatus tulumaksuarvestuses. Kuna tulumaksuarvestus erinevalt käibemaksuarvestusest on kassapõhine, siis saab tulumaksu määrata väljamaksetelt, mitte kuludokumentide või kulukannete alusel.

Järelikult tuleb maksuarvestuses teatud juhtudel ka vormivigadega arveid lugeda piisavaks, et lugeda kulu ettevõtlusega seotuks, kuid see ei tähenda, et arved võivad olla seaduses ettenähtud tingimustele mittevastavad. Võimalusel tuleb need siiski korrastada.

Ainult hoolsuskohustuse mittejärgimine tulumaksuarvestuses ei saa olla maksu määramise aluseks. Hoolsusnõuete täitmine seoses müüja isiku tuvastamisega pole tulumaksu osas oluline, sest müüja isik ei ole ostja tulumaksukohustuse kindlakstegemisel oluline. Tähtis on ettevõtjal tõendada, et teenus või kaup on reaalselt saadud ning on ettevõtlusega seotud.

Olukorras, kus maksuhaldur seab kahtluse alla arvel näidatud tehingu mahu või maksumuse, peab autori vaadena maksumaksja tõendama arvel näidatud summade õigsust. Kui ettevõtte ei ole nõus maksuhalduri poolt tehtud maksuotsusega, on maksumaksja kohustatud tõendama, et maks on määratud valesti.

Autor on töös püstitatud eesmärgid täitnud, selgitades fiktiivse arve olemust, arvete vorminõudeid, juhatuse liikme hoolsuskohustust ja vastutust ning probleemseid kohti maksuarvestuses. Teoreetilises osas on lisatud täiendavad näited ning tehtud omapoolsed ettepanekud, tõkestamaks fiktiivsete arvete kasutamist.

SUMMARY

The diploma paper is written on subject, Tax risk caused of using fictive invoices. The diploma paper is written in Estonian and contains of 51 pages, including 13 pages of extras. The author has used 30 reliable sources during composing this work.

The aim of the work is to:

- Explain the formal requirements set on invoices and bring out the problematical situations and questions that are bounded with incorrect invoices.
- Analyze the tax risk, caused by using fictive invoices, separately from the income tax and the value added tax's point of view.

The structure of the diploma paper stands on two main chapters. The first chapter explains the regulations of invoices and diligence, moreover highlights some problems from the practical side. At the same time, the author gives some suggestions to bring some clearance to problematical situations. The second chapter analyzes the tax risk separately from income tax and value added tax's point of view. Brings out the main thoughts of national court and gives some suggestions as well.

The main methods, that are used during this work, is analyze of national court acts and questioning and interviews of public and private sector representatives. The author has mainly used sources written in Estonian language. Because of the fact that the subject, written on, is very practical, the theoretical material is used least.

The author gives the main pressure to explain the connection of diligence, invoices and tax risk. The author gives suggestions, to solve the problems, found during the work. Under examination are situations, where one must evaluate the need to carry

out the diligence on buying goods or services, and the problem of proofing duty during the taxation process.

VIIDADTUD ALLIKATE LOETELU

Raamatud

1. Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus OÜ
2. Lehis, L. & Lind, K. 2003. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus OÜ
3. I. Kull, V. Kõve, M. Käerdi, K. Paal, K. Parkel. 2003. Lepingud. Näidised ja kommentaarid. Tallinn.
4. E.Werlauff. 1997. Euroopa Liidu ühinguõigus. Tallinn.

Artiklid

5. Tiivel, T. 2005. Äriühingu juhtorgani liikme hoolsuskohustus: Juridica 9/2005
6. Kalas, T. 2000. Juhatuse liikmete hoolsuskohustus ja ärilise otsuse reegel üldise õiguse maades: Juridica 4/2000.
7. Saare, K. 2003. Esindusorgani liikme käitumise omistamisest eraõiguslikult juriidilisele isikule seoses vastutuse küsimusega. Juridica 10/2003.
8. Tampuu, T. 2002. Deliktiõiguslik vastutus teise isiku tekitatud kahju eest. Juridica 4/2003

Publitseerimata uurimistööd

9. Kull, I. 2002. Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses: Doktoritöö. Tartu

Juhendmaterjalid

10. Jermohhin, D. Hindamise teel maksustamise juhendmaterjal.

Riigikohtu lahendid

11. 3-2-1-67-03. RT III 2003, 21, 206
12. 3-2-1-41-03. RT III 2003, 17, 164
13. 3-2-1-45-03. RT III 2003, 18, 173
14. 3-3-1-21-04 (03.06.2004)
15. 3-3-1-26-02 (19.06.2002)
16. 3-3-1-34-06 (05.06.2006)
17. 3-3-1-34-07 (20.06.2007)

18. 3-3-1-39-03 (05.05.2003)
19. 3-3-1-40-03 (26.08.2003)
20. 3-3-1-43-03 (08.05.2003)
21. 3-3-1-48-04 (20.20.2004)
22. 3-3-1-50-03 (02.10.2003)
23. 3-3-1-52-03 (12.06.2003)
24. 3-3-1-63-06 (07.12.2006)

Euroopa Kohtu lahendid

25. C-355/03 (12.01.2006)
26. C-484/03 (12.01.2006)

Seadused

27. Käibemaksuseadus. 26.09.2007. - RT III 2007, 32, 259
28. Tulumaksuseadus.- RT I 2007, 44, 318
29. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. - RTI, 18.01.2008, 3, 21
30. Raamatupidamise seadus.- RT I 2007, 58, 380

LISAD

Lisa 1. Kokkuvõtte revidentide seas läbi viidud küsitlusest

Küsitluse eesmärgiks on välja selgitada, milline on juhatuse liikmete teadmiste tase seoses juhatuse liikme vastutusega, ning arvete vorminõuetega.

Küsitluse sihtgrupiks on Maksu- ja tolliameti kontrolli osakonna revidendid. Eeltoodud isikud puutuvad fiktiivsete arvete ja juhatuse liikmetega kokku igapäevaselt ja sellepärast on ka kõige pädevamad vastama esitatud küsimustele.

Küsitlus saadeti 200-le revidendile üle Eesti, ning vastuseid tuli 25, ehk 12% küsitletuist vastas küsimustikule. Vastanute protsenti võib pidada piisavaks, kuna vastused kujunesid ühetaolisteks, ning eriarvamusi esines vähe, millest võib eeldada, et vastanute arv ei oleks mõjutanud küsitluse tulemust.

Esitatud küsimused ja kokkuvõtte vastustest

Kui teadlikud on juhatuse liikmed arvete vorminõuetest? Kui palju see neile huvi pakub?

Üldjuhul teatakse vorminõuetest, kuid väga nendest ei huvituta. Keskendutakse pigem arve sisule. Suurte ettevõtete juhid ei ole väga huvitatud, kuna raamatupidamise jaoks on palgatud selleks väljaõppe saanud isikud. Väikeettevõtjad, kes hoolitsevad ise raamatupidamise eest, on teadlikud, kuid mitte väga huvitatud arvetega seonduvast.

Kõige enam on huvitatud arvete vorminõuetest ettevõtjad, kes on maksuhalduriga kokku puutunud, sest oskavad arve vorminõuete tähtsust paremini hinnata.

Ettevõtted kes teadlikult kasutavad fiktiivseid arveid, teavad täpselt, millised on arvele kehtestatud vorminõuded ja püüavad neid järgida. Vorminõuetest ei tea ettevõtte juhatuses olevad variisikud, kuid neid ei saa pidada ka ettevõtte tegelikeks juhtideks.

Kui teadlikud on juhatuse liikmed hoolsuskohustusest ja juhatuse liikme vastutusest seoses raamatupidamise ja arvetega?

Üldiselt on juhatuse liikmed kursis hoolsuskohustusega, kuid seda mitte süvitsi. Sage on vastus "Ma ei tea sellest midagi, sellega tegeleb raamatupidaja". Teadlikud ollakse ka sellest, et kokkuvõttes vastutab raamatupidamise eest juhatuse. Hoolsuskohustusega ja juhatuse liikme vastutusega on jällegi kõige enam kursis ettevõtted, kellel on olnud kokkupuude maksuhalduriga. Leidub ka ettevõtjaid, keda ei huvita üldse seadusest tulenevad nõuded ega kohustused.

Kui teadlikud on juhatuse liikmed eri seadustest tulenevate lisanõuetega, mis on sätestatud kaupade ostul? Näiteks rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus §-d 12, ja 13.

Selle küsimuse vastused võib liigitada kaheks. Üks grupp ettevõtjaid ei tea eriseadustest tulenevast hoolsuskohustusest midagi. Teine grupp on teadlik ja järgib neid. Näiteks on metsandusega seotud ettevõtete juhid väga teadlikud metsaseadusest tulenevatest erisätetest. Üldjuhul on ka fiktiivsete arvete kasutajad kursis eriseadustega, ning järgivad neid hoolikalt.

Millised on enamlevinud vormivead arvetel?

Põhiliseks vormiveaks on see, et ei märgita piisavalt täpselt tehingu sisu või kauba nimetust ja kogust. Suurettevõtetel on üldjuhul arved korralikud, sest tehingud on suured ja vajavadki täpset kirjeldamist ja kontrollimist. Fiktiivseid arveid kasutavad ettevõtted jagunevad kaheks. Ühed on vormistuse poolelt täpsed ja järgivad kõiki nõudeid, kuigi kui teenust ei ole tegelikult saadud, siis on raske vorminõuet järgida,

sest üldjuhul on arvele midagi teenuse sisuna kirjutatud, kuid see ei vasta tõele. Teine grupp ei pööra tähelepanu arvete korrektsusele, kuid sellised ettevõtted on maksuametile „kerge saak“

Kui palju saab Teie arvates juhatuse liiget koormata hoolsuskohustuse järgimisel, nii et see jääks mõistlikkuse piiresse?

Enamus vastanutest oli arvamusel, et praegused nõuded on sobivad ja ei ole koormavad. Samas arvati ka, et igapäevaste väikeste tehingute juures ei pea nii palju hoolsuskohustust üles näitama, sest see nõuaks liialt palju aega. Ettevõtted peaksid üldjuhul ise olema huvitatud sellest, et kaup mida nad ostavad jõuaks nendeni ja isik kellele nad raha maksavad oleks tuvastatud.

Lisa 2. Intervjuu Monika Jõesaarega

Monika Jõesaar on Maksu- ja Tolliameti kontrolliosakonna käibemaksu kontrolli talituse juhataja. Intervjuu eesmärgiks on saada maksuhalduri poolne täiendav ülevaade seoses arvete vorminõuete ja juhatuse liikme kohustustega.

Autori esitatud küsimused ja vastused:

kui palju tähtsustavad ettevõtjad raamatupidamist ja arveid, nende nõuetele vastavust?

Üldjuhul jälgitakse, et arve vastaks nõuetele ja kõik vajalikud rekvisiidid oleks peal, kuid seda tehakse pigem raamatupidajate poolt mitte äriühingu juhtide poolt. Äriühingute juhtidel sageli puuduvad vastavad teadmised, mis on arvetel vajalik ja kui äriühingu juht tuleb poolikult täidetud arvega raamatupidaja juurde siis on raamatupidaja töö arveid korrektseks ajada – palutakse tehingupartneritelt korrektset arvet jne Sama on raamatupidamise nõuetele vastavusega. Äriühingu juht peab oskama juhtida firmat ehk korraldada äriühingu tööd, kuid raamatupidamisest tihti teadmised puuduvad. Siinkohal võib vaielda, kas on võimalik olla hea juht, kui sul algteadmised raamatupidamisest puuduvad kuid minu isiklik seisukoht on, et hea juht peab olema võimeline äriühingu tegevust analüüsima ja raamatupidamiskandeid, bilansi, kasumiaruannet, rahavoogudearuannet jne lugema.

Kui teadlikud on juhatuse liikmed hoolsuskohustusest ja juhatuse liikme vastutusest seoses raamatupidamise ja arvetega?

Proportsioone ei oska öelda teadlike ja mitteteadlike osas, kuid kindlasti paljudele tuleb hoolsuskohustuse järgimine üllatusena. Kindlasti suur osa juhtidest on hoolikad, kuna mängus on ikkagi nende raha ja tehakse kõik, et kindlustada oma seljatagust. Fiktiivsete arvete puhul hakkab eriti silma see, kui teatud tehingute osas

on lepingud-arved- isikutuvastamine korralikud, siis fiktiivsete arvete osas on teadmised puudulikud –ei tea, ei mäletata jne.

Kui teadlikud on juhatuse liikmed eri seadustest tulenevate lisanõuetega, mis on sätestatud kaupade ostul? Näiteks rahapesu tõkestamise seadus.

Võib öelda, et kui mõned aastad tagasi eksiti rohkem, siis nüüd on fiktiivsete arvete kasutajad targemad ja üldjuhul jälgivad reegleid või püüavad legaalsete vahenditega neist mööda lipsata. Näiteks lüüakse tehingud osadeks, mis summaliselt jäävad raamide piiresse.

Millist hoolsust näitavad ettevõtjad üles sularahaga arveldamisel?

Üldjuhul teatakse, et maksuamet taunib suurte tehingute eest sularahas tasumist ja seetõttu tasutakse panga kaudu ning sularaha võetakse välja varifirma kontolt.

Millised on enamlevinud vormivead arvetel? Millest see tuleneb?

Legaalsete arvete puhul eksitakse enim 0%-lise käibemaksu määra rakendamisel viidete kirjutamisega seadusepunktidele, mis alusel vähendatud määra rakendatakse.

Fiktiivsete arvete puhul on arvete vorminõuded korrektselt täidetud, kui mitte pöörata tähelepanu asjaolule, et kauba/teenuse müüja on arvel vale ja seega ka kõik muud arvel kajastatud andmed.

kui tihti juhatuse liikmed on huvitatud müüja isikust?

Juhatusse liige on huvitatud müüja isikust, kui tahab kindlustada oma seljatagust s.t. võimalikud on hilisemad pretensioonid kauba/teenuse kvaliteedi kohta.

kui palju saab Teie arvates juhatuse liiget koormata arve vorminõuete järgimisel, nii et see jääks mõistlikkuse piiresse?

Juhatusel peab olema fiskaalselt tema jaoks olulisi tehinguid tehes kindel, et arvel märgitud müüja on ka tegelik müüja. Ehk siis juhatuse liikme hoolsuskohustuse nõude täitmisel tuleb lähtuda sellest kui hoolas oleks iga tavaline äriühingu juhatuse liige sarnast tehingut tehes. Tõenäoliselt ei arva ka ükski maksuametnik, et vajalik oleks tuvastada tehingupartner fiskaalselt väheolulise tehingu puhul.

Millised on põhiprobleemid tegeliku tehingu tuvastamisel?

Tehingute osapooled varjavad asjaolusid – ei tea, ei mäleta. Saavutada maksumaksja aus ülestunnistus on väga raske.

Kuidas põhjendavad juhatuse liikmed arve fiktiivsust?

Peamine argument on, et tehing oli väga soodne ja seetõttu ei olnud oluline kellelt kaup-teenus saadi. Tihti teavad juhatuse liikmed väga hästi, et tegemist võib olla musta tehinguga, kuid tehingu soodsust ja kaasnevat maksuriski kaaludes otsustatakse esimese kasuks, sest vajalik on ju tihedas konkurentsis ellu jääda.

Lisa 3. Intervjuu Kristjan Kuusikuga

Kristjan Kuusik on finantsteenuseid osutava ettevõtte juhatuse liige, kauaaegne pearaamatupidaja ja finantsjuht. Intervjuu eesmärgiks on saada objektiivne maksumaksja poolne ülevaade seoses juhatuse liikme vastutuse ja arvete vorminõuetega.

Ühtne kokkuvõte vastustest:

Eestis on üle --- tuhande ettevõtja. Palju on üksikettevõtjaid ning väikefirmasid, mille juhtimine sõltub ühest juhatuse liikmest, kes täidab samaaegselt mitmeid ülesandeid. Juht, töötaja, raamatupidaja jne. Tihti tegeletakse ühes valdkonnas, kus ettevõtja on endale selgeks teinud vastava valdkonna seadused. Kuid mida suuremaks ja andmemahukamaks muutub ettevõtte tegevus, seda olulisemaks muutub raamatupidaja ametikoht. Seadustega pidev kursisolek, maksuküsimused, finantsinfo, aruandlus – need on vaid mõned märksõnad raamatupidaja igapäevases töös. Valdkonna keerukuse tõttu tähtsustavad Eesti ettevõtjad raamatupidamist väga, kuna see aitab neil hoida selgust rahaasjades ning tegevuse seadusliku.

Arvete vormistamine on pea igapäevane tegevus äriettevõtetes. Mida lihtsam ning ühetaolisem on ettevõtte tegevus, seda teadlikumad on ettevõtte juhid neile vajalikest arvete vorminõuetest. Suuremates ettevõtetes on juhtidel vähem aega pöörata tähelepanu arvete vorminõuetele ning tihti puuduvad ka vastavad teadmised ning huvi. Eesti ettevõtjad on küllaltki teadlikud oma juhatuse liikme hoolsuskohustusest ning vastutusest seoses raamatupidamise ning arvetega. Seetõttu on kogu vastutus arvete vormistamisel üle antud raamatupidajatele, kelle nõuandeid juhatuse liikmed hea meelega kuulda võtavad.

Muude tegevuste kõrval ei jätku juhatuse liikmetel väga palju aega neile esitatud arvete vorminõuete kontrollimiseks. Tihti aga kontrollitakse just müüja isiku tausta, eriti juhtudel, kus tasutakse kauba või teenuse eest ettemaksuna. On olnud juhtumeid, kus pettusega tegelev ettevõtte on saatnud fiktiivseid arveid lootuses, et juhatuse liige neid ei kontrolli ning tasub.

Välditakse sularahas arveldamist kuna see tähendab täiendavate dokumentide vormistamist. Tihti aga ei pööra juhatuse liikmed sellele väga palju tähelepanu ning hiljem on probleeme tehingu toimumise tõendamisel.

Meedial on üsna suur roll ettevõtjate harimisel. Juhatuse liikmed on tänu sellele rohkem teadlikumad fiktiivsete arvetega seotu maksuriskidest ning rahapesuga kaasnevatest karistustest.

Lisa 4. Intervjuu Tuuli Tammeojaga

Tuuli Tammeoja on Finantsteenuseid osutava ettevõtte juhatuse liige ja finantsjuht, ning ehitusettevõtte finantsjuht. Intervjuu eesmärgiks on saada objektiivne maksumaksja poolne ülevaade seoses juhatuse liikme vastutuse ja arvete vorminõuetega.

Küsimused vastustega:

Kui palju tähtsustavad ettevõtjad raamatupidamist ja arveid, nende nõuetele vastavust?

Praeguseks on siiski arve rekvisiitide nõuetega kursis enamus ettevõtjaid. Need nõudmised on ju tegelikult üsna loogilised. See, et firma märgib kõik enda rekvisiidid arvele ja enamgi veel teenib ka ju osaliselt reklaami eesmärki. See, kellele arve esitatakse on aga üldjuhul ise huvitatud, et tema andmed oleksid õiged ja ajakohased.

Kindlasti on ettevõtjad vähem teadlikud nõuetest siis, kui on vaja näiteks viidata mõnele direktiivile, aga üldjuhul on raamatupidajad sellest teadlikud.

Kui teadlikud on juhatuse liikmed arvete vorminõuetest? Kui palju see neile huvi pakub?

Tegelikult ei pea juhatuse liige nii detailsusteni teadma raamatupidamist või arve vorminõudeid, selle jaoks on ikkagi olemas omad spetsialistid, juhatuse liikme vastustus lasub natuke kõrgemal tasemel. Saamas (mida saamas?), väiksema firma juhatuse liikmel on kindlasti olnud kokkupuudet arvete vormistamisega ja infot selle kohta saab väga mitmest allikast, mistõttu nad sellega hätta küll ei jää.

Kui palju juhivad raamatupidajad tähelepanu vorminõuetele?

Raamatupidajad üldjuhul väga vorminõuete kalal ei nori, kõik vajalik info peab olema olema ja ka õige olema. Sellist olukorda küll ei ole tekkinud, et keegi hakkaks vastu vaidlema, kas tahab üht või teist vajalikku rekvisiiti ikka näidata. Seadus on seadus ja üldjuhul sellest kinni peetakse. Seda enam, et Eestis on vorminõuetele jäetud ikkagi üsna paindlikud raamid. Näiteks Lätis on see valdkond palju detailsemalt reglementeeritud. Enamus arveid näevad välja üsna ühesugused, erinevus ainult esitajates, logodes ja arve sisus. Omad väga ranged nõuded on transpordiarvetel, kaubaarvetel, igasugustel tööde ja kaupade vastuvõtmise-üleandmise aktidel, mis kõik on sisuliselt arve osad ja eraldiseisvalt ei aktsepteerita.

Kui palju juhatuse liige raamatupidaja nõuandeid kuulda võtab?

Palju oleneb raamatupidajast ja juhust. Raamatupidaja annab sellist nõu, milles tema kompetentne on, otsused teeb ikkagi juhatuse liige. Kui juhatuse liige on rohkem hõivatud ettevõtte ärikorraldusega ja ei oma väga häid alusteadmisi finantsjuhtimisest, siis võib ta väga palju jätta raamatupidaja otsustada. See on paljuski usalduse küsimus. Loomulikult peab juhatuse liige olema teadlik, et lõppkokkuvõttes on vastustav ikkagi tema.

Kui teadlikud on juhatuse liikmed hoolsuskohustusest ja juhatuse liikme vastutusest seoses raamatupidamise ja arvetega?

See teadmine on süvenenud aastatega. Sellele on rõhutatud üha enam ning sellisest survest tingituna on juhid rohkem tähelepanu hakanud pöörama enda baasteadmistele raamatupidamisest ja ettevõtte finantside juhtimisest. See on muutunud lausa hädavajalikuks. Kui ettevõtte on saavutanud teatud stabiilsuse oma tegevusalas, siis järgmise sammuna asutakse kvaliteedijuhtimise juurutamisele. Üha enam juhte on aru saanud, et näiteks kvaliteedi juhtimise sertifikaadi omamine (ISO standardid), kergendab nende vastutuskooormat tunduvalt, sest kõik protseduurireedid on kirjeldatud, ettevõttesisesed dokumendid välja töötaud jne. Kõik see paneb suurema vastutuse reeglite järgijatele ehk siis raamatupidajatele ja teistele arveametnikele.

Kui palju raamatupidajad peavad endid vastutavaks arvete vorminõuete eest?

Oleneb raamatupidajast ja firma suuruselt, iga vorminõude pärast suure ülemuse juurde ei minda, lihtsam on ise asjad korda ajada, seda enam, et suures ettevõttes võib dokumentide liikumine ja otsustusprotsess olla üsna aeganõudev.

Kui teadlikud on juhatuse liikmed eri seadustest tulenevate lisanõuetega, mis on sätestatud kaupade ostul? Näiteks rahapesu tõkestamise seadus.?

Mida puhtamalt äri aetakse, seda vähem ollakse teadlikud kõiksugustest erisustest. Seadusega on paremini kursis need juhid, kes kasutavad kõiki võimalusi oma äritegevusega suurema väärtuse loomiseks. Palju sõltub ka muidu valdkonnast. Eks oma valdkonna spetsialist teab ikka tema äritegevust puudutavatest seadustest üsna palju.

Millist hoolsust näitavad ettevõtjad üles sularahaga arveldamisel?

Firmati väga erinev, aga üldtendents on ikkagi võimalikult vähe kasutada sularaha. See on ka teatud usaldusväärse näitajaks saanud tänapäeva ärimaastikul. Mida rohkem kasutad ülekandeid ja võimalikult tähtaegselt, seda parem. See lihtsustab tunduvalt ka raamatupidajate tööd.

Millised on enamlevinud vormivead arvetel? Millest see tuleneb?

Väga vähe kokkupuudet on olnud vormivigadega. Vahest on näiteks arve saaja aadress jäänud märkimata, tõenäoliselt tuleneb kiirustamisest arve väljastamisel. Esineb ka seda, et on näiteks mingid andmed muutunud, aga arvel kajastuvad vanad andmed. Kindlasti ei ole tegemist tahtlike rikkumistega.

Kui tihti juhatuse liikmed seavad kahtluse alla arve legaalsuse?

Oleneb, kui tihedalt nad ise seotud on äritegevusega ja kas kontrollivad iga arvet ja teavad selle sisu. Üldjuhul on juhid ikka väga hästi kursis kõige toimuvaga ja väga paranoilised iga arve suhtes ei ole.

kui tihti raamatupidajad seavad kahtluse alla arve legaalsuse?

Raamatupidajad üldjuhul eeldavad, et kõik mis nendeni jõuab, on oma sisult juba üle kontrollitud. Mõni, kes on tihedamalt seotud äriprotsessidega ettevõttes võib muidugi omada paremat teavet ja ülevaadet iga konkreetse kauba osas kui ettevõtte juht. Paljuski on see iga raamatupidaja jaoks töösse suhtumise küsimus, üheltpoolt on vastutav juht, teisalt on raamatupidaja kõige lähem nõustaja ja teadja selles valdkonnas.

kui tihti juhatuse liikmed on huvitatud müüja isikust?

Üldjuhul ei ole väga huvitatud. Oleneb, mida müüakse ja kui suur on arve. Mida rohkem saab kaasa rääkida hinnas, kaubas, garantiides jms lisatingimustes, seda huvitatum on juht. Tema eesmärgiks on ju ka ikkagi ettevõtte kulude võimalikult efektiivne juhtimine.

Kas ettevõtjad tunnetavad maksuriski fiktiivsete arvete ees?

Tunnetavad ikka. Nende kasutamine raamatupidamises sõltub palju juhtide haridustasemest ja varasematest traditsioonidest ettevõtte juhtimisel aga vahest ka ettevõtte omanikest ja nende nõudmisest.

kui palju jätkub juhatuse liikmel sisuliselt aega arvete vorminõuete kontrollimiseks?

Kui juhatuse liige kontrollib iga sissetulevat arvet ja peab olema kursis nende sisuga, siis tõenäoliselt jääb talle silma ka vorminõuete rikkumine.

kui palju saab Teie arvates juhatuse liiget koormata arve vorminõuete järgimisel, nii et see jääks mõistlikkuse piiresse?

Väga ei saa, juhatuse liikme vastutusala on piisavalt suur ja selles koguhulgas ei oleks mõistlik juhti koormata nii väikese asjaga. Küllaga suudab hea juht selle kohustuse väga edukalt delegeerida.