

Maksuõigusest ja lepingute koostamisest



Vandeadvokaat Maksim Greinoman
Advokaadibüroo Greinoman & Co

Ettevõtjate tegevuse nõustamisel puutub selle artikli autor tihti kokku klientide kalduvusega unustada, et õigussüsteem on üks tervik ning iga tehingu tegemisel omavad tähendust kõik asjaomased regulatsioonid, olgu nad era-, avaliku või karistuseõiguse vallast. Seetõttu juhtub, et maksuplaneerimisel ununeb vajadus koostada vajaminevad lepingud järgides kliendi huve ka eraõiguse ja konkurentsioiguse seisukohalt, lepingute koostamisel ei peeta silmas aga maksuõiguslikke tagajärgi. Resultaadiks on õigusriskide põhjendamatult suurendamine.

Siinkohal tahab autor juhtida tähelepanu mõningatele lihtsamatele võtetele, mis aitavad muuta lepingud maksuõiguse seisukohast õiguskindlamateks.

Maksuõiguse üheks põhimõtteks on maksuhalduri uurimisprintsip, mis tähendab maksuhalduri kohustust selgitada maksukohustuse aluseks olevad asjaolud. Uurimisprintsipi rakendamist võib tinglikult jagada kaheks tasemeks: (1) maksukohuslase poolt esitatud maksudeklaratsioonide ja raamatupidamisarvestuse kontrollimine; (2) nimetatuga tutvumise käigus kahtluste tekkimise korral täiendavate tõendite kogumine.

Teisele tasemele jõudmine tähendab paraku maksuriski suurendamist – tõendamiskoormuse muutmist. Nii on selle aasta juuni otsuses nr 3-3-1-34-07 Riigikohus selgelt öelnud, et kui maksuhalduri kogutud tõendid põhjendavad kahtlust maksukohuslase andmete õigsuses ning oli võimalik määrata tasumisele kuuluv maksusumma, siis maksuhalduri ekslikkust maksusumma määramisel peab tõendama maksukohuslane. Selline lähenemine ei ole vastuolus ka Euroopa Ühenduste õigusega, mille kohta on Euroopa Kohus arvamuses nr C-90/02 asunud seisukohale, et tõendamiskoormuse

jagamine kuulub üldiselt vastava liikmesriigi pädevusse. Öeldu on tihedalt seotud ka tehingu majandusliku sisu tõlgendamise põhimõttega, mis kirjeldatud olukorras võib tähendada maksumaksja kohustust tõendada, et maksuhalduri poolt põhjustatud tehingu majanduslik sisu on ebaõige.

Toodud põhjustel peaksid maksuriski maandamiseks kõik lepingudokumendid olema koostatud sellistena, et nendega juba esmasel tutvumisel oleks ilmne vastava lepingu vajadus maksukohuslase majandustegevuse tarbeks ja lepingu mittenäilikkus. Leping peab sisaldama kõiki tingimusi, jätmata midagi suulise kokkuleppe vms hooleks.

Siinjuures tuleb pidada silmas ka 1. jaanuaril 2008.a. jõustuvat Maksukorralduse seaduse muudatust, millega viiakse sisse maksuhaldurilt siduva eelotsuse taotlemise õigus. Nii MKS § 914 lg 1 p 2 sätestab, et eelotsus on maksuhaldurile siduv ainult siis, kui sooritatud toiming vastab eelotsuses kirjeldatule kõigis maksustamise seisukohast olulistest asjaoludes. Eespool osundatud soovitus järgimine aitab vältida ka vaidlusi selle üle, kas eelotsuse taotlemisel oli maksuhaldurit tehingu olulistest tingimustest teavitatud.

Eraõigus ei sätesta palju nõudeid lepingudokumentidele ning enamikel juhtudel kehtib ka vormivabaduse põhimõte, mistõttu võib lepinguid teha ka suuliselt. Samas on eespool kirjeldatud põhjustel mõistlik jääda alati konservatiivse lähenemise juurde ning kajastada enda poolt seatud piirmäärade ületavaid tehinguid kirjalikus või elektroonilises vormis.

Selleks, et otsustada, kas mingi konkreetne leping võib pigem tekitada maksuhalduri kahtlusi, saab kasutada nn *Outliers-Based Detection* meetodit.

Outliers-Based Detection tähendab seda, et revisjoni või kontrolli läbiviimisel pööratakse tähelepanu asjaoludele, mis kalduvad tavapärasest kõrvale. Selline kõrvalekalle on põhimõtteliselt piisav maksuhalduril kahtluse tekkimiseks. Kuigi *Outliers-Based Detection*’ist räägitakse peamiselt kulude ja tulude ebanormaalse suuruse tuvastamisel, leiab see rakendamist ka ebaharilike lepingute identifitseerimisel. Enamuse lepinguliikide kohta on tsiviilkäibes olemas üldtunnustatud põhitingimused ja ka vormistustavad. Nii on näiteks ettevõtete omandamistingimustes tavapärane nii eelneva õigusauditi läbiviimine kui ka müüjalt ulatuslike avalduste ja kinnituste nõudmine. Laevade finantseerimisel ja mõningates teistes finantstehingutes on nõutav advokaadibüroo arvamus

lepingu kehtivuse ja siduvuse kohta. Nõustamisteenuste osutamise lepingu korral on näiteks üldtunnustatud kokkulepped konkreetsete konsultantide isikutes, konsultatsiooni sisus ja tulemuses (raport või mitu raportit), aruandluse tingimustes ja autoriõiguses raportile.

Lisaks *Outliers-Based Detection*’ile tasub tähelepanu pöörata järgmistele Eesti kohtupraktikas välja töötatud lepingu adekvaatsuse põhikriteeriumitele:

- *leping peab olema tehtud poolega, kelle isik on tuvastatud lepingudokumendis märgitud dokumentide alusel;*
- *leping peab olema otseselt tingitud maksumaksja ettevõtlusest ja tooma ettevõtjale kasu e kas lepingust endast või selle täitmise käigus vormistatud aktidest jms peab selgelt nähtuma nii kauba üleandmine või teenuse osutamine kui ka see, milleks ettevõtja seda vajab. Kui tegemist on kahjulikuma tehinguga, mida tehti näiteks turule sisenemiseks, võiks lepingudokumendis seda määratleda ja reguleerida ka võimalust kas lepingu pikendamiseks või muul viisil koostöö arendamiseks, mis võimaldab saada kasumit tulevikus;*
- *leping peab olema tehtud usaldusväärse isikuga* – lepingut sõlmitakse alles pärast seda, kui nt maksuvõlglaste registri, olemasoleva ja kavandatava äritegevuse kohta kogutud teabe, teise poole äriplaani või muu majandustegevusega seonduva informatsiooni analüüsi alusel on maksukohuslane veendunud, et tehingu teine pool saab lepingut täita. Siinkohal väärib kontrollimist nii lepingu täitmise faktiline võimalus (inim-, tehnilise ja finantsressurssi olemasolu) kui ka õiguslik võimalus (nõutava registreeringu olemine jms).

Maksukohuslase lepingu eelnimetatule mittevastavuse korral võivad maksuhalduril tekkida vägagi põhjendatud küsitavused. Vormiliselt ja sisuliselt tavapärase lepingu korral on maksuhalduril kahtluse tekkimise tõenäosus ja sellest juhtuv vaidluse oht aga oluliselt väiksemad.

Loodame, et käesolev lühiülevaade oli Teile kasulik. Kui Teil on tekkinud täiendavaid küsimusi, palun võtke meiega ühendust tel. 6 835 642 või e-postil:

maksim.greinoman@greinoman.com.