

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Merlin Mällo

**HOOLSUSKOHUSTUS SISENDKÄIBEMAKSU
MAHAARVAMISEL**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2018

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2018
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Due Diligence on Deducting VAT</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 53 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 70 allikat, millele tekstis viidatud on.</p> <p>Lõputöö on aktuaalne põhjusel, et vaidlusi selle üle, millistel tingimustel on ettevõtjal õigus sisendkäibemaksu mahaarvata, tekib pidevalt juurde. Viimased selleteemalised kohtuvaidlused on toimunud 2017. aasta lõpus.</p> <p>Lõputöö eesmärk on tuua välja olulisemad Riigi- ja ka Euroopa Kohtu seisukohad, et selgitada, milles seisneb ettevõtjate hoolsuskohustus ning mis tingimustel on võimalik sisendkäibemaksu mahaarvata.</p> <p>Riigi- ja Euroopa Kohtu olulisemad seisukohad on, et sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks on eelkõige nõuetekohane arve ning ühtlasi tuleb ostjal tuvastada ka müüja isik. Hoolsuskohustus seisnebki eelkõige oma tehingupartneri valikus. Nimelt tuleb ostjal enne tehingu sõlmimist kontrollida oma tehingupartneri tausta ning veenduda, kas arvel märgitud isik on ka tegelikkuses sama.</p> <p>Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Teabe hankimise vahenditeks teoreetilises osas on erialakirjandus ja erinevad seadused. Teises osas analüüsitakse erinevaid kohtulahendeid, mis käsitlevad hoolsuskohustust sisendkäibemaksu maha arvamisel.</p>	
<p>Võtmesõnad: sisendkäibemaks, käibemaks, hoolsuskohustus, mahaarvamisõigus, kohtulahendid</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: Value added tax, input value added tax, value added tax deduction, due diligence</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: Merlin Mällo</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja: Tõnis Elling Allkiri:</p>	
<p>Kaitsmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Kerly Randlane Allkiri:</p>	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE	6
1.1. Käibemaksu kujunemine ja olemus	6
1.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja hoolsuskohustus.....	14
2. ETTEVÕTJA HOOLSUSNÕUDE TÄITMISE OLULISUS SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISEL.....	22
2.1. Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel kaupade puhul	22
2.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamine teenuste puhul	32
KOKKUVÕTE	41
SUMMARY	44
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	46

SISSEJUHATUS

Käibemaks on tarbimismaks, mis on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. Sellest on saanud paljude riikide üks peamisi tuluallikaid. Tegemist on maksuga, millega inimesed igapäevaselt kokku puutuvad. Tavapärastele tarbekaupadele lisatakse käibemaks, mille tasub lõpptarbija. Selleks, et mitte tekitada maksukoormust ettevõtjale, vaid lõpptarbijatele, saavad ettevõtjad maksustamisele kuuluvatelt tehingutelt arvestatud käibemaksust maha arvata sisendkäibemaksu, seejuures peavad ettevõtjad üles näitama tavapärasest hoolsuskohustust.

Nii Eesti kui ka Euroopa kohtupraktikas on toimunud mitmeid vaidlusi seoses käibemaksu reeglite kuritarvitamisega sisendkäibemaksu mahaarvamises. Teema valiku põhjenduseks on murekoht ettevõtjate hoolsuskohustuse täitmisel sisendkäibemaksu maha arvamisel. Paljud ettevõtjad ei kontrolli enne tehingu sooritamist oma tehingupartneri tausta. Sellega aga rikutakse äris nõutava tavapärase hoolsuskohustuse nõuet. Samas tehakse ka sihilikke käibemaksupettusi, mille tagajärjel väheneb oluliselt riigi tulu.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest vaidlusi selle üle, millistel tingimustel on ettevõtjal õigus sisendkäibemaksu mahaarvata, tekib pidevalt juurde. Viimased selleteemalised kohtuvaidlused on toimunud 2017. aasta lõpus. Sellest nähtub, et vaidlused sisendkäibemaksu mahaarvamise teemal on asjakohased. Ühtlasi on antud teemal kogunenud palju kohtulahendeid ning väljakujunenud küllaltki põhjalik kohtupraktika.

Lõputöö teema on uudne põhjusel, et kohtulahendeid hoolsuskohustuse kohta sisendkäibemaksu maha arvamisel tekib pidevalt juurde ning seoses sellega muutub ka kohtupraktika. Samuti ei ole ka uuemaid kohtulahendeid hoolsuskohustuse kohta ning värskemad kohtupraktikat Sisekaitseakadeemias teadustöö raames uuritud. Lõputöös analüüsitakse hoolsuskohustuse erinevaid nüansse ning kohtupraktikat sisendkäibemaksu maha arvamisel nii Eesti kui ka Euroopa kohtupraktika näitel.

Lõputöös käsitletav probleem seisneb äriühingute õiguspärase hoolsuskohustuse täitmata jätmises ning sellega seonduvalt fiktiivsetelt arvetelt sisendkäibemaksu mahaarvamises. Paljudel juhtudel ei pruugi ettevõtjad olla isegi teadlikud, et on aidanud läbi viia näiteks

maksupettust. Selline teguviis vähendab oluliselt riigi tulu ning kahjustab ettevõtetevahelist ausat konkurentsi.

Lõputöö eesmärk on tuua välja olulisemad Riigi- ja ka Euroopa Kohtu seisukohad, et selgitada, milles seisneb ettevõtjate hoolsuskohustus ning mis tingimustel on võimalik sisendkäibemaksu mahaarvata. Samuti soovib autor välja tuua erinevused sisendkäibemaksu mahaarvamisel teenuse ja kauba soetuse puhul.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu ajaloost, mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade sisendkäibemaksu mõistest, käibemaksu mahaarvamise võimalustest ning selgitatakse hoolsuskohustuse olemust.
3. Analüüsitakse Euroopa ja Eesti kohtulahendite näitel hoolsuskohustust kaupade puhul.
4. Analüüsitakse Euroopa ja Eesti kohtulahendite näitel hoolsuskohustust teenuste puhul.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Teabe hankimise vahenditeks teoreetilises osas on erialakirjandus ja erinevad seadused. Teises osas analüüsitakse erinevaid kohtulahendeid, mis käsitlevad hoolsuskohustust sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis on jaotatud nelja alapeatükki. Esimene ja teine peatükk jagunevad omakorda kaheks: esimene alapeatükk keskendub käibemaksule, selle ajaloole ning mõistele üldiselt. Teises alapeatükis antakse ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamisest, selle erinevatest nüanssidest ning hoolsuskohustusest. Teise peatüki esimeses alapeatükis keskendub autor ettevõtjate hoolsuskohustusele kaupade puhul, lähtudes kohtupraktikast. Teise peatüki teises alapeatükis käsitletakse aga ettevõtjate hoolsuskohustusest teenuste puhul.

Lõputöös kasutatakse Eesti ja Euroopa Liidu õigusakte, erialakirjandust ning kohtulahendeid.

1. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE

1.1. Käibemaksu kujunemine ja olemus

Tänapäeval kehtiva lisandunud väärtuse maksu alged ulatuvad ajastusse, mis eelnes meie ajaarvamise ajastule. Sel ajal maksustati müüki erinevatel turgudel. Tänapäeval kasutusel oleva käibemaksu puhul on tegemist lisandunud väärtuse maksuga. Seda seetõttu, et ettevõttele käibemaksu kulu ei tekiks ning et maksukoormus langeks lõpptarbijale- kauba või teenuse soetajale.

Euroopas tuli arvatavasti esimesena mõttele hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust koormama käibemaksuga Hispaania kuninga nõunik 1567. aastal (Tammert, 2005 lk 253). Samuti peetakse seal 16. sajandil välja kujunenud maksustamise süsteemi üheks tollel ajal paremini arenenumaks (Anon, 2006). Käibemaksu rakendati kõikehõlmavalt. See aga viib maksu kumuleerumisele, mistõttu põhjustas taoline maksusüsteem rahva seas vihast vastupanu (Tammert, 2005 lk 253). Kõnealust maksu tunti *alcabala* nime all ning suure vastupanu tõttu, kuna maks kehtestati kriiside ja sõdade ajal, mil riik hädasti raha vajas, kutsuti maksu ka *Children of Despair*’i nimega- nii-öelda meeleheite lapse maksuks (Anon, 2006). Suure vastupanu tõttu leiutati Hispaanias maks, mida rakendati vaid üks kord tootmisprotsessi kestel. Maksu tasujaks oli lõpptarbija (Tammert, 2005 lk 253).

20. sajandil oli majanduses üheks tähelepanuväärsemaks saavutuseks lisandunud väärtuse maksu rakendamine (Tammert, 2005 lk 253). Esimese ettepaneku lisandväärtuse maksu kehtestamiseks tegi 1919. aastal sakslane Wilhelm von Siemens (Elling, 2014 lk 16). Tema käsitluse kohaselt oli tegemist käibemaksuga, mida tuli tasuda lisandunud väärtuselt. See oli vajalik selleks, et ettevõtjad saaksid oma ettevõtluseks kulutatud summa tagasi. Samuti vältis selline uuendus probleeme, mida käibemaks endaga kaasa tõi. (James, 2011 p. 16) Tegemist oli nii-öelda õilsa käibemaksuga (Tammert, 2005 lk 253).

Lisandunud väärtuse maks, mida meie tunneme käibemaksuna, võeti esmakorselt kasutusele Prantsusmaal 1954. aastal (Wallop, 2010). Tuginedes ametniku soovitusõnaraamatule, siis antud maksu puhul on tegemist iga tootmis- või käibeprotsessi etapis tootele lisanduv väärtus, mis kajastub kauba või teenuse hinnas ning ühtlasi korvab kõik kulud, sealjuures ka tööjõukulud (Paet, et al., 2013).

Esialgu ei vastanud see veel aga tänapäeval Euroopa Liidu liikmesriikides kehtivatele lisandunud väärtuse maksu nõuetele (Elling, 2014 lk 16). Suurem ühinemine lisandunud väärtuse maksu süsteemiga toimus 1960-datel ning 1970-datel, kus lisaks Prantsusmaale võtsid süsteemi omaks veel ka Taani, Saksamaa, Rootsi, Holland, Belgia, Itaalia ja Suurbritannia (Anon, 2006). Lisandunud väärtuse maks on niivõrd populaarne ja kasutusel paljudes riikides põhjusel, et see tõstab riigi tulusid neutraalsel ja läbipaistval viisil (Charlet, et al., 2010 p. 3), maksumäär on suhteliselt madal, maksubaas lai ning riigil on üpris lihte seda koguda (Anon, 2006).

Eestis kehtestati esimese iseseisvusperioodi ajal eelarve tasakaalustamiseks, tööjõupuuduse vastu võitlemiseks ja eramajanduse korraldamiseks läbikäigumaks (Elling, 2014 lk 21). See seati sisse 1932. aastal majanduskriisi süvenemise tõttu nimetusega erimaks aruandvatelt ettevõtetelt. Esialgselt pidi see kasutusel olema vaid ühe aasta, kuid uue redaktsiooniga pikendati maksu võtmist ning nimetati see ümber äriettevõtetelt võetavaks ajutiseks läbikäigumaksuks. Maksustamisaluseks oli maksustamisperioodi läbikäik ehk käive, mis tuli arvutada Ärimaksu seaduse eeskirjade kohaselt. (Ajutine Läbikäigumaksu seadus, 1936) Kusjuures tolleaegse läbikäigumaksu seaduse ametlikus väljaandes võis leida ka reklaame. Näiteks Eesti Lloyd Kindlustusseltsi”, “Põhjala” kalosse ja tubakavabrik “Laferme” paberosse “Orient” (Anon, 2006).

Läbikäigumaksu maksumäär jäi vahemikku 0,5%-3,5. See, kui suur protsent ettevõttel tasuda tuli, sõltus tegevusvaldkonnast (Elling, 2014 lk 21). Läbikäigumaksust olid aga vabastatud näiteks kino- ja trahterasutused, krediidasutused, tubaka-, tubakasaaduste jms, õlle-, peenviinatööstused, kalakonservitööstused jpm (Ajutine Läbikäigumaksu seadus, 1936). Seejuures oli maksu maksmata jätmise kord üsna karm. Nimelt sulges majandusminister Maksudevalitsuse direktori ettepanekul ettevõtte, millel maksud maksmata olid (Anon, 2006).

1991. aastal Eestis kehtima hakanud käibemaks oli oma olemuselt lisandunud väärtuse maks. Sellele eelnes 1975. aastal NSV Liidu Ministrite Nõukogu määrusega kinnitatud käibemaks. See tähendas seda, et kaupade müügil tuli riigieelarvesse maksta hulgi- ja jaehinna vahe. Üheksakümnendatel kehtima hakanud maksustamise põhimõtteks lisandunud väärtuse maksustamine, olgugi et tegelikult nimetati seda käibemaksuks. Põhjuseks võib tuua Saksamaa maksusüsteemi mõju Eestile. Nimelt võeti käibemaksu

kehtestamisel eeskujuna ka Saksamaalt ning saksakeelne nimetus *umsatzsteuer* tähendab tõlkes käibemaksu. (Elling, 2010, lk 11-15)

1991. aasta alguses Eesti Nõukogu Vabariigi Valitsuse poolt kehtestatud käibemaksu, tulude kasutamise õigus jäi Eestisse. Maksustamisperioodiks oli kalendrikuu ning nagu ka praegu kehtiv seadus ette näeb. Kauba lähetamise või teenuse osutamise kuupäeva loeti käibe toimumise ajaks. Siinkohal olgu mainitud, et 1991. aastal kehtestatud käibemaksumääraks oli 7%. Kuna käibemaks kehtestati Eestis esmakordselt, koostati lisaks määrusele nr 209 "Käibemaksuga maksustamise kord" ka Maksuameti kiri "Käibemaksu rakendamise ajutine juhend". Viimane oli maksu maksmise aluseks ning kui kahe dokumendi vahel ilmnes erinevusi, lähtuti juhendist. Seaduse alusel kehtestatud käibemaks hakkas kehtima 1. Jaanuarist 1992. Selle võttis vastu Eesti Ülemnõukogu 16. Oktoobril 1991. aastal. Sellele järgneva aasta teises pooles sai käibemaksumääraks 18%. Käibemaksuseadusesse seda muudatust koheselt aga ei viidud. (Anon, 2006)

90-ndate alguses Eestis kehtinud käibemaksumäärade võrdluseks saab tuua tänapäeval kehtivate kõnealuste määrade alampiirid Euroopa Liidus. Kuuenda direktiivi kohaselt ei tohi kaupadele ja teenustele kohaldatav harilik käibemaksumäär olla madalam kui 15%. Sealjuures on EL-i riikidel võimalik teatud kaupade ja teenuste osas kohaldada üht või kaht vähendatud maksumäära, mis ei tohi aga olla madalam kui 5%. Kusjuures kuues direktiivi rakendatakse 2007. aasta algusest ning kõik Euroopa Liidu riigid pidid selle oma siseriiklikku õigusesse üle võtma 2008. aasta alguseks. (EUR-Lex, 2017) Peale Eesti iseseisvumist kehtestati 18% käibemaks, kuid seadust täiendati ja muudeti peaaegu igal aastal, siis ei kehtinud see redaktsioon kuigi kaua (Tammert, 2005 lk 254). Hetkel kehtiv käibemaksumäär Eestis on 20%.

Tänapäeval nähakse lisandunud väärtuse maksu kui võtmelementi makroökonomilise stabiilsuse tagamiseks ning majanduskasvuks, mistõttu pööratakse käibemaksu süsteemi korraldamisele ja rakendamisele üsna suurt tähelepanu (Ebrill, et al., 2001 p xii). Lisandunud väärtuse puhul on tegemist väärtusega, mille tootja lisab oma toormaterjalide soetamisel kaubale. Enne toote müüki annab toodetavale kaubale lisandväärtuse toormaterjal, mille abil kaup kas täiendatakse või valmistatakse. Lisaks toorainele moodustab lisandväärtuse veel ka transpordikulu, tööjõukulu jne. (Ebrill, et al., 2001 p 15)

Euroopa Liidu liikmesriikides on kasutusel ühine käibemaksusüsteem (Euroopa Liidu Nõukogu, 2006), mida käsitleb Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. Sellel tugineb ka käibemaksuseadus. Direktiivi eesmärgiks on ELis kehtivaid käibemaksualaseid õigusnõudeid selgemaks muuta, reguleerida käibemaksuvaldkonda ning aidata seda ka paremini mõista (EUR-Lex, 2017). Direktiivi kohaselt maksustatakse kõik tehingud, mida teeb Euroopa Liidus maksukohustuslane- füüsiline või juriidiline isik, kes tarnib maksustatavaid kaupu või teenuseid oma majandustegevuse käigus. Käibemaksu kohaldatakse mistahes isiku suhtes. (EUR-Lex, 2017)

Maksustava tehinguna läheb arvesse kaubarne või teenuse osutamine ühe Euroopa Liidu riigi piires, samuti ELi-sisene soetamine ja kaupade importimine väljastpoolt Euroopa Liitu. Kuues direktiiv sätestab ka tehingu toimumise koha (EUR-Lex, 2017):

- 1) kaupade tarne- maksustamise koht on seal, kuhu kaubad tarnitakse;
- 2) ELi-sisene kaupade soetamine- maksustamise koht on Euroopa Liidu riik, kuhu kaup tarnitakse;
- 3) kaupade impordil on maksustamise koht see riik, kuhu kolmandast riigist Euroopa Liitu imporditud kaup saabub.
- 4) teenuste tarne puhul on maksustamise koht seal, kuhu teenust tarnitakse.

Kuna käibemaksudirektiiv on antud valdkonna nii-öelda alusdokument, sätestab see lisaks ülaltoodud põhimõtele ja punktidele veel ka sisendkäibemaksu puudutavad küsimused. Selleni jõuab autor peatükis 1.2.

Olgugi et käibemaksu nimetatakse käibemaksuks, on Euroopa Liidus kehtiva käibemaksu puhul tegemist lisandunud väärtuse maksuga (Ebrill, et al., 2001 p1). Seega on kogu käibemaksusüsteem on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu printsiibil (Elling, 2014 lk 34). Selle põhimõte on maksustada tarbimist põhjalikult, neutraalselt ja efektiivselt. Käibemaks on kõikehõlvavaim maks maailmas ning ühtlasi on see riigile ka oluliseks tuluallikaks. Käibemaks on kasutusel nii industrialiseerunud riikides kui ka arengumaades. (Schenk, et al., 2015, p 23) Käibemaksu puhul ei sõltu maksu suurus mitte isiku suutelisusest maksta, vaid kauba või teenuse liigist ja turuväärtusest (Elling, 2014 lk 31). Käibemaksu direktiivi artiklis 72 on turuväärtust defineeritud kui kogusummat, mis klient vaba konkurentsi tingimustes kõnealuste kaupade ja teenuste hankimiseks tasuma peab.

Kui aga ühtki võrreldavat kaubatarnet või teenuste osutamist tuvastada ei saa, tähendab turuväärtus järgmist (Euroopa Liidu Nõukogu, 2006):

- 1) kaupade puhul on turuväärtus summa, mis ei ole väiksem sarnaste kaupade ostusummast. Kui see aga puudub, määratakse hind kindlaks tarne tegemise ajal;
- 2) teenuste puhul on turuväärtus summa, mis ei ole väiksem, kui maksukohustuslase kogukulu teenuse osutamisel.

Sarnaseid kaupu maksustatakse ühetaoliselt (Lang, et al., 2009, pp 607-608). Sellise süsteemi eesmärgiks on vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest (Elling, 2014 lk 31-32). Siinkohal olgu mainitud, et käibemaks muutub sissenõutavaks päeval, mil kaup või teenus on tarnitud, kui seaduses ei ole ettenähtud kindla kauba või teenuse puhul erisusi (Eugen, et., al 2011 p 347). Importides kaupa Euroopa Liitu, tekib maksustatav teokoosseis kauba toomisel liikmesriiki. Maksustatava väärtuse hulka kuulub kogu tasu, mis kauba tarnija on saanud. Kaupade impordil moodustab kõnealuse väärtuse kindlaksmääratud tolliväärtus. Maksustatava väärtuse hulka arvatakse tollimaksud, maksud ja muud tasud, kuid see ei sisalda käibemaksu ja muid hinnaalandusi, mida soetajale antakse. (EUR-Lex, 2017)

Lisandunud väärtuse maksu puhul on tegemist neutraalse maksuga. Neutraalsuse põhimõte on oluline selleks, et ettevõtja saaks maksustatavalt käibelt arvestatud maksust oma ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade ja teenuste eest tasutud käibemaksu maha arvata. (Tammert, 2005 lk 259) Kusjuures mahaarvamisõigus tekkis 1992. aastal, mil hakati Eestis alalise tegevusena maksustatavaid kaupu ja teenuseid müüvaid isikuid maksuametis registreerima ning lugema käibemaksukohustuslaseks. Erinevus tänapäevaga seisnes aga selles, et sisendkäibemaksu võisid ettevõtjad maha arvata kõikidelt kaupadelt ja teenustelt, sõltumata nende kasutusotstarbest. (Anon, 2006)

Nõukogu direktiivi 2006/112 EÜ artikli 5 kohaselt on käibemaksusüsteem lihtsaim ja neutraalseim juhul, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ning kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe. Samuti ka teenuste osutamise valdkonda. Lähtudes direktiivi artiklist 7, siis käibemaksusüsteem peaks tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata. Seda ka siis, kui maksumäärad ja –vabastused ei ole täielikult ühtlustatud.

(2006/112/EÜ artiklid 5 & 7) Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest ja tulemustest. Tingimuseks on aga, et tegevus ise on käibemaksuga maksustatud. (Bonik EOOD haldusasi ELTL artikli 267 järgi, 2012)

Lisandunud väärtuse maksu puhul ei ole oluline, kui palju kordi kaup omanikku vahetab või mitu tootmis- või töötlemisprotsessi kaup läbib. Ühte ja sama kaupa või teenust ei maksustata mitmekordselt. (Pulk, 2001, lk 7) Käibemaksu maksab ettevõtja, kuid tegelik maksukoormus lasub lõpptarbijal. Ettevõtjatel, kes kasutavad sisseostetud kaupu või teenuseid uute tootmiseks, on õigus tekkinud maksukohustuselt maha arvata sisendkäibemaks (Lehis, 2009 lk 409).

Põhjusel, et käibemaksukohustuse kandja ja maksu tegelik maksja ei lange käibemaksu puhul kokku, nimetatakse käibemaksu kaudseks maksuks (Kägi, et al., 2007 lk 15). Kui otsuste maksude korral täidab maksumaksja maksukohustuse oma nimel ja arvel, siis kaudse maksu tasuja täidab kohustuse oma arvel, kuid teise isiku nimel (Lehis, 2009 lk 44). Seega käibemaksu puhul on maksukoormuse kandjaks lõpptarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu (Elling, 2014 lk 31).

Üheks maksude liigitamise aluseks on veel ka see, kas maksu makstakse üks kord või tuleb seda teha perioodiliselt (Elling, 2014 lk 31). Käibemaks on kehtestatud perioodilise maksuna ning maksustamisperiood on kalendrikuu. Käibedeklaratsioon tuleb maksuhaldurile esitada järgneva kuu 20. kuupäevaks. (Käibemaksuseadus 2018) Deklaratsiooni peavad esitama ettevõtjad, sest neil lasub kohustus maksu deklareerimiseks ja tasumiseks (Elling, 2014 lk 31).

Nagu eelnevalt mainitud, siis tuleb maksukohustuslasel maksuhaldurile esitada iga kuu käibedeklaratsioon. Selle esitamise eelduseks on aga see, et maksukohustuslane lisab kauba müümisel või teenuse osutamisel müügihinnale käibemaksu. Teine oluline nüanss on käibemaksuarvestuse pidamine, mis Maksukohustuslase käibemaksu igapäevase arvestuse pidamise korra määruse § 1 kohaselt on arvestuse pidamine ühendusesisestelt tehingutelt arvestatud käibe- ja sisendkäibemaksu kohta. Veel tuleb maksukohustuslasel arvutada ja tasuda käibemaksusumma ning säilitada tehingutega seotud dokumente ning esitada nõuetele vastavaid arveid. (Eesti Riigiportaal, 2018)

Eelpool on põgusalt räägitud ka käibemaksumääradest. Kui üldjuhul on 2018. aasta seisuga Eestis selleks 20% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest, siis leiab ka madalama käibemaksumääraga kaupu või teenuseid. Näiteks erinevatel trükitud väljaannetel- raamatud, õppetööks kasutatavad töövihikud ja perioodilised väljaanded on 9% käibemaksumäär. Lisaks sellele kehtib sama määr ka majutusteenuste puhul ning sotsiaalministeeriumi poolt määratud ravimitele. (Eesti Riigiportaal, 2018)

0%-line käibemaksumäär kehtib üldjuhul rahvusvaheliste tehingute puhul ning teenustest rääkides juhul, kui viimast osutatakse väljaspool Eestit. Näiteks on võimalik rakendada 0% käibemaksumäära eksporditavale kaubale, teise EL-i liikmesriigi maksukohustuslasele osutatavatele konsultatsiooniteenustele ning rahvusvahelises liikluses kasutatavatele vee- ja õhusõidukitele. Osade kaupade ja teenuste käive on aga maksuvaba. Siinkohal võib näiteks tuua universaalsed postiteenused, kindlustus-, tervishoiu- ja sotsiaalteenused. (Eesti Riigiportaal, 2018) Siinkohal tasub aga meelde jätta, kaupade ja teenuste kasutamisel maksustatava ja maksuvaba käibe otstarbel, saab sisendkäibemaksu mahaarvata vaid maksustavate kaupade ja teenuste puhul (Englisch, 2011 p. 6).

Euroopas võeti käibemaks esimesena kasutusele Hispaanias. Kuna maksu rakendamine toimus aga kõikehõlmavalt, suhtus rahvas sellesse esialgu üsna vastumeelselt. Tänu sellisele rahva nii-öelda vihale leiutatigi maks, mida rakendati vaid üks kord kogu tootmisprotsessi kestel- lisandväärtuse maks. Tasujaks oli seejuures lõpptarbija. Selline lisandunud väärtuse maksu süsteem on oluline selleks, et ettevõtjad saaksid oma ettevõtluse tarbeks tehtavad kulutused tagasi ning to toimuks topeltmaksustamist. Lisandväärtuse maks tänapäevasel kujul võeti esmakordselt vastu Prantsusmaal ning sellele järgnesid ka mitmed teised Euroopa riigid.

Eestis oli esimeseks käibemaksu meenutavaks maksuks läbikäigumaks. See kujutas endast arvutatud läbikäiku ehk käivet, mis tuli arvutada Ärimaksu seaduse eeskirjade kohaselt. Tänapäevane käibemaks, mida meie tunneme lisandväärtuse maksuna, hakkas Eestis kehtima 1991. aastal. Nii nagu kujunes aja jooksul läbikäigumaksust välja käibemaks, nõnda muutusid ka maksumäärad, alustades 0,5%-3,5% kuni tänapäeval üldise 20% käibemaksumäärani.

Käibemaksu ehk lisandväärtuse maksu põhimõte on maksustada tarbimist põhjalikult, efektiivselt ning seejuures ka objektiivselt. Seega maksu suurus ei sõltu mitte isiku võimest maksta, vaid otseselt kauba/teenuse väärtusest. Seejuures on oluline, et ühetaolisi kaupu maksustatakse sarnaselt. Maksustavaks väärtuseks on tasu, mille kauba tarnija selle soetajalt saanud on, kusjuures muutub maks sissenõutavaks hetkel, mil kaup tarnijani on jõudnud. Kuues direktiiv selgitab veel ka, et käibemaksusüsteem on lihtsaim juhul, kui maksustamine toimub üldiselt ning kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe.

1.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja hoolsuskohustus

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus annab maksukohustuslasele õiguse nõuda tagasi ettevõtluse tarbeks soetatud kauba või teenuse eest tasutud käibemaks. Selle juures on aga oluline ettevõtja hoolsuskohustus, mille puhul on tegemist käitumisstandardiga, millest ettevõtja peab oma tegevuses äriühinguga lähtuma. Nõnda on võimalik hinnata, kas juhtorgan on enda peamiseid kohustusi täitnud või mitte.

Ettevõtjate omavaheline käive maksustatakse käibemaksuga, kuid see on vaid tehniline võte. Tegelikult on nad käibemaksu kogujad, kuid maksukoormust neil ei teki. Ettevõtja, kes kasutab sisseostetud kaupa ja teenust, kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, saab õiguse sisendkäibemaks oma käibemaksukohustusest maha arvata. (Lehis, 2001 lk 1) Seega saab maha arvata vaid ettevõtlusega seotud eesmärkidel kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu (Kägi, et al., 2007 lk 186). Käibemaksu direktiivi artikkel 167 täpsustab, et mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu mahaarvamist kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud. Siinkohal peetakse silmas näiteks kulutusi luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (Sergiu-Bogdan, 2017 p 456). Taolise süsteemi eesmärgiks on leevendada ettevõtja poolt tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat (Bonik EOOD haldusasi ELTL artikli 267 järgi, 2012). Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimuseks on see, et mahaarvamiseõigus on ainult maksukohustuslastel, kes on kaupa või teenust soetanud teiselt maksukohustuslaselt ning soetuse eesmärk peab olema seotud ettevõtlusega (Sergiu-Bogdan, 2017 p 457). Sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalus on oluline selleks, et ei toimuks käibemaksu kumuleerumist, sest see moonutaks konkurentsi. Nimelt toode, mille hinna sees on mitu käibemaksu, ei oleks võimeline konkureerima teiste samaväärsete toodetega. Selleks, et taolist olukorda vältida, on ettevõtetal võimalus sisendkäibemaks maha arvata. (Lehis, 2001 lk 1)

Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 kohaselt on maksukohustuslane isik, kes teostab iseseisvalt majandustegevust, olenemata sellest, mis on tegevuse eesmärk või tulemus. Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) tõlgendab käibemaksukohustuslast järgmiselt: käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik (KMS § 3 lg 1), kelle maksustatav

käive kalendriaasta algusest ületab 40 000 euro piiri (KMS §19 lg1). Alates päevast, mil antud käive tekib, tuleb ettevõtjal end maksukohustuslasena registreerida. Kusjuures iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõppeb. (2006/112/EÜ artikkel 213) Majandustegevust defineerib käibemaksu direktiiv aga järgmiselt: “Majandustegevus on tootja, ettevõtja, ja teenuseid osutava isiku, mis tahes tegevus, mille eesmärgiks on materiaalsed või immateriaalsed vara kasutades kestva tulu saamine” (2006/112/EÜ artikkel 9).

Maksukohustuslasel on õigus maha arvata kaupu või teenuseid soetades makstud käibemaks selles ELi riigis, kus kõnealused tehingud sooritatakse. Sisendkäibemaksu saab maha arvata maksustatavate tehingute eest makstavast käibemaksust. Mahaarvamisõigus ei kehti üldiselt maksuvaba majandustegevuse korral või kui maksukohustuslane vastab erikorra tingimustele. Teatavatel juhtudel võidakse mahaarvamisi piirata või kohandada. (EUR-Lex, 2017)

Nagu eelmises lõigus mainitud, siis kehtivad teatud kaupadel või teenustel ka käibemaksuvabastused. Kõnealused vabastused on sätestatud käibemaksudirektiivi 112/2006 VI jaotises. Üldjuhul ei kaasne käibemaksuvabastusega kaupade ja teenuste puhul mahaarvamisõigust. Maksuvabastus kehtib näiteks meditsiinilise abi, sotsiaalteenuste ja heategevuslikul või kodanikega seotud eesmärkidel tegutsevate mittetulundusühingute puhul. Seejuures on aga oluline, et kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks. (Käibemaksu direktiiv 112/2006 artiklid 131-133)

Sisendkäibemaksu on võimalik mahaarvata ka osaliselt. Maksukohustuslased, kel on nii maksustatavat kui ka maksuvaba käivet, tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamisel kasutada maksustatava käibe ja kogukäibe proportsiooni. Sealjuures võetakse arvesse ka maksukohustuslase sellist käivet, mis on tekkinud välisriigis, kuid mille osas on KMS § 29 lg 1 kohaselt õigus sisendkäibemaksu mahaarvata. Lisaks sellele kasutatakse osalist mahaarvamist juhul, kui ettevõtja kasutab kaupa nii ärilisel, kui ka ettevõtlusega mitte seotud otstarbel. (Elling, 2014 lk 201) Lähtudes KMS-st, siis § 29 lg 4 sätestab, et kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, arvatakse maha ainult ettevõtluse tarbeks kasutatud teenuste või kaupade sisendkäibemaks.

Kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik nimetatud tehingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu eristada ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksust, määratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise kord maksukohustuslase taotluse alusel maksuhalduri otsusega, lähtudes kauba või teenuse tegelikust kasutusest.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise üheks eelduseks on nõuetekohane käibedeklaratsiooni täitmine ettevõtja poolt. Nõukogude direktiivi artikli 250 kohaselt on igale maksukohustuslasele kohustuslik esitada käibedeklaratsioon, kus on välja toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave. Sealhulgas on vajalik ka teave, mis puudutab nimetatud maksu ja mahaarvamisega seotud tehingute koguväärtust ning maksuvabade tehingute summat selles ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramisel. (2006/112 EÜ artikkel 250)

Sisendkäibemaksu on võimalik maha arvata neljal juhul: esimeseks võimaluseks on teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenusega, mille eest tuleb tasuda käibemaksu. Teiseks juhuks on imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks, kolmandaks aga ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult teenuse saamise korral, mille käibe tekkimise koht on Eesti. Viimasel, ehk neljandal juhul on tegemist ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktehinguga soetatud kauba või muu soetatud kaubaga, millelt maksukohustuslane peab seaduse kohaselt käibemaksu arvestama. (Elling, 2014 lk 30) Siinkohal tuleb mainida, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasel.

Isikud, kes ei ole käibemaksukohustuslased, ei pea müügikäibelt käibemaksu tasuma. Sel põhjusel puudub neil ka sisendkäibemaksu mahaarvamise ning arvele käibemaksu lisamise õigus. Sisendkäibemaksu ei saa maha arvata ka piiratud käibemaksukohustuslased. Piiratud maksukohustuslane on isik, kes on kohustatud end registreerima või on registreeritud piiratud maksukohustuslasena. (KMS § 3 lg 2) Käibemaksuseaduse §29 lg1 käsitleb maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva summana käibemaksusummat, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud tehingute, toimingute või välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks, kasutatava kauba või teenuse sama

maksustamisperioodi sisendkäibemaks. (Käibemaksuseadus, 2018) Seega tuleb ettevõttel maksta riigile maha arvatud käibemaksust ülejääv summa.

Selleks, et rääkida hoolsuskohustusest sisendkäibemaksu mahaarvamisel, tuleb alustada juhatuse liikme vastutusest. Põhjusel, et maksuõigus on eraldiseisev õigusharu ja sel on oma reguleerimisala, saab maksuõiguslik vastutus tuleneda üksnes maksukorraldusseadusest. (Raissar, 2014) MKS § 40 lg 1 kohaselt võetakse juhatuse liige vastutusele, kui leitakse, et tegemist on tahtliku või raskest hooletusest toimepandud rikkumisega ning selle tagajärjel on tekkinud maksuvõlg. Võlaõigusseaduse § 104 reguleerib vastutust süü puhul. Hooletuseks on käibes vajaliku hoole järgimata jätmine, kusjuures raske hooletusena käsitletakse käibes vajaliku hoole olulisel määral järgimata jätmist. Tahtlusega on tegemist juhul, kui eesmärgiks on õigusvastase tagajärje soovimine võlasuhte tekkimisel, täitmisel või lõpetamisel. Enne 1. jaanuarit 2004 kehtinud pankrotiseaduse § 60 lg 3-s oli väljatoodud raske juhtimisveana käsitletavate juhtumite loetelu. Raske juhtimisveana käsitleti (Vutt, 2008):

- 1) juriidilise isiku vara enda huvides kasutamist või juriidilise isiku nimel endal huvides tehingu tegemist;
- 2) juriidilise isiku vara või võetud laenu kasutamist juriidilise isiku huvide vastaselt enda või mõne teise isiku huvides;
- 3) juriidilise isiku vara varjamist;
- 4) juriidilise isiku kohustuste põhjendamatut suurendamist või vara väärtuse ebaõiget kajastamist jur. isiku bilansis;
- 5) näiliku või nõuetele mittevastava raamatupidamise korraldamist, sealhulgas ka näilike maksete ja võlgade kirjendamist;
- 6) kapitali soetamist juriidilisele isikule äärmiselt ebasoodsatel tingimustel;
- 7) suure laenu võtmist või andmist, kui on ilmne, et laenu tagasi maksta või saada ei ole võimalik;
- 8) juriidilist isikut kahjustanud muud enda huvides tehtud teod, mis põhjustasid juriidilise isiku maksejõuetuse.

Hetkel, 2018. aastal, kehtivas seaduses raske juhtimisveana käsitletavate juhtumite loetelu küll puudub, kui see ei tähenda, et taoline teguviis praegusel ajal raskeks juhtimisveaks olla ei saaks (Vutt, 2008).

Ülaloodud juhtimisvead on tingitud ettevõtja hooletusest ja ühtlasi hoolsuskohustuse täitmata jätmisest. Hoolsuskohustust on mitmetes seadustes defineeritud erinevalt. Näiteks Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus defineerib hoolsuskohustust järgmiselt: “ettevõtja on majandustegevuse teostamise käigus kohustatud võtma meetmeid majandustegevuse nõuete ning tegevusloa kõrvaltingimuste olemasolu korral ka nende täitmise tagamiseks ja majandustegevuse nõuetele või kõrvaltingimustele mittevastavuse viivitamatuks kõrvaldamiseks (ettevõtja hoolsuskohustus)”. (Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus, 2018) Hoolsuskohustuse definitsiooni on selgitatud veel ka Rahapesu ja terrorismi tõkestamise seaduses, mis sätestab, et kohustatud isik pöörab majandus-, kutse- või ametitegevuses kõrgendatud tähelepanu tehingus või ametitoimingus osaleva isiku, ametiteenust kasutava isiku või kliendi tegevusele ja asjaoludele, mis viitavad rahapesule või terrorismi rahastamisele või mille seotus rahapesu või terrorismi rahastamisega on tõenäoline, sealhulgas keerukatele, suure väärtusega ja ebatavalistele tehingutele, millel ei ole mõistlikku majanduslikku eesmärki (Rahapesu ja terrorismi tõkestamise seadus, 2018). Seega seisneb hoolsuskohustus ettevõtja vajaliku hoole järgimises. Oluline on enne tehingu toimumist kontrollida äripartneri tausta ning ühtlasi tuleb tagada ka võimalus tõendada tehingu toimumist.

Tehingupartnerite kontrollimine tähendab eeskätt seda, kas müüja poolt esitatud arve vastab KMS § 37-s väljatoodud nõuetele. Riigikohus on seejuures korduvalt rõhutanud, et nõuetele vastav arve on sisendkäibemaksu mahaarvamise peamiseks eelduseks. Küll aga ei sätesta ükski seadus, et ostjal oleks müüja kontrollimise kohustus, kui arve on vormiliselt nõuetekohane ning sellel märgitud müüja on registreeritud käibemaksukohustuslane. (OÜ Elvarem haldusasi, 2003) Siinkohal on oluline aga mainida, et alati ei ole ainult nõuetekohane arve siiski piisav. Tähtis on, et ettevõtja näitaks üles ka äritegevuses vajaminevat tavapärast hoolsuskohustust. See on oluline selleks, et tuvastada tehingu teine pool. (Elling, 2014 lk 193) Teise poole kindlaks tegemine on tähtis põhjusel, et sisendkäibemaksu saavad maha arvata vaid käibemaksukohustuslased ning nagu Riigikohus korduvalt ka rõhutanud on, siis juhul, kui müüja ei ole käibemaksukohustuslane, puudub ostjal õigus arvata maha sisendkäibemaks.

Siinkohal on aga Riigikohus seisukohal, et asjaolu, et müüja ei ole maksuõigussuhtes käitunud õiguspäraselt, tähenda koheselt, et ostja poolt tehtud sisendkäibemaksu mahaarvamine oleks alusetu (Elling, 2014 lk 193-194). Riigikohtu seisukoht on, et ostjal

ei ole kohustust kontrollida, kas müüja tasub riigile käibemaksu, ning üldjuhul pole see tal ka võimalik. Kui ostja on käitunud heauskselt, siis puudub alus piirata ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. (OÜ Elvarem haldusasi, 2003)

Veel võib üheks hooldsuskohustuse liigiks lugeda mitterahalisi kohustusi. Vastavalt Maksukorralduse seaduse §-le 18 on nendeks esiteks registreerimiskohustus, mille kohaselt peavad kõik isikud enne tegevuse alustamist end vastavas registris registreerima. Teiseks deklareerimiskohustus, mis tähendab, et maksumaksjal on kohustus esitada maksudeklaratsioone, mis sisaldavad õigeid andmeid. Lisaks sellele arvestuse pidamise kohustus, kaasaaitamiskohustus ning dokumentide säilitamise kohustus. Maksustamise seisukohast tähendust omavate dokumentide säilitamisaeg on 7 aastat, arvates nende saamise, koostamise või toimikusse viimase kande tegemisele järgneva kalendriaasta 1. jaanuarist. (Maksukorralduse seadus, 2018 § 58)

Kusjuures on Riigikohus lahendis 3-3-1-74-09 selgitanud, et hooldsusnõuete täitmine on vajalik täiendavate tõendite kogumiseks olukorras, kus maksuhalduril tekib põhjendatud kahtlus tehingute toimumise või nende tingimuste osas. Sellise põhjendatud kahtluse eiramine poleks maksuõigussuhete tuvastamisel kooskõlas maksustamise ja maksumenetluse põhimõtetega. Hooldsusnõuete eiramine toob maksukohustuslasele kaasa riski, et tõendamiskoormuse üleminekul maksukohustuslasele ei suuda ta oma hooletuse tõttu tõendada, et tehingud väidetavatel tingimustel siiski toimusid. Sellist tõendamatus tuleb maksuhalduri põhjendatud kahtluse alusel mõista olukorrana, kus maksukohustuslane pole suutnud tõendada talle soodsat maksuõiguslikku asjaolu. (AS Saurix Petroleum haldusasi, 2010)

Hooldsuskohustuse seisukohast on oluline sõlmida tehinguid usaldusväärsete äripartneritega. Seda põhjusel, et hoolikas äripartneri valik maandab äririske, vähendab tõenäosust, et partneriks satub ebaaus ettevõtte, mis ühtlasi suurendab tõenäosust sattuda maksukontrolli. Seejuures võib maksukontrolli sattumine kaasa tuua täiendava maksukohustuse. Tänapäevases infotehnoloogia ühiskonnas on äripartnerite kontrollimiseks loodud erinevaid andmebaase, mille abil saab kiirelt ja lihtsalt kontrollida ja hinnata tehingupoole tausta, maksekäitumist ning seeläbi vähendada enda äri- ja maksuriske. Lisaks andmebaasist saadud infole on tehingupoole valikult oluline usaldada iseenda intuitsiooni ja kogemusi ettevõtjana. (Maksu- ja Tolliamet, 2017)

Näiteks on võimalik äripartnerite tausta kontrollida, kasutades otsingumootorit *Google*, kuhu kuvatakse tehingupoole või tema esindusõiguslike isikute kohta infot. Taoliseks teabeks võivad olla erinevates foorumites või artiklites käsitletud teemad, maksehäireregistri tulemused, isiku karistused jne. (Maksu- ja Tolliamet, 2017) Veel on võimalik e-äriregistrist kontrollida juriidiliste isikute kehtivaid ja ajaloolisi andmeid ning majandustegevuse registrist saada informatsiooni erinõuetega tegevusalade ettevõtete lubade, ettekirjutiste ja keeldude kohta. Lisaks sellele hakkas Maksu- ja Tolliamet alates 2017. aastast väljastama maksuandmete tõendeid, mida saab kasutada tehingupoolele oma majandustegevusest ülevaate andmiseks. Tõendile on võimalik kuvada ettevõtte andmed tööjõu, palga, käivete ja maksuvõla kohta ning saata see otse läbi e-maksuameti/e-tolli tehingupoolele. Maksuandmete tõendiga saavad tehingupoolel suurendada oma usaldusväärust ning nii on mõlemal poolel kindlus, et teise maksuasjad on korras. (Maksu- ja Tolliamet II, 2017)

Saadud teabest võivad kahtlust tekitavateks asjaoludeks olla näiteks maksuvõla olemasolu, esitamata maksudeklaratsioonid, tegevusala mittevastavus tegelikule äritegevusele, välisriigi kodanike märkimine juhatusse, kontaktandmete puudumine jne. Lisaks sellele võivad kahtlust tekitada järgmised asjaolud (Maksu- ja Tolliamet II, 2017):

1. internetilehekülje puudumine – olgugi et kodulehe olemasolu ei ole kohustuslik, näitab see tehingupartneri huvi enda tegevust reklaamida ja selle kaudu potentsiaalseid kliente leida;
2. tehingupool ei oska anda infot pakutava kauba kohta ega ole kursis tegevusvaldkonnaga – tehingupoole seaduslikud esindajad ei ole kursis oma tegevusvaldkonnaga ega oma teadmisi pakutava kauba või teenuse kohta;
3. ettevõttel puudub kauba müümiseks vajalik tegevuskoht – kui tehingupool pakub suures koguses kaupa/teenust, mille müümiseks on vajalik kindla tegevuskoha ja töötajate olemasolu, kuid see puudub;
4. pakutava kauba hind on üllatavalt kõrge/madal – kui see on turuhinnast oluliselt madalam, võib tekkida risk, et kuskil tarneahelas on toime pandud maksupettus;
5. tehingupoolel puudub kehtiv käibemaksukohustuslase number – kehtiva käibemaksukohustuslase numbriga puudumisel ei ole müüjal õigus lisada tehingule käibemaksu ega ostjal sisendkäibemaksu maha arvata. Siinkohal on aga oluline, et arve ei ole ainsaks tehingut tõendavaks dokumendiks ja sisendkäibemaksu

mahaarvamise aluseks, vaid lähtuda tuleb ka tehingu tegelikust majanduslikust sisust;

6. kauba saatedokumendid on valesti täidetud või koostatud dokumentidel on kauba ja/või teenuse sisu kirjeldatud üldsõnaliselt (näiteks „ehitusteenus“, „materjalid“ jne)

Eeltoodud loetelus mõne üksiku asjaolu esinemine ei too automaatselt kaasa etteheidet maksupettuses osalemise kohta. Kui aga mainitud punktide puhul tekib kahtlus tehingupartneri osas, on soovitatav teha täiendavaid päringuid. (Maksu- ja Tolliamet II, 2017)

Päringute tegemiseks on enamjaolt tarvis tehingupoole nime ning registri- ja/või isikukoodi. Vajaduse korral on alati aga võimalik ka tehingupoolelt lisainfot, näiteks maksuandmete tõendeid, küsida. (Maksu- ja Tolliamet II, 2017)

Sisendkäibemaksu puhul on tegemist ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu summaga, mille ettevõtja deklaratsiooni alusel tagasi saab. Mahaarvamine on oluline selleks, et ei tekiks käibemaksu kumuleerumist, ehk kaubale või teenusele mitme käibemaksu lisamist, sest pakutav objekt ei oleks muidu konkurentsivõimeline. On ka kaupu ja teenuseid, mis on maksuvabastusega. Viimaste puhul üldjuhul sisendkäibemaksu maha arvata ei saa. Sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul on oluline, et kõnealuseid mahaarvamisi saavad teha ainult käibemaksukohustuslaseks registreeritud isikud. See on ka põhjus, miks ostja peaks enne kauba või teenuse soetamist kontrollima oma tehingupartnerit- juhul, kui müüja ei ole käibemaksukohustuslane, ei ole ostjal õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

Hoolsuskohustus on käitumisstandard, millest ettevõtja peab oma tegevuses äriühinguga lähtuma. Kõnealuseks kohustuseks võib pidada MKS-s toodud ettevõtja mitte-rahalisi kohustusi, sest nende täitmine annab eelduse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, näiteks deklaratsioonide täitmine ja esitamine. Teine oluline punkt ja ühtlasi ka eeldus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks on nõuetekohane arve, millel peavad kindlasti olema märgitud müüja andmed. Täites äris nõutavat hoolsuskohustust, vähendab ettevõtja oluliselt tõenäosust tekitada endale maksu- või äririski.

2. ETTEVÕTJA HOOLSUSNÕUDE TÄITMISE OLULISUS SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISEL

2.1. Hoolsuskohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel kaupade puhul

Üheks oluliseimaks õigusaktiks käibemaksu valdkonnas on käibemaksu direktiiv 2006/112 EÜ (kuues direktiiv), mis kohaldub kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides ühtemoodi. Liikmesriikidel on õigus muuta või piirata käibemaksu mahaarvamise õigust vastavalt kõnealuses direktiivis sätestatud juhtudele. Veel toetub sisendkäibemaksu mahaarvamine ka KMS-le. Lisaks õigusaktidele, mis antud valdkonda reguleerivad, tuginetakse sisendkäibemaksu ebaseadusliku mahaarvamise seotud juhtumite puhul ka kohtupraktikale. Välja on kujunenud kohtute seisukohad, millal ja mis ulatuses on võimalik sisendkäibemaksu maha arvata.

KMS-i § 29 lg 3 selgitab sisendkäibemaksu mõistet järgmiselt: sisendkäibemaks on teiselt maksukohustuslaselt ettevõtluse tarbeks soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. See tähendab seda, et maksukohustuslasel ei teki kohustust maksu tasumiseks mitte kogu oma käibelt, vaid ta saab sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu summa, mille tasus kaupa või teenust soetades. Lühidalt öeldes: arvestatud käibemaks – sisendkäibemaks = tasumisele kuuluv käibemaks. (Elling, 2014 lk 170) Seda muudugi eeldusel, et tegemist on ettevõtlusega seotud kulutusega. Riigikohtu seisukoht siinkohal on järgmine: “Selleks, et tunnistada kulutus ettevõtlusega seotuks, peab olema tõendatud seos tehtud kulutuse ning sama isiku ettevõtluse eesmärgi vahel. Kulutus on ettevõtlusega seotud, kui selle kulutuse tegemine oli otseselt tingitud maksumaksja ettevõtlusest ja kulutus oli vajalik ettevõtluse alustamiseks, säilitamiseks või arendamiseks”. (Riigikohtu Halduskolleegium, 1999)

Seoses ettevõtlusega seotud kulutusega on Riigikohus oma otsuses 3-3-1-43-09 rõhutanud, et ettevõtluseks tehtud kulutused ei pruugi olla efektiivsed. Maksuhaldur või kohus ei saa ettevõtlusega seotuse puudumist põhjendada üksnes asjaoluga, et tehtud kulutus oli ebamõistlik ja soetatud kaup või teenus ei aidanud ettevõtja plaanidest hoolimata kuidagi kaasa ettevõtlusele. Kõnealuses kohtulahendis on äriühing soetanud telgi, mille puhul maksuhaldur leidis, et tegemist ei ole ettevõtlusega seotud kulutusega. Riigikohus on

siinkohal arvamusel, et ettevõtlusega seotuse kontrollimiseks on võimalik telgi osas välja selgitada näiteks tootja poolt kindlaks määratud kasutamise otstarve, telgi konstruktsiooni vastavus väidetavale kasutamisele esitluses ja telgi seisund. (Titanium System OÜ haldusasi, 2009)

Riigikohus leiab, et ettevõtlusega seotuse kontrollimiseks tuleb esmalt tuvastada kauba või teenuse soetamise otstarve. Kaupa või teenust ei pea kasutama hakkama kohe. Seega on võimalik, et vaidlusalust kaupa või teenust polegi veel kasutatud. Kauba või teenuse kasutamine võis toimuda ka varem ja kontrollimise ajal kasutamist või ka kaupa enam ei ole. Soetamise otstarbe tuvastamisel peab maksukohustuslane kaasaaitamiskohustuse täitmise korras esitama vastavad põhjendused. Kauba või teenuse otstarve peab olema, kas ilmselge või peab selle kasutamine või otstarve olema kontrollitav. (Titanium System OÜ haldusasi, 2009)

Näiteks tavapärase kantseleitarvete mõistlikus koguses soetamise otstarbe ja kasutamise kohta tõendite kogumine ja säilitamine oleks ülemäärane, sest otstarve ja kasutamine ettevõtluseks on ilmselged. Ettevõtja jaoks ebaharilike, põhjendatud kahtlust tekitavate või suure maksustamisväärtusega tehingute asjaolude kohta tõendite kogumine ja säilitamine on aga kontrollitavuse tagamiseks maksukohustuslase kohustus. (Titanium System OÜ haldusasi, 2009) Selleks, et vältida olukorda, kus maksuametil võib tekkida kahtlus soetatud kauba otstarbes ning seoses ettevõtlusega, on soovitatav näiteks dokumenteerida eseme kasutamist. Lisadokumentide olemasolu koormab oluliselt vähem ettevõtjat tõendamiskoormuse üleminekul kui ka maksuametit. Seejuures peaks dokumentidel kajastatav informatsioon olema aga kontrollitav. Üles võiks märkida näiteks kus, millal, kuidas kaupa on kasutatud, kes kasutas jne.

Sisendkäibemaksu mahaarvamist on käsitletud ka Euroopa Kohtus. Euroopa Liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteks on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks (Gábor Tóth haldusasi, ELTL artikli 267 järgi, 2012). Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, et mahaarvamissoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning seda ei või põhimõtteliselt kitsendada. Eeskätt on see kasutatav sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on maksukohustuslane kogu tema majandustegevuse

raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel, et nad ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud. (Indexx Laboratories Italia Srl haldusasi ETLT artikli 267 järgi, 2014)

Riigikohus on seisukohal, et sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul on oluline kõigepealt müüja isiku tuvastamine, kuna ainult käibemaksukohustuslasest müüjal on õigus lisada arvel kauba hinnale käibemaks. Müüja on käibemaksu riigile tasumisel vahendaja rollis, sest ostja tasub koos kauba hinnaga käibemaksu müüjale, mitte vahetult riigile. Seega ei tule ostjal tasuda kauba hinnale lisatud käibemaksu ükskõik millisele müüjale, vaid ainult käibemaksukohustuslasele. (AS XXXXX XXXXX haldusasi, 2006) Kusjuures Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112 artikkel 320 p 2 kohaselt tekib mahaarvamisoigus ajal, mil käibemaks muutub tarnelt, mille suhtes maksukohustuslasest edasimüüja otsustab kohaldada tavapäraseid käibemaksureegleid, sissenõutavaks (Euroopa Liidu Nõukogu, 2006). Ehk sisendkäibemaksu võib maha arvata siis, kui kauba müüjal tekib käibemaksu tasumise kohustus. Lähtudes KMS-i §-st 29, tuleb ostjal aga kontrollida, kas arvel märgitud müüja on käibemaksukohustuslane, kas arvel on olemas käibemaksukohustuslase kood ja käibemaksu summa ning kas käibemaksukohustuslane on registreeritud vastavas registris. (AS Gizmo haldusasi, 2003) Töö autor on seisukohal, et selleks, et vältida hiljem olukorda, kus tehingu teist poolt tuleb kindlaks tegema hakata, oleks otstarbekas enne tehingu sooritamist välja selgitada, kellest saab järgmine äripartner. Kahtluse tekkimise korral soovib autor otsida usaldusväärsem äripartner. Sellega vähendatakse enda äririske.

Riigikohus on korduvalt rõhutanud, et üheks oluliseimaks dokumendiks sisendkäibemaksu mahaarvamisel on korrektselt vormistatud arve. KMS-i § 37 lg 7 kohaselt loetakse nõuetekohaseks arveks sellist, kuhu on märgitud (Käibemaksuseadus, 2018):

- 1) arve järjekorranumber ja väljastamise kuupäev;
- 2) maksukohustuslase nimi, aadress, makshukohustuslasena 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.

Arveid tuleb maksukohustuslasel säilitada seitsme aasta jooksul nende väljastamise või saamise päevast arvates (KMS § 36 lg 1 p1). Lisaks KMS-le on algdokumentide säilitamise kord sätestatud ka raamatupidamise seaduse §-s 12 lg 1, mille kohaselt tuleb raamatupidamise algdokumente säilitada seitse aastat alates selle majandusaasta lõpust, kui majandustehing algdokumendi alusel raamatupidamisregistris kirjendati. (Käibemaksuseadus, 2018; Raamatupidamise seadus, 2018)

Siinkohal on aga olulisel kohal Riigikohtu seisukoht, et maksuarvestuses tuleb eristada olulisi ja ebaolulisi vormivigu (Betepok Baltic OÜ haldusasi, 2016). Raamatupidamisseaduse (edaspidi RPS) § 6 lg 5 kohaselt on raamatupidamisarvestuse kirjend ehk algdokument majandustehingu toimumist kinnitav kirjalik tõend, millel peavad olema märgitud dokumendi nimetus ja number, koostamise kuupäev ja registreerimise number, tehingu sisu, arvnäitajad ning teiste poolte nimed, aadressid ja allkirjad. 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. (Tulundusühistu JEWE haldusasi, 2002)

Analüüsidest erinevaid kohtulahendeid tuleb välja, et üsna suur osa sisendkäibemaksu mahaarvamist puudutavatest vaidlustest on alguse saanud just mittenõuetekohase arve esitamisest ning sellega seoses ka ostjapoolse hoolsuskohustuse täitmata jätmisest. Riigikohus on seisukohal, et ostjal puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kui esitatud dokumendid on mitteausaldusväärased ning ei ole nõuetekohased ja ostja on jätnud kontrollimata, kas arvel märgitud müüja on käibemaksukohustuslane, kas märgitud käibemaksukohustuslase kood on õige ning kas müüja on registreeritud vastavas registris. (M. Ü. haldusasi, 2006)

Riigikohus leiab, et käibemaksukohustuslasel, kes jätab isiku tuvastamise nõude või tehingu vormistamiseks kehtestatud nõuded täitmata ega suuda tõendada tehingu toimumist

ja selle tegelikku teist poolt, puudub käibemaksu mahaarvamise õigus. Seda põhjusel, et arvestatud ei ole äris nõutava tavapärase hooldusega ning tegelikult müüjaks tuleb 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. (AS Gizmo haldusasi, 2003)

AS Gizmo haldusajal on Riigikohus veel selgitanud, et 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. Seda põhjusel, et ta pole silmas pidanud nõutavat ja tavapärasest hooldusest. Kui arve esitanud isik pole käibemaksukohustuslane, pole ostjal õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Kui aga maksuõigusest väljapoole jääv seadus paneb tehingu poolele täiendavaid kohustusi ostu-müügi vormistamiseks või ostjale kohustuse kontrollida müüja esindaja isikusamasust ja ostja jätab sellised kohustused täitmata, siis ei ole ostja näidanud üles nõutavat hooldust ning sellest tulenevalt lasub tal kohustus tõendada, et tehing tegelikult ka toimus. (AS Gizmo haldusasi, 2003)

Siinkohal tekib aga vastuolu. Nimelt on Euroopa Kohus korduvalt selgitanud, et käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse puhul on tegemist kõigest kontrolliotsustamisega vorminõudega, mis ei saa seada kahtluse alla õigust käibemaksu maha arvata, kui selle õiguse tekkimise materiaalõiguslikud tingimused on täidetud (Radu Florin Salomie & Nicolae Vasile Oltean haldusasi ELTL artikli 267 järgi, 2015). Euroopa Kohus on veel korduvalt öelnud, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata käibemaks, mille ta on tasunud teisele maksukohustuslasele, kes ei ole end käibemaksukohustuslasena registreerinud, kui arvetel on märgitud direktiivis nõutud andmed, eeskätt teave, mis võimaldab tuvastada arve koostanud isiku ja osutatud teenuste või tarnitud kauba laadi (Boguslaw Juliusz Dankowski haldusasi EÜ artikli 234 järgi, 2010). Ka USL Invest OÜ haldusajal on Riigikohus seisukohal, et kui arve on nõuetekohane, sellel märgitud andmed usaldusväärsed ning ei ole alust kahelda tehingu toimumises, ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalik keelduda juhul, kui käibemaksu on arvele lisanud isik, kes ei ole registreeritud käibemaksukohustuslane (USL Invest OÜ haldusasi, 2017).

Riigikohus leiab, et maksusuhetes on asjakohaste hooldusnõuete täitmine vajalik oluliste asjaolude kohta tõendite kogumiseks. Seda olukorras, kus maksuhalduril on tekkinud

põhjendatud kahtlus tehingute toimumise või nende tingimuste osas. Sellisel juhul antakse maksukohustuslasele võimalus oma väiteid tõenditega kinnitada. Seda saab viimane teha vaid juhul, kui hoolsuskohustus on täidetud- olemas korrektsed ja nõuetekohased arved ja muud tehingu toimumist tõendavad dokumendid. Maksusuhetes oluliste hoolsusnõuete eiramine toob maksukohustuslasele kaasa riski, et tõendamiskoormuse üleminekul maksukohustuslasele ei suuda ta oma hooletuse tõttu tõendada, et tehingud väidetavatel tingimustel siiski toimusid. Sellist tõendamatus võib maksuhalduri põhjendatud kahtluse korral mõista olukorrana, kus maksukohustuslane pole suutnud tõendada talle soodsat maksuõiguslikku asjaolu. Riigikohus rõhutab, et maksusuhetes on asjakohased ja olulised need hoolsuskohustused, mille täitmine annab teavet maksukohustuse väljaselgitamiseks oluliste asjaolude kohta, kusjuures selline hoolsuskohustus peab tulenema seadusest või heast äritavast. (Lasva Liimpuidu AS haldusasi, 2010)

Näiteks OÜ Floberg Capital, OÜ Viru Metallelement ja OÜ Geos Trans Rail ühises haldusasjas on Riigikohus võtnud seisukoha, et nõuetekohane arve on küll üheks tingimuseks, mis annab maksukohustuslasele õiguse arvel kajastatud käibemaksu sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, kuid ei ole iseenesest tehingu toimumist tõendav dokument juhul, kui maksukohustuslane ei ole täitnud äris nõutavat hoolsuskohustust ning ei suuda seetõttu tõendada tehingu toimumist arvel märgitud isikuga. Nimelt kajastati raamatupidamises tehinguid ettevõttega, kes polnud tegelik müüja. Kui sellises olukorras oleks täidetud hoolsuskohustust, oleks äriühing teadnud, et arvel näidatud müüja puhul ei ole tegemist tegeliku müüjaga. Kuna tehingud sõlmiti telefoni ja e-kirja teel, suurendas ka see ostjapoolset hoolsus- ja dokumenteerimiskohustust. Tõendeid, et tehing tõepoolest toimunud oleks, ei suudetud aga esitada, mistõttu ei olnud sisendkäibemaksu mahaarvamine õigustatud. (OÜ Floberg Capital, OÜ Viru Metallelement ja OÜ Geos Trans Rail, 2014)

Tõendamiskoormuse üleminek annab maksukohustuslasele võimaluse tõendada, et sisendkäibemaksu mahaarvamine oli õiguspärane. Seega on autor siinkohal arvamusel, et mida rohkem on sooritatud tehingute kohta lisadokumente, seda kergem on tõestada kauba või teenuse saamist. Ühtlasi on käesoleva töö autor seisukohal, et Maksu- ja Tolliamet võiks ettevõtjate teadlikkusele hoolsuskohustuse temaatikal suuremat tähelepanu pöörata. Seda põhjusel, et vaidlusi sisendkäibemaksu mahaarvamisel on väga palju. Küll aga võiks

suur osa neist olemata olla, kui ettevõtjad oleksid hoolsuskohustuse täitmise ning selle olulisusega rohkem kursis.

Lahendis 3-3-1-40-03 leiab Riigikohus, et kui registreeritud käibemaksukohustuslane esitab arve, millel on tema käibemaksukohustuslase kood märgitud valesti, ei ole see selline asjaolu, mille tõttu ostja ei või käibemaksu maha arvata. Sellisel juhul on tegemist ebaolulise vormiveaga. Taoline järeldus tuleneb asjaolust, et Eestis on ühtne, mitte piirkondlik käibemaksukohustuslaste register (KMKR). Reeglina piisab äriühingu nimest ja registrikoodist, et tuvastada usaldusväärset müüja isik ja kontrollida, kas tegemist on registreeritud käibemaksukohustuslasega. Andmeid müüja isiku ja kauba või teenuse kohta tuleb aga pidada olulisteks ja nende puudumine välistab sellise mittenõuetekohase arve alusel sisendkäibemaksu arvestamise. (Trent Projekt OÜ halduasi, 2016) Seega olukorras, kus arvele märgitud KMKR number on vale, on siiski võimalik kontrollida, kas müüjana märgitud isik on usaldusväärne. Seda on võimalik teha, kasutades näiteks erinevaid otsingumootoreid, kuhu müüja isiku kirjutamisel, tulevad erinevad päringutulemused. Kui aga soovitud päring vilja ei kannu, tuleks loobuda tehingust kõnealuse äripartneriga.

Vastupidiselt aga eelmises lõigus väljatoodule, on Riigikohus seisukohal, et kui ostjal tuleb kontrollida müüjat, on see talle ebanõistlikult koormav kohustus. Kui ostja on käitunud heauskselt, siis puudub alus piirata ostja õigust arvata maha sisendkäibemaks. 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 näitanud äris nõutavat tavapärast hoolsust. Ostja hoolsuskohustuse ulatuse hindamiseks tuleb arvestada ka kauba või teenuse iseärasusi ning sedalaadi kaupade ja teenuste müügi puhul nõutavaid või tavapäraseid tingimusi. (AS Gizmo haldusasi, 2003) Ettevõtjad ei saa aga loota sellele, et nende käitumine tunistatakse kohtus heauskseks, olenemata sellest, et hoolsuskohustust pole tegelikult täies mahus ja ettevõtjatele ootuspäraselt täidetud. Autor on seisukohal, et selle asemel, et koormata vähem Eesti õigussüsteemi, kurnata tõendamiskoormusega maksuametnikke ning iseendale äririske tekitada, võiksid ettevõtjad siiski kontrollida müüja isikut. Seda juba sel põhjusel, et tänapäeval on see väga lihtsaks tehtud ning paari klikiga on võimalik müüja kohta oluline info välja selgitada.

Tuginedes kohtupraktikale, selgub, et ainuüksi arvete nõuetekohasus ei välista tehingute mittetoimumist (OÜ Raviltos haldusasi, 2009). Riigikohus on jõudnud seisukohale, et kui

kauba või teenuse olemasolu ei ole võimalik kindlaks määrata, tuleb lähtuda ettevõtete majandustegevusest. Juhul, kui on selge, et müüjal puudub majandustegevus, tuleb tõendamisele kaebaja hooletusest tingitud pahausksus või muud asjaolud, mis annavad alust järeldada, et arvetel märgitud käivet faktiliselt ei toimunud. Kaebaja hooletusest tingitud pahausksuse puhul oli viimane teadlik või oleks pidanud olema teadlik, et kauba müüja ei saa talle kaupa müüa. Seega, kui ostja ei näita üles äris nõutavat või tavapärast hoolsust, arvestades kaupade või teenuse iseärasusi, on sisendkäibemaksu mahaarvamine õigusvastane, sest täidetud ei ole hoolsusnõue. (Tolmet Eesti OÜ haldusasi, 2012) Juhul, kui tegemist on pahauskse ostjaga, leiab ka autor, et sisendkäibemaksu mahaarvamisest keeldumine on igati õigustatud.

Juhul kui kaup saadi tundmatult isikult, kelle olemasolu kindlaks teha ei ole võimalik, on sisendkäibemaksu mahaarvamise osas oluline, kas ostja teadis, et tehingu teine pool pole tegelik müüja või pidi ta seda teadma. Antud küsimuses on Riigikohus jõudnud järgmisele seisukohale: järelduse, et maksukohustuslane pidi teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga, saab teha juhul, kui maksukohustuslasel on olnud teavet asjaolude kohta, mis viitavad sellele, et tegemist pole tegeliku müüjaga või kui kohustuslane oleks sellistest asjaoludest saanud teada nõuetekohase hoolsuskohustuse täitmisel. Siinkohal tuleb maksuhalduril oma järeldust maksuotsuses põhjendada, tuginedes eelnimetatud teabe olemasolu kinnitavatele tõenditele või maksukohustuslase asjakohase hoolsuskohustuse rikkumisele. (Leberdon Metall OÜ haldusasi, 2014)

Selleks, et kindlaks teha, kas maksukohustuslane teadis, või pidi teadma, et müüja ei ole tegelik müüja ning, kas arvestades neid asjaolusid, on hoolsuskohustust rikunud, peab täidetud olema kaks tingimust: 1) nende asjaolude näol on tegemist maksudest kõrvalehoidumisega, ja 2) kõiki maksuhalduri kindlaks tehtud objektiivseid asjaolusid arvesse võttes on tuvastatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisõiguse aluseks olnud tehinguga seoses hoiduti maksu tasumisest (Leberdon Metall OÜ haldusasi, 2014). Euroopa Kohtu seisukoht teemakohases küsimuses on, et maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostes kaupa osaleb ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, tuleb käibemaksu direktiivi seisukohalt pidada pettuses kaasosaliseks, sest taolise tegevusega aitab maksukohustuslane pettuse korraldajaid. Kusjuures siinkohal ei ole oluline, kas ostja sai kauba edasimüümisest kasu või mitte. Seega, kui objektiivsete tõendite alusel on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või pidi

teadma, et ta osaleb ostes tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega, on kohtul õigus keelduda sisendkäibemaksu mahaarvamisõigusest. (Kittel & Recolta haldusasi EÜ artikli 234 järgi, 2006)

Antud juhul võib objektiivseteks tõenditeks lugeda 6. märtsil 2002. aastal tehtud kohtu määruses 3-4-1-1-02 väljatoodud asjaolusid. Näiteks arve tasumata jätmine võib olla vaid üheks tõendiks tehingu mittetoimumise kohta. Samuti võib suure summa tasumine sularahas olla tõendiks selle kohta, et tehing on fiktiivne. Sellisel juhul on maksuametil võimalik tõendeid kogumis hinnates tuvastada tehingu mittetoimumine ning seega ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse puudumine. (Tallinna Ringkonnakohtu taotlus, 2002)

Kui selgub, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega, mille pani toime tarnija või keegi teine tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja, on võimalik ka sisendkäibemaksu mahaarvamisõigusest keelduda. Selleks on õigust aga ainult siis, kui esitatud tõendid on piisavad ja lubavad järeldada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing on seotud pettusega. Seejuures lasub tõendamiskohustus maksuhalduril. (Kittel & Recolta haldusasi EÜ artikli 234 järgi, 2006) Sisendkäibemaksu mahaarvamisest keeldumise puhul on siiski tegemist erandiga, sest direktiivi 2006/112 artikkel 168 sätestab sisendkäibemaksu mahaarvamise aluspõhimõtte: kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on viimasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, õigus maha arvata käibemaks, mis on tasutud teisele käibemaksukohustuslasele samas liikmesriigis (Nõukogu Direktiiv 2006/112 artikkel 168).

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel on olulisel kohal kauba saamise tuvastamine. Riigikohtu seisukoht on, et kauba saamise tuvastamine, hoolimata sellest, kas kaup saadi väidetavalt müüjalt või tundmatult isikult, on oluline maksustamisel kontrollitavate asjaolude määramisel. Kui kaupa ei saadudki, tuleb vastav väljamakse reeglina tulumaksustada ja ostjal puudub õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Reeglina on välistatud ka ostja heauskus. Näiteks kohtuasjas 3-3-1-81-12, kus kohtuni ei jõudnud dokumentaalsed tõendid, et kaup oleks soetatud just arvetel näidatud müüjatelt ning esitamata olid ka muud tõendid, mis tehingu reaalselt toimumist kinnitaksid, jäi selgusetuks, millise konkreetse teenuse eest oli arve esitatud. Antud olukorda põhjendab kohus järgmiselt: enamasti on

tehingu toimumise tõenditeks üleantud kauba või saadud teenuse kohta tasumine müüja pangakontole, arve, tehingu kirjendamine raamatupidamises ja maksuarvestuses ning mõlema poole kinnitused tehingu toimumise kohta. (OÜ Formet Grupp haldusasi, 2013)

Kui kohus asub seisukohale, et tõend on ebausaldusväärne, tuleb seda hinnata kogumis teiste tõenditega ning omavahel kõrvutada, selgitamaks välja nende omavaheline klappivus. Olukorras, kus maksukohustuslase esitatud tõendites kaheldakse, hoolimata sellest, et tehinguid kinnitavad dokumendid on olemas, päädub asi tehingupoolte kinnituste, maksumenetluses antud seletuste ja kohtumenetluses antud ütlustega. (AS Saurix Petroleum haldusasi, 2010) Seega, kui vajalikud dokumendid on esitatud, kuid maksuhalduril on siiski kahtlus esitatud tõendite tõepärasuses, saavad otsustavaks asjaosaliste antud ütlused.

Sisendkäibemaks on teiselt maksukohustuslaselt ettevõtluse tarbeks soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasutud käibemaks. Kusjuures Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, et mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning seda ei või põhimõtteliselt kitsendada. Riigikohus selgitab, et kulutus on ettevõtlusega seotud, kui selle kulutuse tegemine oli otseselt tingitud maksumaksja ettevõtlusest ja kulutus oli vajalik ettevõtluse alustamiseks, säilitamiseks või arendamiseks. Ettevõtlusega seotuse kontrollimiseks tuleb esmalt tuvastada kauba või teenuse soetamise otstarve.

Kõige olulisemal kohal sisendkäibemaksu mahaarvamisel on esmajoones müüja isiku tuvastamine. Seda seetõttu, et ainult käibemaksukohustuslasest müüjal on õigus lisada arvel kauba hinnale käibemaks. Seejuures on oluline korrektselt vormistatud arve. Ostjal puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kui esitatud dokumendid on mitteausaldusväärsed ning ei ole nõuetekohased ning on jäetud kontrollimata, kas arvel märgitud müüja on käibemaksukohustuslane, kas märgitud käibemaksukohustuslase kood on õige ning kas müüja on registreeritud vastavas registris. Seega on ostja jätnud täitmata isiku tuvastamise nõude ega suuda tõendada tehingu toimumist.

Seega on sisendkäibemaksu mahaarvamisel oluline, et ettevõtjad täidaksid äris nõutavat tavapärast hoolsuskohustust. See eeldab seda, et ettevõtja kontrollib enne tehingu sõlmimist oma äripartneri tausta ning seda, kas tegemist on tegeliku müüjaga. Kasutades erinevaid otsingumootoreid on võimalik paari minutiga leida piisav info selgitamaks välja, kas

tulevane tehingupartner on usaldusväärne müüja või mitte. Lisaks sellele tuleb kontrollida ka arvel märgitud andmeid ning saatedokumente (kui on). Oma tehingupartnereid kontrollides, on võimalik ära hoida suur hulk sisendkäibemaksu mahaarvamise seotud kohtuvaidlusi, sest üldjuhul on vaidluse tekitajaks nõuetele mittevastavad arved, tehingupartnerid, kel puudub majandustegevus ning kaup, mille liikumist on raske tuvastada. Ühtlasi aitab taoline kontroll vältida äririskide teket ning maksukontrolli sattumist.

2.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamine teenuste puhul

Samuti nagu kaupade ostu puhul, kaasneb ka teenuste soetamisega ostjal õigus sisendkäibemaks maha arvata. Kuna aga teenuse puhul on tegemist nii-öelda immateriaalse kaubaga, mida üldjuhul käega katsuda ei saa, siis on väga keeruline välja selgitada, kas tehing on tõepoolest toimunud. Põhjusel, et teenuse ja kauba olemus erineb teineteisest, erinevad ka meetodid väljaselgitamiseks, kas sisendkäibemaksu mahaarvamine on olnud õiguspärane või mitte.

Teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õigusega väärtpaberi võõrandamine. Samuti on teenus tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenuseks loetakse ka elektrooniliselt edastatavat tarkvara, teavet ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvara või teabega andmekandjat. (Käibemaksuseadus, 2018)

Teenuse osutamisel, nagu ka kauba ostul, on oluline KMS-i § 31 lg 1, mis sätestab sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimuse: sisendkäibemaksu saab maha arvata KMS § 37 lõikes 1 väljatoodud nõuetele vastava arve alusel. Üles tuleb märkida teenuse nimetus või kirjeldus, teenuse maht ja teenuse osutamise kuupäev või selle eest osalise või täieliku makse laekumise kuupäev, kui see on kindlaksmääratav ja erinev arve väljastamise kuupäevast. KMS § 4 lg 1 p 1 alusel loetakse käibeks teenuse osutamist ettevõtluse käigus ning § 11 lg 1 punktide 1 ja 2 alusel on teenus saadud päeval, mil toimus teenuse osutamine või selle eest tasumine. Neis sätetes peetakse silmas konkreetse, oluliste tunnuste abil identifitseeritava teenuse osutamist. (OÜ Formet Grupp haldusasi, 2013)

Riigikohtuga sama seisukohta jagab ka 1976. aastal tehtud Euroopa Kohus otsuses C-111/75, kus on jõutud arvamusele, et tol ajal kehtinud Nõukogu teist direktiivi tuleb tõlgendada nii, et teenuste osutamise puhul toimub maksustatav teokoosseis hetkel, mil teenust on osutatud (Quirino Mazzalai haldusasi, 1976). Lisaks sellele on Euroopa Kohus seisukohal, et teenus peab otseselt olema seotud tasuga, mis selle osutamise eest makstakse. Vastasel juhul ei ole võimalik tehingut käsitleda kui tasu eest teenuse osutamist. (Staatssecretaris van Financiën haldusasi, 1981)

Näiteks on kohtulahendis C-154/80 ettevõtte kartulilaopidaja. Küll aga ei ole ta oma klientidelt 2 aasta jooksul osutatud teenuse (kartulite ladustamise) eest tasu võtnud, vaid on vastutasuks saanud klientide aktsiaid. Seoses sellega eeldas ettevõtja, et antud teenuse osutamine ei ole käibemaksuga maksustatav, kuna ta selle eest tasu küsinud ei ole. Euroopa Kohus on antud juhul seisukohal, et kõik, mis on vastutasuks saadud, mitte ainult raha, vaid näiteks kindlas väärtuses kaup, on tasu eest teenuse osutamine, sest see moodustab tasu. (Staatssecretaris van Financiën haldusasi, 1981)

Siinkohal tekib aga vastuolu eelmises lõigus mainituga. Teise direktiivi artiklis 9 on sätestatud: “Käibemaksumäär peab iga liikmesriigi poolt olema protsentuaalselt kindlaksmääratud ning sama määr peab kehtima nii kaupade kui ka teenuste puhul” (Second Council Directive, 1967). Järelikult peab teenuse osutamise eest saadud tasu olema objektiivselt hinnatav, ehk makse tuleb teha rahas. Siinkohal on Euroopa kohus seisukohal, et teenus, mille jaoks pole määratud kindlat tasu, ei kujuta endast teenuse pakkumist ning ei ole seetõttu maksustatav (Staatssecretaris van Financiën haldusasi, 1981).

Nagu kauba soetamise puhul, nii on ka teenuse osutamisel oluline ettevõtja hoolsuskohustus. Arvetele tuleb märkida osutatud teenuse konkreetsed andmed. Nimelt maksustamise seisukohast on olukorras, kus arvele on märgitud umbmäärased terminid nagu “kokkulepitud transportteenuse osutamine” ning puuduvad igasugused täpsustused teenuse osutamise aja, koha ja ühiku kohta, põhjendatud asuda seisukohale, et vaidlusalust teenust maksukohustuslane saanud ei ole. Seda seetõttu, et selgusetuks on jäänud asjaolu, millise konkreetse teenuse eest arve esitatud on. (OÜ Formet Grupp haldusasi, 2013)

Näiteks kohtulahendis 3-3-1-76-14 on Riigikohus seisukohal, et “arvetele majandustehingu sisuna märgitud "transporditeenused" ja "taastamistööd" ei kajasta konkreetset teenust, vaid abstraktselt ja umbmääraselt teenuse liiki. Seda etteheidet ei kõrvalda teenuste sidumine konkreetse ehitusobjektiga, sest teenuse sisu see ikkagi ei kirjelda. Arvele tuleks vähemalt märkida viide dokumendile, kus on toodud teenuse piisavalt üksikasjalik kirjeldus ja arvandmed. Teenuse kirjeldus on siis piisavalt üksikasjalik, kui sellega tagatakse teenuse identifitseerimise võimalus ja teenuse saamise kontrollitavus. Arvandmed täiendavad teenuse kirjeldust ja peavad võimaldama kontrollida teenuse mahu usutavust.” (OÜ Tengel haldusasi, 2014)

Veel on Riigikohus selgitanud, et kui tehingu majanduslik sisu on märgitud ebaõigesti, ei ole tegemist nõuetekohase algdokumendiga. Juhul kui ostjal puudub teenuse eest tasumist tõendav nõuetele vastav algdokument, siis maksustatakse väljamakse tulumaksuga sõltumata sellest, kas see teenus on ettevõtluseks vajalik või mitte. (NarTest AS haldusasi, 2013) Juhul, kui äriühing on teinud väljamakse väidetavalt soetatud teenuse eest, kuid teenust osutanud isik ei ole usaldusväärselt tuvastatav, siis tuleb üldjuhul kogu väljamakse lugeda ettevõtlusest väljaviidud rahaks ning täies ulatuses maksustada (OÜ Tengel haldusasi, 2014). Autor on seisukohal, et kuna teenuse saamist on oluliselt raskem kontrollida kui saadud kaupa, siis tuleks kindlasti tehingupartneri valikule suurt tähelepanu pöörata ning luua ärisuhteid vaid isikutega, kelle kohta on piisavalt usaldusväärset infot Internetist võimalik leida.

Lisaks sellele on teenuse puhul oluline soetuse seotus ettevõtlusega. Riigikohus on seisukohal, et olukorras, kus on alust kahelda, kas ostetud teenus on ettevõtlusega seotud, tuleb maksukohustuslasel tõendada, milline on soetatud teenuse seos maksukohustuslase maksustatava käibega (TNK Eesti OÜ haldusasi, 2009). Näiteks kohtuasjas 3-3-1-3-09 on ettevõtte X ostnud ettevõttelt Y rehvitööde ja rehvide säilitamise teenust. Riigikohus on siinkohal aga seisukohal, et rehvitööde ja rehvide säilitamise puhul peab maksukohustuslane suutma tõendada, milline seos on nendel teenustel maksukohustuslase maksustatava käibega. Seda põhjusel, et nende teenuste puhul on vaidlusaluses kohtulahendis ettevõtlusega mitteseotud kasutuse tõenäosus märkimisväärne.

Kohtuasjas 3-3-1-34-07 on Riigikohus asunud seisukohale, et kui maksuhalduri kogutud tõendid põhjendavad kahtlust maksukohustuslase esitatud andmete õigsuses ning maksuotsus on nõuetekohaselt motiveeritud, läheb tõendamiskoormus üle maksukohustuslasele, kel on määratud maksusumma vaidlustamise korral kohustus tõendada maksuhalduri ekslikkust maksusumma määramisel (TNK Eesti OÜ haldusasi, 2009). Kusjuures maksuhalduril on õigus kontrollida, kas väljamakse on ka tegelikkuses tehtud ettevõtluskulu katteks. Seda ka juhul, kui maksumaksja on väljamakset käsitanud kui dokumentaalselt tõendatud ettevõtlusega seotud kulu. Sealjuures ei pea olema kahtlust väljamakse tegemises ega ka kuludokumendi vormilises nõuetekohasuses. (OÜ Rakvere Katus haldusasi, 2007)

Hoolsuskohustuse olemust on selgitatud ka Jib Consult OÜ haldusasjas. Kus eelmainitud ettevõtte sõlmis lammutustööde tegemiseks alltöövõtulepingu ettevõttega, millel puudus majandustegevus ning maandas oma äririske sellega, et palkas ka objektijuhi. Seejuures jättis ettevõtte Jib Consult OÜ täitmata hoolsuskohustuse nõude- ei tundnud mingit huvi lammutusteenust pakkuva ettevõtte tausta ega ka lammutustööde vastu. Lisaks sellele tuleb taolisi töid teostades pidada ka ehituspäevikut, kus peavad olema kirjas nii töötajad kui ka kasutatud seadmed ja masinad. Ringkonnakohus on seisukohal, et kuna ülaltoodud ülesandeid Jib Consult OÜ ei täitnud, rikuti hoolsuskohustust. Ühtlasi ei suudetud kohtumenetluses tuvastada ka teenuse osutajaid, mistõttu on ettevõtte jätnud täitmata ka müüja isiku tuvastamise nõude. (Jib Consult OÜ haldusasi, 2016)

Seega, kuna teenuse puhul on tegemist immateriaalse kaubaga, tuleb olenevalt teenuse liigist ettevõtjal veel eriti hoolsalt jälgida, mis dokumente tal hiljem vaja võib minna ning mis informatsioon neil kajastuma peaks. Antud juhul oli tegemist näiteks ehituspäevikuga, milles peavad kajastuma töötajate nimed ja kasutatud seadmed. Autor on siinkohal arvamusel, et mida rohkem ning detailsem on informatsioon dokumentidel, seda kergem on teenuse saamist tõendada. Seega saades näiteks transporditeenust võiks ettevõtja koostada lisadokumendi, milles on kirjeldatud, mida, mis koguses kaupa veeti. Mis oli koorma alguspunkt ning kuhu see jõudis, kes oli autojuht, mis oli autonumber jne. Kõikide nende andmete põhjal on hiljem lihtsam tõestada, et teenust on tõepoolest saadud.

Kuna teenust käega otseselt katsuda ei saa, on selle puhul raske ka tõendada, et arvel näidatud teenust reaalselt osutatud on. Lisaks sellele jookseb õhkõrn piir teenuse ja

ebaseadusliku tegevuse vahel. Siinkohal saab näiteks tuua kohtulahendi 3-3-1-57-13, kus vaidluse all on lobiteenuse osutamine. Nimelt sellise teenuse puhul, mida on keeruline eristada ebaseaduslikust tegevusest (lobitöö vs. mõjuvõimuga kauplemine), on dokumenteerimine eriti oluline. Küll aga ei tulene ühestki õigusaktist kohustus, et maksukohustuslane peab lisaks raamatupidamise järelevalde algdokumentidele, koostama veel mõne konkreetset teenust dokumenteeriva tõendi. (NarTest AS haldusasi, 2013)

Siiski tuleb selgitada, et teenuse osutamise dokumenteerimata jätmise korral võtab maksukohustuslane endale riski, et hiljem ei õnnestu põhjendatud kahtluse tekkimisel teenuse saamist tõendada. Ka varasemas praktikas on Riigikohus märkinud, et MKS-i §-st 56 lg 2 tulenevalt on maksukohustuslasel kontrollitavuse tagamiseks kohustus koguda ja säilitada tõendeid, eriti ettevõtja jaoks ebaharilike, põhjendatud kahtlust tekitavate või suure maksustamisväärtusega tehingute asjaolude kohta. (NarTest AS haldusasi, 2013)

Näiteks kohtulahendis 3-3-1-57-13 oli osutatud teenuseks turu-uuringu tegemine ning maksuhalduril oli kahtlus, et arvel näidatud teenust tegelikult ei osutatud. Siinkohal lähenes kohus asjale loogilisest küljest: “Arvestades, et lepingust nähtuvalt telliti turu-uuring, mis hõlmab töökorralduse ja õigusliku regulatsiooni ning protsesside ja vahendite tõhustamise nõudluse kaardistamist, tuleb eeldada, et teenuse osutamise tulemusena koostatakse eeltoodud asjaolusid kirjeldav dokument. Sellist dokumenti maksuhaldurile ega kohtutele ei esitatud”. (NarTest AS haldusasi, 2013) Seega tuleb veelkord rõhutada, et oluline on korrektne arve ning olenevalt teenuse tüübist ka erinevad lisadokumendid, tõendamaks tehingu reaalsust.

Nagu kauba puhul, nii tõendavad ka teenuse toimumist esmajoones ja enamasti tõendid saadud teenuse kohta: tasumine müüja pangakontole, nõuetele vastav arve, tehingu kajastamine raamatupidamises ja maksuarvestusel ning poolte kinnitus tehingu toimumise kohta (seda juhul, kui viimast on tarvis kontrollida). Riigikohtu hinnangul ei saa kõiki tõendeid kogumis hinnates jätta konkreetse põhjenduseta kõrvale eelmises lauses nimetatud tõendeid. (OÜ Formet Grupp haldusasi, 2013)

Analüüsides erinevaid Riigikohtulahendeid selgub, et teenuse ostmisel on paljudel juhtudel sisendkäibemaksu mahaarvamisel olnud aluseks fiktiivsed arved ning seetõttu käibemaksu

mahaarvamine alusetu. Riigikohus on võtnud seisukoha, et olukorras, kus müüja ei ole maksuhaldurile vajalikku teavet esitanud, kuid muud asjaolud viitavad maksupettusele, on kahtlus, et müüja on tasunud käibemaksu vähem, kui ostja sisendkäibemaksu maha arvas, põhjendatud. Kui maksuhaldur leiab, et mahaarvamisõigust on kasutatud pettuse eesmärgil, on tal õigus nõuda mahaarvatud summade hüvitamist tagantjärele ja igal juhul on riigisisese kohtu pädevuses keelduda mahaarvamise lubamisest, kui objektiivselt leiab tõendamist, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Taaskord taandub vaidlus ostja heauskususele- direktiivis ette nähtud mahaarvamisõiguse korraga ei ole kooskõlas see, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija. (OÜ Viva Elektroonika Pluss haldusasi, 2016)

Näiteks Macbond OÜ haldusasjas on ettevõtte sisendkäibemaksu maha arvanud fiktiivsetelt arvetelt. Sellisele seisukohale jõudis Halduskohus põhjusel, et Macbond OÜ ei ole tõendanud, et ekslikult üle 10 000 euro suuruse summa tasumise viga oleks parandatud. Seetõttu ei olekski kõnealune ettevõtte nagu kasumit teeninud. Lisaks sellele ei olnud OÜ Macbond esindajad kursis kauba kvaliteedi, sortimendi ja päritoluga ega osanud ka öelda, kes objektidel reaalselt töid osutasid. Taolised eksimused viitavad dokumentide koostamisele ilma, et tehinguid oleks päriselt toimunud. Ringkonnakohus on antud vaidluses jõudnud seisukohale, et tavapäraseks ja hoolsuskohustust järgivaks ei saa pidada, et ükski tehingutega seotud äriühingutest ei ole võimeline esitama kontrollitavaid andmeid selle kohta, kes objektidel reaalselt töid teostasid ning millises mahus. Kuna teenuse osutamist ei kinnita ükski muu tõend peale tehingute kohta vormistatud arvete ja aktide, välistati sisendkäibemaksu mahaarvamine, sest pole võimalik tuvastada, et need teenused on saadud käibemaksukohustuslasest müüjalt. (Macbond OÜ haldusasi, 2016)

Olukorras, kus maksukohustuslane saab teadlikuks asjaoludest, mis viitavad maksupettusele või kuritarvitamisele, võib temalt oodata, et ta teeb teenuse osutaja kohta täiendavaid järelepärimisi, et veenduda viimase usaldusväarsuses. Küll aga ei ole ka sellisel juhul maksuhalduril võimalik maksukohustuslasele panna kohustust keerukate ja põhjalike kontrollimiste tegemiseks. Euroopa Kohus on seisukohal, et on mõeldamatu nõuda maksukohustuslaselt näiteks selle kontrollimist, kas tarnija poolt oma arvele märgitud aadress on koht, kus see tegelikult oma majandustegevusega tegeleb või äriruume omab, või kas see tarnija asub seaduslikult ja tegelikult sellel aadressil. Seega ei saa

mahaarvamisõigust ära võtta, kui maksukohustuslane asjakohase arvega seotud pettuse või rikkumise korral on siiski käitunud heas usus. Siinkohal on aga oluline, et heauskus kehtib ka olukorras, kus tehingute kohta koostatud arvete vorminõuded ei ole täidetud. (Geissel & Gladbach haldusasi ELTL artikli 267 järgi, 2017)

Euroopa Kohus on liidetud kohtuasjades C-374/16 ja C-175/16 selgitanud head usku arve õigsusesse. Antud asjades on tekkinud kahtlus, et arvete esitaja on arveid esitanud või nendega seotud tehinguid teinud pettuse teel. Sellisel juhul võib maksukohustuslaselt käibemaksu mahaarvamise õiguse ära võtta, kui on tõendatud, et ta ei tegutsenud hoolsusega, mis on mõistlikult ettenägeliku ettevõtja puhul eeldatav. Mõistlik ei ole aga panna maksukohustuslasele kohustust kontrollida põhjalikult või kaua kõigi tarnijate poolt oma arvetele märgitud andmete õigsust ja täpsust. See ei oleks praktiline ega majanduslikult teostatav. (Geissel & Gladbach haldusasi ELTL artikli 267 järgi, 2017)

Autor on seisukohal, et tuues hoolsuskohustuse mõiste rohkem päevakavva, sätestades seaduses kindlad punktid, mida tuleb järgida ning teha see mõiste ettevõtjate seas rohkem selgemaks, on võimalik õigussüsteemi vähem koormata. Seda põhjusel, et kui ettevõtjad on teadlikud, et äripartnereid tuleb kontrollida, ei saa tekkida olukorda, kus oleks alust kahelda, kas tegemist oli hea- või pahauskse ostjaga, vaid oleks selge, et rikutud on hoolsuskohustust ning sisenkäibemaksu mahaarvamine ei ole õiguspärane. Samuti on autor seisukohal, et äripartnerite kontrollimine ei ole ettevõtjale nii koormav, et seda teha ei jõuaks. Nimelt on väga suur osa informatsioonist paari kliki kaugusel ja kõigile kättesaadav. Lisaks sellele on võimalik teha päringuid ka otse Maksu- ja Tolliametisse.

Teenuse osutamise puhul on üsna olulisel kohal ka teenuse eesmärgi ja sellega seoses ka käibemaksumäära välja selgitamine. Näiteks Euroopa Kohtu lahendis C-91/12 on vaidluse all küsimus, kas ilukirurgiaoperatsioonid ja iluravi on käibemaksust vabastatud, sest tegemist on meditsiiniliste teenustega. Olgu mainitud, et viimased on käibemaksuvabastusega. Sellises olukorras on oluline välja selgitada, kas asjakohaste teenuste osutamise eesmärk on ennetamine või ravi. Euroopa Kohus on seisukohal, et sellised teenused, mille eesmärk on hooldada või ravida inimesi, kes vajavad pärast haigusest, vigastusest või kaasasündinud füüsilisest puudest tervenemist iluravi protseduure, võivad kuuluda mõistete „meditsiiniline abi” ja „meditsiinilise abi andmine” alla vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b ja artikli 132 lõike 1

punkti c tähenduses. Seevastu juhul, kui protseduur tehakse üksnes kosmeetilistel eesmärkidel, ei ole ta nende mõistetega seotud. (Skatteverket haldusasi ELTL artikli 267 järgi, 2013)

Siinkohal selgitab Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid põhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne või teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Igal juhul peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärgiga ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõttest. (Skatteverket haldusasi ELTL artikli 267 järgi, 2013)

Teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õigusega väärtpaberi võõrandamine. Lisaks sellele on teenus veel ka tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Ka teenuse puhul on äriühingul õigus sisendkäibemaks ettevõtlusega seotud kulutustelt maha arvata.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseks teenuse soetamisel on nõuetekohane arve. Erinevus kauba soetamisega on aga see, et teenuse puhul tuleb arvele märkida konkreetne ja selgesõnaline kirjeldus osutatud teenuse kohta. Kui antud faktid arvelt puuduvad, tuleks sinna märkida vähemalt viide dokumendile, millelt teenuse andmed leida saab. Kui ostjal puudub nõuetekohane algdokument, ei ole ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ning väljamakse maksustatakse tulumaksuga. Lisaks sellele on õigus arvata, et ostja pole kõnealust teenust saanud.

Riigikohus on korduvalt rõhutanud, et olenevalt teenuse tüübist, võiks maksukohustuslane lisaks raamatupidamiseaduse järgsetele algdokumentidele koostada ka konkreetset teenust dokumenteeriva tõendi. Seda selleks, et tõendada tehingu toimumist ning mitte sattuda olukorda, kus maksukohustuslane ei suuda konkreetse teenuse saamist tõendada. Sellega seoses läheb tõendamiskoormus üle maksu tasujale juhul, kui maksuhalduril on põhjendatud kahtlus, et soetatud teenus ei ole ettevõtlusega seotud.

Olgugi et sisendkäibemaksu mahaarvamisest keeldumine on pigem erand, on maksuhalduril õigus seda teha juhul, kui on alust arvata, et tehing on seotud

maksupettusega. Riigikohus on erinevates lahendites korduvalt rõhutanud, et kui maksuhaldur leiab, et tegemist on pettusega, on tal õigus nõuda mahaarvatud summade hüvitamist tagantjärele ning sellisel juhul on õigus keelduda sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest. Sellises olukorras tuleb tõendamisele esmalt aga teenuse soetaja heausksus arve õigsusesse. Kohtud on seisukohal, et sisendkäibemaksu mahaarvamisest keeldumine võib toimuda vaid juhul, kui on tõendatud, et ostja ei tegutsenud heauskselt ning teadis, et osaleb pettuses.

KOKKUVÕTE

Euroopa Liidus ühtselt kehtiva käibemaksudirektiivi aluspõhimõte on sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalus. Seda saavad kasutada käibemaksukohustuslased, kes on ettevõtjuse tarbeks soetanud kaupa või teenust ning maksnud sellelt käibemaksu. Taolise maksusüsteemi eesmärgiks on leevendada ettevõtja poolt tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Seejuures on oluline, et ettevõtjad arvestaksid ka äris nõutavat hoolsuskohustust, mille puhul on tegemist käitumisstandardiga, millest ettevõtjal oma tegevuses äriühinguga lähtuda tuleb.

Lõputöö teema uudsus seisnes selles, et uuemat kohtupraktikat hoolsuskohustusest sisendkäibemaksu mahaarvamisel ei ole varasemalt lõputöö raames analüüsitud. Töös keskendus autor nii kohtute värskematele kui ka vanematele seisukohtadele, et välja tuua põhilised nüansid hoolsuskohustuse täitmisest ning ühtlasi ka selgitada viimase olulisust tegevuses äriühinguga. Seda nii teenuse kui ka kauba soetamisel.

Lõputöös käsitletav probleem oli ettevõtjate hoolsuskohustuse üsna levinud täitmata jätmine. Sellega seoses võivad äriühingud osaleda maksupettuses ilma, et ise sellest teadlikud oleksid.

Töö eesmärgiks oli välja tuua olulisemad Riigi- ja Euroopa Kohtu seisukohad, et selgitada mis on hoolsuskohustus ning mis tingimustel on sisendkäibemaksu mahaarvamine õiguspärane. Käesolevas töös oli oluline analüüsida ka erinevusi teenuse ja kauba soetamise sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu mõistest, ajaloost ning selle olemusest. Tänapäeval kasutusel olev käibemaksusüsteem on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. Selle eesmärk on maksustada tarbimist põhjalikult, efektiivselt ning objektiivselt. Seejuures lasub maksukoormus kauba või teenuse lõpptarbijal. Sellise süsteemi puhul ei ole oluline, kui palju kordi kaup omanikku vahetab, sest üht ning sama kaupa või teenust maksustatakse vaid ühekordselt. Sellise maksukorralduse alged ulatuvad 20. sajandi esimesse poole, kus esmakordselt tehti ettepanek lisandunud väärtuse maksu rakendamiseks. Tänapäevane versioon sellest läks Euroopas kasutusse sama sajandi teises

pooles ning nüüdseks on Euroopa Liidu liikmesriikides kasutusel ühtne käibemaksusüsteem, mida reguleerib Euroopa Liidu Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ. Samale direktiivile toetub ka käibemaksuseadus. Direktiiv sätestab ka seda, et lisandunud väärtuse maks on neutraalne maks, mille puhul on oluline, et ettevõtjad saaksid oma maksustatavalt käibelt maha arvata ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu. Direktiivi kohaselt peaksid kõikidel ühetaolistel kaupadel ja teenustel olema ühesugune maksukoormus.

Teiseks ülesandeks oli selgitada sisendkäibemaksu mõistet, mahaarvamise võimalusi ning ettevõtja hoolsuskohustust. Sisendkäibemaks on käibemaks, mille ettevõtjad äriühingu tarbeks soetatud kaubalt või teenuselt oma kuludest maha saavad arvata. Selline võimalus on tähtis selleks, et säilitada aus konkurents. Mahaarvamise puhul on aga oluline, et seda saavad teha vaid maksukohustuslased ning kõnealuse toimingu eelduseks on nõuetekohane deklaratsioonide täitmine ja esitamine. Isikud, kes ei ole käibemaksukohustuslased ei pea müügil käibelt käibemaksu tasuma ning seetõttu puudub neil ka võimalus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

Hoolsuskohustuse puhul on tegemist eelkõige äris nõutava käitumisstandardiga, mida maksukohustuslastel järgida tuleb. Seoses sisendkäibemaksu mahaarvamisega tähendab hoolsuskohustus seda, et maksukohustuslastel tuleb kontrollida neile esitatud arvete nõuetekohasust. Selline arve, mis on korrektselt koostatud ning nõuetekohane, on sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks. Veel võib üheks hoolsuskohustuse liigiks lugeda ka mitterahalisi kohustusi, mis on sätestatud MKS-s. Nendeks on näiteks registreerimiskohustus ja deklareerimiskohustus. Hoolsuskohustus on oluline veel ka olukorras, kus maksuhalduril tekib põhjendatud kahtlus tehingu toimumise või selle tingimuste osas. Sellisel juhul läheb tõendamiskoormus maksukohustuslasele. Üldjoontes aitab kõnealuse kohustuse täitmine vähendada riski sattuda olukorda, kus ettevõtja ei suuda tõendada, et tehing tõepoolest toimus. Samuti vähendab see tõenäosust saada osaliseks maksupettuses või vältida olukorda, kus keeldutakse sisendkäibemaksu tagastamisest.

Kolmandas uurimisülesandes analüüsis autor Euroopa ja Eesti kohtulahendite näitel hoolsuskohustust kaupade puhul. Kõige olulisem on sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul müüja tuvastamine, sest arvetele saavad käibemaksu lisada vaid käibemaksukohustuslased. Sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks nõuetekohane arve.

Riigikohus on seisukohal, et arve, millel olevad andmed on mitteusaldusväärsed ega vasta nõuetele, ei anna ostjale õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Sama kehtib ka olukorras, kus käibemaksukohustuslane ei suuda tõendada tehingu toimumist. Samas on Riigikohus aga korduvalt rõhutanud, et sisendkäibemaksu tagastamisest keeldumiseks ei saa lähtuda vaid nõuetele mittevastavast arvest. Siinkohal on olulisel kohal ka ostja heauskus. Kui viimane on eeldanud, et arvel müüjana näidatud isik on ka päriselt kauba müüja ning sealjuures on ostja üles näidanud ka nõutavat hoolsust, on tal siiski õigus käibemaks maha arvata.

Neljandas uurimisülesandes analüüsis autor Euroopa ja Eesti kohtulahendite näitel hoolsuskohustust teenuste puhul. Ka teenuse soetamisel on sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks nõuetekohane arve. Küll aga on Riigikohus siinkohal seisukohal, et arvele peab olema märgitud konkreetse teenuse andmed, mis tähendab, et piisav ei ole vaid “transportteenus” või “taastamistööd”. Selline kirjeldus ei kajasta konkreetset teenust ning sellisel juhul on alust arvata, et teenust pole tegelikkusest osutatud. Samuti puudub ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Riigikohus selgitab veel, et kuna teenuse puhul on tegemist nii-öelda immateriaalse kaubaga, tuleks maksukohustuslasel lisaks raamatupidamisseaduse järgsetele algdokumentidele koostada ka konkreetset teenust dokumenteeriv tõend. Seda selleks, et põhjendatud kahtluse korral maksukohustuslane toimunud tehingut tõendada saaks. Olgu mainitud, et ükski seadus sellist kohustust teenuse soetajale küll ei pane ning see on soovituslik. Kohtud on võtnud seisukoha, et nõuetele mittevastav arve ei ole piisav sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldumiseks. Selle õiguse äravõtmiseks peab olema tõendatud, et ta ei tegutsenud äris nõutava hoolsusega ning pidi teadma, et osaleb maksupettuses.

Töö autor on seisukohal, et Maksu- ja Tolliamet võiks ettevõtjate teadlikkusele hoolsuskohustusest suuremat rõhku panna. Seda selleks, et vähendada kohtuvaidluste arvu antud teemal ning sellega seoses ka ametnikke ning õigussüsteemi vähem kurnata.

SUMMARY

The main principle of the VAT Directive 2006/112EU is the possibility to deduct input value added tax. This opportunity is used by turnover tax payers, who have purchased goods or services for business purposes. The aim of this kind of system is to relieve the burden of paid or payable VAT for entrepreneurs. Therefore it is important that entrepreneurs take into account the due diligence, which is an act with a certain standard of care in a business.

The title of thesis is Due Diligence on Deducting Value Added Tax. Thesis is written in Estonian and consists of 53 pages. Author has used 70 sources, which are all referred to in the text.

The subject is topical as there have been and are yet to come many disputes about conditions on which entrepreneurs can deduct input value added tax. Last litigations on this topic took place in the end of 2017.

The aim of the thesis is to bring out The Estonian and European Court's most important standpoints on what is due diligence and when is deduction of input value added tax legitimate. It is also important to analyse differences between purchasing services and goods when deducting input value added tax. To achieve the aim of the thesis, the following four research tasks were established:

1. Provide an overview of what is turnover tax and about its history;
2. Provide an overview of input value added tax, deduction alternatives and due diligence for entrepreneurs;
3. Analyse the due diligence when purchasing goods on the example of Estonian and European Court's standpoints;
4. Analyse the due diligence when purchasing services on the example of Estonian and European Court's standpoints;

As a result of the analysis, it was concluded that the main standpoints about due diligence are proper invoices and the importance of knowing your business partner. Assumption of deducting value added tax is a proper invoice, which means that purchaser has to verify if

the data, shown on the invoice, is accurate. Since the possibility to add value added tax on the invoice is only for taxable persons, it is important for The buyer to identify the seller's person as well. Therefore, the concept of due diligence is mostly about choosing your business partner wisely- before entering into a business relationship with an entrepreneur, purchaser must check if this person is trustworthy and if the data on the invoice is correct.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Ajutine Läbikäigumaksu seadus (1936) RT 92-1932

Anon., 2006. *Käibemaksu ajalugu*. [Võrgumaterjal] Leitav:
https://www.rahandusministeerium.ee/sites/default/files/document_files/maksud/kaibemaksu_ajalugu_04_01_05.doc. [Kasutatud 03.12.2017].

Arhiivi AIS Infosüsteem, 2000. *Maksude Valitsus*. [Võrgumaterjal] Leitav:
<https://www.archivesportaleurope.net/ead-display/-/ead/pl/aicode/EE-RA/type/fa/id/ERA.R-119> [Kasutatud: 24.01.2018].

AS Gizmo kaebus Harju Maksuameti ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks (2003) 3-3-1-40-03.

AS Saurix Petroleum kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks ja selle alusel tasutud summade tagastamiseks koos intressidega, (2010) 3-3-1-74-09.

AS XXXXX XXXXXX kaebus Saare Maksuameti otsuse ning Maksu- ja Tolliameti vaideotsuse tühistamiseks (2006) 3-3-1-34-06.

Betepok Baltic OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti maksuotsuse tühistamiseks (2016) 3-3-1-59-15.

Boguslaw Juliusz Dankowski vs Poola. 2010. Euroopa Kohus, kohtuasi C-285/11 [Võrgumaterjal] Leitav:
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=83460&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=22909> [Kasutatud 23.04.2018]

Bonik EUOOD vs Bulgaaria. 2012. Euroopa Kohus, kohtuasi C-285/11 [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=131496&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=259653> [Kasutatud 12.03.2018]

Charlet, A., Owens, J., 2010. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*. September 20th, p 3.

Deliman, E. & Herbei, M. & Bene, G.-F. & Dumiter, F., 2011. The Value Added Tax And The Evasion Chain Of Intra-Communitarian Vat. *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty Economics*, 1(2) p 347

Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P. & Summers, V. 2001. *The Modern VAT*. Washington D.C: IMF Graphics Section.

Eesti Riigiportaal, 2018. *Käibemaks*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<https://www.eesti.ee/et/ettevotja/maksud-ja-toll/kaibemaks/> [Kasutatud: 24.01.2018]

Elling, T., 2010. *Finantsteenuste maksustamine käibemaksuga Euroopa Liidus*. *Magistritöö*. Tallinn: Tartu Ülikool.

Elling, T., 2014. *Käibemaks*. Tallinn: Print Best Trükikoda.

Eur-Lex, 2017. *ELi ühine käibemaksusüsteem*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:l31057&from=ET> [Kasutatud: 24.01.2018]

Euroopa Liidu Nõukogu, 2006. *Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi*. *Direktiiv 2006/112/EÜ*.

Eutelor OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja maksuotsuse tühistamiseks (2011) 3-3-1-86-10

Geissel vs aksamaaa & Saksamaa vs Gladbach. 2017. Euroopa Kohus, liidetud kohtuasi C-374/16 ja C-375/16, 2017. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=sisendk%25C3%25A4ibemaks&>

docid=192367&pageIndex=0&doclang=ET&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=16567#ctx1 [Kasutatud 04.03.2018]

Gábor Tóth vs Ungari. 2012. Euroopa Kohus, kohtuasi C-324/11 [Võrgumaterjal] Leitav: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=20787> [Kasutatud 12.03.2018]

Index Laboratories Italia Srl vs Itaalia. 2014. Euroopa Kohus, kohtuasi C-590/13 [Võrgumaterjal] Leitav: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=160567&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=991952> [Kasutatud 04.03.2018]

James, K., 2011. *Exploring the Origins and Global Rise of VAT*. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/\\$file/JAMES-2.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/JAMES-2.pdf/$file/JAMES-2.pdf) [Kasutatud: 17.12.2016]

Jib Consult OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti maksuotsuse tühistamiseks (2016) 3-15-166

Englisch, J., 2011. EU Perspective On VAT Exemptions. *Oxford University Centre For Business Taxation*, 11 (11), p 6.

Kittel vs Belgia & Belgia vs Recolta Recyckling SPRL. 2006. Euroopa Kohus, liidetud kohtuasi C-439/04 ja C-440-04. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0439&rid=1> [Kasutatud: 12.03.2018]

Kägi, K., & Võimre, U., 2007. *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.

Käibemaksuseadus (2003) RT I, 28.11.2017, 18

Lang, M., Melz, P., Kristoffersson, E., 2009. *Value Added Tax and Direct Taxation*. Amsterdam: IBDF

Lasva Liimpuidu AS kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks (2010) 3-3-1-18-10.

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.

Leberdon Metall OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks (2014) 3-3-1-27-14

Lehis, L., 2001 *Eesti uus käibemaksuseadus ja käibemaks Euroopa Liidus*. [Võrgumaterjal]
Leitav: http://web.finance.ee/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=237 [Kasutatud 23.02.2018]

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. 2. Trükk. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda.
M. Ü. kaebus Harju maavanema korralduse tühistamiseks, (2006) 3-3-1-40-06

Macbond OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti maksuotsuse tühistamiseks (2016) 3-14-51339.

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Avalikud andmebaasid tehingupoole tausta analüüsiks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/avalikud-andmebaasid-tehingupoole-tausta-analuusiks> [Kasutatud: 03.04.2018]

Maksu- ja Tolliamet II, 2017. *Juhised maksupettuste ahelasse sattumise vältimiseks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/kuidas-valtida-kontrolli-sattumist/juhised-maksupettuste> [Kasutatud 23.04.2018]

Maksukorralduse seadus (2002), RT I, 28.12.2017,37

NarTest AS kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks (2013) 3-3-1-57-13.

Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 2006. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ET:PDF> [Kasutatud 04.03.2018]

OÜ AH Seenior kaebus Maksu- ja Tolliameti korralduste õigusvastasuse tuvastamiseks, maksuotsuse ning vaideotsuse tühistamiseks ning Maksu- ja Tolliameti kohustamiseks lõpetama OÜ AH Seenior suhtes tehtud revisjoni teatega, et maksukohustust muutvaid asjaolusid ei tuvastatud (2017) 3-3-1-78-16.

OÜ Bilko Grupp kaebus Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti ettekirjutuse tühistamiseks (2004) 3-3-1-50-04.

OÜ Elvarem kaebus Ida-Viru Maksuameti ettekirjutuse tühistamiseks ja maksuametile maksusumma tagastamise ettekirjutuse tegemiseks. (2003) 3-3-1-29-03.

OÜ Floberg Capital, OÜ Viru Metallelement ja OÜ Geos Trans Rail ühine kaebus Maksu- ja Tolliameti maksuotsuse tühistamiseks. (2014) 3-13-1736

OÜ Formet Grupp kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks. (2013) 3-3-1-81-12.

OÜ Rakvere Katus kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks, (2007) 3-3-1-34-07.

OÜ Raviltos kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks, (2009) 3-3-1-32-09

OÜ Tengel kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks, (2014) 3-3-1-76-14.

OÜ Viva Elektroonika Pluss kaebused Maksu- ja Tolliameti otsuse tühistamiseks, Maksu- ja Tolliameti kohustamiseks täitma tagastusnõue ja tasuma täitmisega viivitatud aja eest intressi (2016) 3-3-1-30-15.

OÜ XXXXX XXXXX kaebus Ida Maksukeskuse maksuotsuse tühistamiseks (2006) 3-3-1-47-06.

Paet, T., Mund, A. & Rehema, T., 2013. Päring. Rmt: *Ametniku sõnaraamat*. [Võrgumaterjal] Tallinn: Eesti Keele Instituut. Leitav: <http://www.eki.ee/dict/ametnik/> [Kasutatud 26.03.2018]

Pulk, S., 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. Tallinn: Juura.

Quirino Mazzalai vs Itaalia. 1976. Euroopa Kohus, kohtuasi C-111/75 [Võrgumaterjal] Leitav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61980CJ0154&from=EN> [Kasutatud 04.03.2018]

Raamatupidamise seadus (2002), RT I, 16.11.2010, 12

Radu Florin Salomie & Nicolae Vasile Oltean vs Rumeenia. 2015. Euroopa Kohus, kohtuasi C-183/14. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=165649&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=22145> [Kasutatud: 23.04.2018]

Raissar, G., 2014. Juhatus liikme vastutus maksuõiguses. *Maksumaksja portaal*, nr . [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1807#_ftn2 [Kasutatud: 23.01.2018]

Riigikohtu Halduskollegium, 1999. *H. Treimuthi kassatsioonkaebuse läbivaatamine notari käibemaksukohustuse asjas*. Määrus. RT III 1999, 22, 209

Schenk, A. & Thuronyi, V. & Cui, W., 2015. *Value Added Tax- A Comparative Approach*. Second Edition. Cambridge: Cambridge University Press

Second Council Directive, 1967. *Official Journal of European Communities*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/->

/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-en [Kasutatud:
02.04.2018]

Sergiu- Bogdan, C., 2017. The Right for Deducting VAT. *“Oviviis” University Annals, Economic Sciences Series*, 17 (1) pp 456-457.

Silveston OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks (2013) 3-3-1-40-13.

Skatteverket (Rootsi Kuningriik) vs PFC Clinic AB. 2013. Euroopa Kohus, kohtuasi C-91/12, [Võrgumaterjal] Leitav:
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=sisendk%25C3%25A4ibemaks&docid=135403&pageIndex=0&doclang=ET&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=23612#ctx1> [Kasutatud 04.03.2018]

Staatssecretaris van Financiën vs Holland. 1981. Euroopa Kohus, kohtuasi C-154/80. [Võrgumaterjal] Leitav:
<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90938&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=25354> [Kasutatud 23.03.2018]

Tallinna Ringkonnakohtu taotlus tunnistada Käibemaksuseaduse § 18 lg 8 teine lause kehtetuks (2002) 3-4-1-1-02.

Tammert, P., 2005. *Maksundus*. 3. trükk. Tallinn: OÜ Aimwell

Titanium System OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks, (2009) 3-3-1-43-09.

TNK Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks, (2009) 3-3-1-3-09.

Tolmet Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks ja Maksu- ja Tolliameti tegevuse õigusvastasuse tuvastamiseks (2012) 3-3-1-60-11.

Trent Projekt OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti maksuotsuse tühistamiseks (2016) 3-3-1-51-15.

Tulundusühistu JEWE kaebus Ida-Viru Maksuameti ettekirjutuse ja otsuse peale (2002) 3-3-1-15-02.

USL Invest OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti maksuotsuse tühistamiseks (2017) 3-3-1-16-17.

Vutt, M., 2008. *Juhtorgani kohustuse rikkumise, sealhulgas raske juhtimisvea ning kuriteotunnustega teo kindlakstegemine pankrotimenetluse praktikas.* [Võrgumaterjal]

Leitav:

<https://www.riigikohus.ee/sites/default/files/elfinder/analyygid/2008/raskejuhtimisveaanalyyys080318.pdf> [Kasutatud: 23.03.2018]

Wallop, H., 2010. General Election 2010: a brief history of the Value Added Tax. *The Telegraph*, [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.telegraph.co.uk/news/election-2010/7582869/VAT-a-brief-history.html> [Kasutatud: 03.12.2017].