



RIIGIKOHUS

RIIGIKOHUS
ÕIGUSTEABE OSAKOND

Euroopa Kohtu praktikale viitamine maksuvaidlustes

Kohtupraktika analüüs

Liina Kanger

haldusõiguse analüütik

Tartu

Veebruar 2012

Sisukord

Sissejuhatus.....	3
Analüüsitav materjal.....	4
1. Euroopa Kohtu praktikale viitamine käibemaksuvaidlustes.....	6
1.1 Maksustatav käive	6
1.1.1 Kinnisasja võõrandamine	6
1.1.2 Dividenditulu.....	7
1.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamine	7
1.3 Ettevõtte üleminek.....	11
2. Euroopa Kohtu praktikale viitamine tollimaksuvaidlustes	15
3. Euroopa Kohtu praktikale viitamine tulumaksuvaidlustes	17
4. Euroopa Kohtu praktikale viitamine sotsiaalkindlustusmaksleid puudutavates vaidlustes.....	19
5. Euroopa Kohtu praktikale viitamine hasartmängumaksuvaidlustes	21
Kokkuvõte	23
Lisa	26

Sissejuhatus

„Eestis on maksuõiguse arendamisel küllaltki suur tähtsus kohtupraktikal, sest areneva õigussüsteemi tingimustes on paratamatu, et kohtuvõim arendab kehtivat õigust edasi, täidab selles esinevaid lünki, juhib seadusandja tähelepanu puudustele ning suunab ja juhendab seadusloojat õigetele radadele,“ kirjutab Lasse Lehis oma raamatus „Maksuõigus“.¹ Eesti kohtupraktikat omakorda mõjutavad Euroopa Kohtu lahendid, mis on alates Eesti liitumisest Euroopa Liiduga omandanud uue tähenduse.² Erioluline tähtsus on Euroopa Kohtu lahenditel õigusharudes, milles õigus on Euroopa Liidus harmoniseeritud.

Maksuõigus ei ole üksnes riigisisene õigusharu, vaid olulises osas ühtlustatud Euroopa Liidu õigusega. Näiteks tollimaksude ja tollieeskirjade kehtestamine on täielikult ühenduse pädevuses, mistõttu seda valdkonda reguleeritakse kogu ühenduses otsekohalduvate määrustega. Euroopa Kohtu praktikaga kursisolemine on eriti vajalik nende maksude puhul, mille kohta on välja antud laiaulatuslikud direktiivid, nagu käibemaksu puhul. Ka aktsiiside kohta on mitmeid direktiive kehtestatud.

Võib püstitada hüpoteesi, et tolli- ja käibemaksuvaidlused on need, milles kasutatakse kõige enam Euroopa Kohtu praktikat. Samas on eeldatav, et näiteks sotsiaalmaksuvaidlustes viiteid pigem ei esine. Selles kohtupraktika analüüsis ühtki maksu siiski uurimisel välja ei jäeta, sest Euroopa Kohtu praktika võib majandusliku tõlgendamise reegli või muude maksukorralduslike aspektide sisustamise kaudu puudutada mistahes maksu.

Selles analüüsis on vaatluse alla võetud maksuvaidlused sõltumata maksu liigist. Osalt on see tingitud asjaolust, et ühegi maksuliigi lõikes ei ole aktuaalses kohtupraktikas viiteid nii palju, et analüüsimaterjali oleks piisavalt. Teisalt analüüsi ülesehitus maksuliikide kaupa võimaldab kohtunikel kiiresti leida üles näited, millist Euroopa Kohtu praktikat kolleegid on kasutanud.

Analüüsi peamiseks eesmärgiks on koondada kokku kõik viited, mida halduskohtud maksuvaidlusi lahendades Euroopa Kohtu otsustele perioodil 2009-2011 on teinud. Need näited võiksid edaspidi olla abiks kohtunikele asjakohaste Euroopa Kohtu lahendite leidmisel. Analüüsis leitakse vastus järgmistele küsimustele:

- Milline on halduskohtute aktiivsus Euroopa Kohtu otsustele viitamisel?
- Kas halduskohtud viitavad Euroopa Kohtu otsustele omal algatusel, menetlusosalise algatusel või kanduvad viited üle seoses Riigikohtu praktika kasutamisega?
- Millised on enimviidatud Euroopa Kohtu otsused?
- Kas esineb valdkondi, kus võib Euroopa Kohtu praktika kasutamist pidada juurdunuks, süstemaatiliseks ja nõ mittejuhuslikuks?
- Kas esineb valdkondi, kus Euroopa Kohtu praktika kasutamine on pigem erandlik?

¹ Lehis, L. Maksuõigus, 2. Täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn 2009, lk 58.

² Euroopa Kohtu lahendite keelelisest mõjust võib lugeda artiklist: L. Kanger. „Euroopa Liidu Kohtu otsuste mõju Eesti kohtute keelekasutusele“ – *Õiguskeel 1/2012*. Kättesaadav: <http://www.just.ee/23345>.

- Kas on esinenud vaidlusi, kus Euroopa Kohtu asjakohaste otsuste viited toetavad korraga mõlema poole argumente, nii et kohus peab andma hinnangu, milline seisukoht antud asjas kohaldub?

Analüüsis esitatud seisukohtadel ei ole siduvat mõju ja need ei ole käsitatavad Riigikohtu seisukohana. Riigikohus võtab õiguslikke seisukohti vaid kohtulahendis.

Analüüsitav materjal

Analüüsi valimisse kuulusid 2009.–2011. a (k.a) haldus- ja ringkonnakohtute otsused maksuvaidlustes, kus viidati Euroopa Kohtu otsustele. Kokku oli niisuguseid otsuseid 40.³ Otsused jaotusid kohtute vahel järgnevalt: Tallinna Halduskohus tegi 21 otsust (sh 1 Pärnu kohtumajas), Tallinna Ringkonnakohus 12 otsust, Tartu Halduskohus 5 otsust (kõik Tartu kohtumajas, Jõhvi kohtumajas 0) ning Tartu Ringkonnakohus 2 otsust.

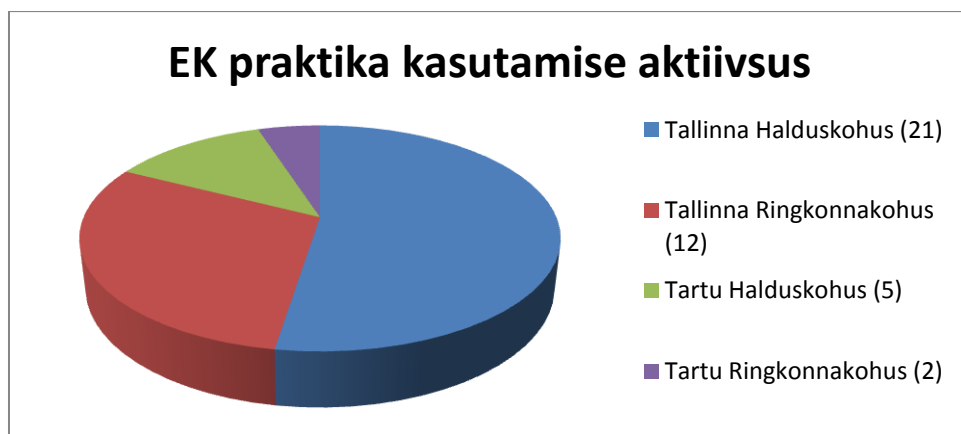


Diagramm 1.

Sektordiagrammilt 1 nähtub, et Tallinna Halduskohus ja Tallinna Ringkonnakohus on märksa aktiivsemad Euroopa Kohtu lahenditele viitajad kui Tartu Halduskohus ja Tartu Ringkonnakohus. Selle üldistuse puhul tuleb arvestada aga kahe mõjuriga.

Esiteks näitab kohtuasjade statistika, et „maksuõiguse asju“ ja „maksuotsuste asju“ (KIS kategooriate nimetused) langeb Tallinna Halduskohtu tööpiirkonda oluliselt rohkem kui Tartu

³ Kahjuks ei olnud KIS-is võimalik otsingutulemusi saada muul moel, kui eripäringu kaudu, milles pakuti kohtulahendeid nende registreerimise järjekorras. Valitud 40 lahendit on kõige värskema registreerimisnumbriga, lõpuga -09, -10 ja -11. Samas kauem menetluses olnud asju, s.t vanema kohtuasja numbriga võis 2009.–2011. a jooksul jõustunud lahendite seas olla veelgi.

piirkonda. Näiteks 2010. aastal oli saabunud asjade arv kategoorias „Maksuõiguse asjad“ Tallinna Halduskohtus 255, samal ajal kui Tartu Halduskohtus oli see 16. Kategoorias „Maksuotsuste asjad“ olid vastavad arvud 139 ja 67.⁴ Kokku on erinevus Tartu ja Tallinna vahel enam kui neljakordne. Halduskohtutesse saabunud asjade arv mõjutab ka asjade arvu ringkonnakohtus.⁵

Teiseks on Tallinna Halduskohtus osad kohtunikud maksuasjade lahendamisele spetsialiseerunud, mis paistab selgelt välja ka nende otsustest - need on üldjuhul pikemad, põhjalikumalt motiveeritud ja viitavad Euroopa Kohtu praktikale isegi siis, kui menetlusosaline pole ise ühtki lahendit välja toonud. Seevastu Tartu Halduskohtus tehtud otsustes kasutatakse Euroopa Kohtu lahenditele viitamist peamiselt juhul, kui menetlusosaline on kohtuasja välja toonud ja kohus peab kujundama seisukoha, kas see on antud juhul analoogne. Tartu Halduskohtu Jõhvi kohtumajas puudub maksuasjades Euroopa Kohtu lahendite kasutamise praktika.

Seega pole üllatav, et Tallinna Halduskohus on Euroopa Kohtu otsustele viitamisel aktiivsem, kui sinna saabub menetlusse oluliselt rohkem maksuasjadest ja seal töötavad spetsialiseerunud kohtunikud. Tartu ja Tallinna Halduskohtu menetluskogemus on seeläbi võrreldamatu ja selles analüüsiski pärineb lõviosa näidetest Tallinna Haldus- ja Ringkonnakohtust.

⁴ I ja II astme kohtute statistilised menetlusandmed. 2010.a kokkuvõte. Justiitsministeerium. Kättesaadav Justiitsministeeriumi kodulehel: <http://www.kohus.ee/10925>.

⁵ Ringkonnakohtute tasemel ei tehta statistikat asjade valdkondade kaupa.

1. Euroopa Kohtu praktikale viitamine käibemaksuvaidlustes⁶

Käibemaks on Euroopa Liidus harmoniseeritud. Kõige olulisem direktiiv, mis seda reguleerib, on nn kuues käibemaksudirektiiv (nõukogu 17.05.1977 direktiiv 77/388/EMÜ). Alates 2007. aastast kehtib selle uus redaktsioon (nõukogu 28.11.1992 direktiiv 92/12/EMÜ). Vaatamata harmoniseeritusele, peavad liikmesriigid korraldama käibemaksu kogumise ja samas ka tõkestama maksupettusi ja võtma selleks meetmeid riigisisest. Käibemaksuvaidlustes leidub viiteid Euroopa Kohtu lahenditele neil põhjustel kõige rohkem.

Kui uurida, mismoodi viidatav kohtupraktika jaguneb, siis enamjagu sellest puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamist või ettevõtte üleminekut. Ent esineb ka näiteid selle kohta, milline käive kuulub käibemaksuga maksustamisele. Ehkki viimane on üldjuhul Eesti õiguse pinnalt vastuse saav küsimus, on sellegi juures Euroopa Kohtu praktika kasutamist leidnud. Seda kinnisasja võõrandamise maksustamise ja dividenditulu näitel.

1.1 Maksustatav käive

1.1.1 Kinnisasja võõrandamine

Tallinna Halduskohus analüüsis ehitusmaa võõrandamise maksustamist. Käibemaksuseaduse § 16 lg 2 p 3 kohaselt ei maksustata käibemaksuga kinnisasja või selle osa käivet. Euroopa Ühenduste Nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ „Kuues direktiiv kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas“ artikli 4 lg 3 punktist b tuleneb, et liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes oma majandustegevusega seotult võõrandab ehitusmaa, kusjuures ehitusmaana käsitatakse direktiivis mis tahes hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele. Halduskohus viitas Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas **C-468/93: *Gemeente Emmen***, milles on selgitatud, et ehitusmaa määratlemisel siseriiklikus õiguses tuleb silmas pidada ka direktiivi artikli 4 lg 3 punkti b eesmärki, milleks on vabastada käibemaksust üksnes sellise hoonestamata maatüki võõrandamine, millele ei kavandata hoone ehitamist. Seetõttu leidis kohus, et KMS § 16 lg 2 p 3 tähenduses saab krundina, mille võõrandamine kuulub käibemaksuga maksustamisele, käsitada sellist maaüksust, millele detailplaneeringuga kehtestatud ehitusõigusega on määratud vähemalt ühe hoone ehitamine. Maatüki, mis asub detailplaneeringu koostamise kohustusega alal ning millele on detailplaneeringust tuleneva ehitusõiguse kohaselt ette nähtud hoonete puudumine, võõrandamine on seega maksuvaba.⁷

⁶ Lisaks kõigile allpool käsitlemisele tulevatele teemadele, on TlnRKO, 14. septembri 2009 a haldusasjas 3-08-518, p 8 viidanud ka Euroopa Kohtu lahenditele **C-309/06: *Marks & Spencer plc*** ja **C-147/01** alusetult makstud käibemaksu tagasimaksmises küsimuses. Kuna see otsus on üksik omataoline, siis käesolevas analüüsis sellel pikemalt ei peatuta.

⁷ TlnHKO 14. juuni 2011, haldusasi 3-11-610, 10.

1.1.2 Dividenditulu

Dividenditulu saamiseks tehtud kulutustelt sisendkäibemaksu maha arvamise õiguse osas on seisukoha kujundanud Tallinna Halduskohus. Kohus leidis, et kaebuse esitajal ei ole õigust arvata maha sisendkäibemaksu tütarühingutest dividenditulu saamiseks tehtud kulutustelt põhjusel, et dividenditulu ei ole maksustav käibe. Käibemaksu tasub lõpptarbija ja see annabki äriühingule võimaluse ise käibe tekkimiseks tehtud kulutustelt käibemaksu mitte tasuda (see sisendkäibemaksuna deklareerida). Dividenditulu saamise korral selline lõpptarbija puudub.⁸ Kohus rõhutas, et kahtlemata on emafirmal õigus teha tütarfirmade majanduse turgutamiseks kulutusi nende eest tütarfirmadele arveid esitamata. Seejuures on arusaadavalt tegemist ettevõtlusega.

Antud asjas väitis kaebuse esitaja, et Euroopa Kohus leidis lahendis *C-77/01: Empresa de Desenvolvimento Mineiro vs Fazenda Publica*, et ei ole põhjendatud kõigi finantstehingute lisamine sisendkäibemaksu mahaarvamise proportsiooni, kuna see moonutaks oluliselt käibemaksu arvutusi. Tallinna Halduskohus märkis, et järeldus, et tegu on ettevõtlusega, ei ole kuidagi vastuolus Euroopa Kohtu kaebaja poolt viidatud kohtulahendis nr C-77/01 tehtud järeldustega. Veel lisas kohus, et sellisel juhul ei teki emafirmal nendelt kulutustelt tehtud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Ka siin on kaebuse esitaja olnud ise käibemaksuseaduse mõttes lõpptarbijaks.⁹

Kui antud vaidluses ei saanud sisendkäibemaksu maha arvata, kuna dividenditulu ei ole seadusandja lugenud maksustatava käibe hulka, siis peaaesjalikult puudutab Euroopa Kohtu lahendeid kasutatav kohtupraktika olukorda, kus sisendkäibemaksu mahaarvamist piirab maksukohustuslase poolne kuritarvitus, mida analüüsitakse alljärgnevas alapeatükis.

1.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamine

Sisendkäibemaksu mahaarvamise teemalises kohtupraktikas tehakse sageli viiteid Euroopa Kohtu otsustele asjades, mis käsitlevad käibemaksu mittekumuleeruvuse ja maksustamise neutraalsuse (mittekaristuslikkuse) põhimõtet. See puudutab küsimust, kas ettevõtja käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel tasakaalus. Maksustamise kumuleerumist tuleb vältida, samas ei tohi ettevõtjale anda ka alusetuid konkurentsieeliseid põhjendamatu sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise problemaatikas on viidatuim Euroopa Kohtu lahend *C-255/02: Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs & Excise*. Seda otsust kasutas Riigikohus oma 07.12.2006 otsuse 3-3-1-63-06 punktis 11 (edaspidi *Halifax jt*).

⁸ TlnHKo, 30. detsember 2009, haldusasi 3-09-1550, p 25.

⁹ Samas.

Kohtuasjas *Halifax jt* leidis Euroopa Kohus, et maksukohustuslasel ei ole õigust arvata maha sisendkäibemaksu siis, kui selle mahaarvamise aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust. Samas kohtuasjas märkis kohus ka seda, et kui kuritarvituse olemasolu on tuvastatud, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitust ei oleks esinenud. Riigikohtu halduskolleegium asus oma viidatud otsuses seisukohale: „Kui kohus tuvastab, et arvel näidatud ostja asemel on tegelikult ostjaks teine isik, siis võib lugeda, et kohtuotsusega on tuvastatud ka tegelikule ostjale kuuluv sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt sellele arvele“ (p 14).

Nende põhimõtete rakendamine koos viitamisega Euroopa Kohtu otsusele *Halifax jt* on sage Tallinna Halduskohtus.¹⁰ Lisaks sellele, et kohtuasjale *Halifax jt* viidatakse asjakohastes olukordades, on Tallinna Ringkonnakohtul tulnud korduvalt veenda menetlusosalisi selles, et kohtuotsus *Halifax jt* ei ole asjassepuutuv, kuna pole tegemist sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramisega, mille puhul tuleks tuvastada kuritarvitus, vaid olukorraga, kus sisendkäibemaksu mahaarvamine ei ole tehingu mittetoimumisest tulenevalt üldse võimalik, sest käivet pole tekkinud.¹¹

Halifax jt ei ole ainus paljuviidatud lahend sisendkäibemaksu mahaarvamise temaatikas. Küsimus, mis toob sageli kaasa viited Euroopa Kohtu otsustele, on ostja hoolsuskohustuse hindamine. Peamiselt osundatakse sel juhul lahendile **C-439/04 ja C-440/04: Axel Kittel**. *Kitteli* otsuse resolutiivosas leidis kohus, et juhul kui on objektiivsete tõendite alusel tõendatud, et kaupu tarniti maksukohustuslasele, kes teadis või pidi teadma, et ta osales ostes tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, peab siseriiklik kohus keelduma mahaarvamise lubamisest. Riigikohtu halduskolleegium seda otsust oma praktikas kasutanud ei ole.

Kitteli otsust on tsiteeritud nii hea- kui ka pahauskse ostja maksukohustuse hindamisel. Pahauskst on Euroopa Kohtu lahendite toel analüüsinud Tartu Ringkonnakohus. Tartu Ringkonnakohus leidis, et kui ostja teadis, et raamatupidamisdokumentides kajastatud müüja ei ole tegelik müüja, ei saa ostja tegelikult mittetoimunud tehingult KMS § 29 lg 1 ja lg 3 p 1 alusel sisendkäibemaksu maha arvata¹². Seda tõlgendust põhistas ta Euroopa Kohtu

¹⁰ Vt TlnHKo, 3. mai 2011, haldusasi 3-10-2984, p 40; TlnHKo, 23. septembril 2010, haldusasi 3-10-1430, p 23, TlnHKo, 22. september 2009, haldusasi 3-09-422, p 43, TlnHKo, 30. aprillil 2009, haldusasi 3-08-1465, p 29; TlnHKo, 17. märts 2011, haldusasi 3-10-2066, p 4.

¹¹ TlnRKO 12. oktoober 2011, 3-09-1482, p 10, sama ka TlnRKO, 5. aprill 2011, haldusasi 3-10-2629, p 15; TlnRKO 31. oktoober 2011, haldusasi 3-10-2712, p 13 ja TlnRKO, 31. oktoober 2011 haldusasi 3-10-2712, p 13; TlnRKO, 25. veebruar 2010, haldusasi 3-08-2319, p 14.

Ekslikult on menetlusosaline viidanud ka nt asjale C-438/09. TlnRKO, 31. oktoober 2011 haldusasi 3-10-2712, p 10: Sisendkäibemaksu mahaarvamiseks KMS § 29 lg 1 ja lg 3 p 1 alusel on seega oluline, et kaup või teenus oleks soetatud teiselt käibemaksukohustuslaselt. Apellandi viide Euroopa Kohtu otsusele asjas nr C-438/09 ei ole käesolevas vaidluses asjakohane juba seetõttu, et viidatud kohtuasjas käsitleti olukorda, kus ei seatud kahtluse alla, et käibemaksuarvestuses kasutatud arvel näidatud tehingud on sisendkäibemaksu mahaarvamist taotleva ostja ja arve väljastanud „maksukohustuslase“ vahel aset leidnud

¹² Ringkonnakohus viitas Riigikohtu halduskolleegiumi 5. juuni 2006. a otsusele asjas nr 3-3-1-34-06.

seisukohtadega asjas C-439/04 ja C-440/04 (p 61).¹³ Heauskse ostja juhtum, kus on Kitteli lahendi resolutsiooni tsiteeritud, on esinenud Tallinna Halduskohtu praktikas.¹⁴ Ette on tulnud sedagi, et menetlusosalise poolt välja toodud *Kitteli* otsust ei ole kohus lugenud asjassepuutuvaks juhul, kui apellandil puudus nõuetekohane arve, mille alusel oleks ta saanud sisendkäibemaksu maha arvata, milliste juhtumitega Kitteli lahendis ega ka mitte otsuses nr C-255/02 tegemist ei olnud.¹⁵

Kui ostja on ebapiisavalt täitnud oma hoolsuskohustust tehingute teise poole tuvastamisel, ei teki tal niisiis õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Ent kuidas sisustada hoolsuskohustust ja milliseid nõudmisi on proportsionaalne ostjale esitada? Tallinna Ringkonnakohus on hoolsuskohustust sisustades märkinud, et *kontrollimine eeldab vajalike ja mitte ebamõistlikult koormavate meetmete võtmist sellise olukorra saavutamiseks, kus hankijal ei saa olla ega pea enam olema mõistlikult kahtlust selles, et tehingu teiseks pooleks on arvetel näidatud maksukohustuslane*.¹⁶ Ringkonnakohus sedastas, et ostja hoolsuskohustus ei tulene ainult maksuseadustest, vaid võib tuleneda ka muudest õigusaktidest. Näiteks võib hoolsuskohustuse täitmine seisneda eriseaduses sätestatud registreerimiskohustuse täidetuse või muu sarnase asjaolu, mis annab teise tehingupoolele tehingu tegemise õiguse, kontrollimises. See ei ole ringkonnakohtu hinnangul vastuolus maksustamise üldpõhimõtetega ega Euroopa Kohtu otsusega liidetud asjas C-439/04 ja C-440/04. Ettevõtja, kes võtab tarvitusele kõik meetmed, mida võib temalt mõistlikult nõuda tagamaks, et ta ei aitaks oma tegevusega kaasa käibemaksupettusele, ei vastuta tehingu teise poole poolt tasumisele kuuluva käibemaksu eest ja piirata ei saa tellija õigust sisendkäibemaksu maha arvata.¹⁷

Näiteks hindas Tallinna Ringkonnakohus oma 15. aprilli 2010 aasta otsuses 3-08-1021, milline on ostja hoolsuskohustus metsamaterjali tarnivalt isikult dokumentide nõudmisel, kui ta soovib sisendkäibemaksu maha arvata. Ringkonnakohus leidis, et metsaseadusest ega eeskirjadest ei tulene nõuet, et ostja peaks hakkama metsamaterjali eelneva mitmekordse edasimüümise korral kontrollima ka varasemate tehingute sisulist korrektsust, küll aga tuleneb metsamaterjali või raieõiguse omandajale kohustus kontrollida, kas metsamaterjali või raieõiguse võõrandaja valdus on seaduslik või mitte. Ringkonnakohtu hinnangul ei ole selline

¹³ TrtRKO, 28. mai 2009, haldusasi 3-08-486, p 12: „Kui objektiivsete tõendite alusel on tõendatud, et kaupu tarniti maksukohustuslasele, kes teadis või pidi teadma, et ostes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, peab siseriiklik kohus keelduma mahaarvamise lubamisest“ (*Kitteli otsus p 61*).

¹⁴ TlnHKO 31. jaanuar 2011, haldusasi 3-09-2795: „Asjakohane on kaebaja viide Euroopa Kohtu 06.07.2006 otsusele liidetud kohtuasjades nr C-439/04 ja C-440/04 (nn Alex Kitteli lahend), milles kohus rõhutas, et kui kaup tarnitakse heausksele maksukohustuslasele, kes ei teadnud müüjapoolsest pettusest, on tegemist sellise kaubarneaga kuuenda direktiivi (direktiiv 77/388/EMÜ, asendatud direktiiviga 2006/112/EÜ) artikli 5 lõike 1 mõttes, millest tuleneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.“

¹⁵ TlnRKO, 17. mai 2011, haldusasi 3-10-2960, p 16.

¹⁶ TlnRKO, 13. oktoober 2009, haldusasi 3-08-315, p 11 ja 18. Sama ka: TlnRKO, 15. aprill 2010, haldusasi 3-08-1021, p 15, 16, 22 ja 24.

¹⁷ Samas.

erihoolsuskohustus ebamõistlikult koormav. Oma arvamust toestas kohus mh ka Euroopa Kohtu seisukohtadega, tuues välja, et Euroopa Kohus on mitmetes lahendites (sh eespool viidatud liidetud kohtuasjas nr C-439/04 ja C-440/04) aktsepteerinud liikmesriikide õigustatud huvi võtta oma finantshuvide kaitseks vajalikke meetmeid ning rõhutanud, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda käibemaksudirektiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk.

Samas maksuseadusest või eriseadusest tulenevad nõuded tehingupoolte hoolsuskohustusele peavad olema maksustamise eesmärkide saavutamiseks vajalikud ega tohi olla maksumaksja jaoks ebamõistlikult koormavad või keerulised. Näiteks ilmselgelt ei saa maksukohustuslaselt nõuda selliste meetmete võtmist, milleks tal puudub pädevus, näiteks kohustada esitama andmeid, mida tal ei ole õiguslikult võimalik kolmanda isiku käest välja nõuda. Hoolsusnõue ei saa olla kehtiv, kui selle täitmine on objektiivselt võimatu.¹⁸ Meetmete proportsionaalsuse hindamisel on Tallinna Ringkonnakohus viidanud lisaks *Kittelile* veel ka lahenditele: *C-25/07: Alicja Sosnowska*, *C-409/04: Teleos plc jt* ja *C-146/05: Albert Collée*.¹⁹

Kohtuasjas *C-25/07* punktides 22 ja 23 rõhutas Euroopa Kohus nõuet, et meetmed ei või minna kaugemale, kui on siseriikliku õigusega taotletud eesmärgi täitmiseks vajalik ja proportsionaalne, kahjustades samas võimalikult vähe asjassepuutuvates ühenduse õigusaktides seatud eesmäärke ja põhimõtteid.

Kohtuasjas *C-409/04* punktides 46, 52 ja 53 tuleneb, et ühenduse õigusega ei ole vastuolus nõue, et tarnija võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses.

Kohtuasja *C-146/05* punktis 25 on Euroopa Kohus märkinud, et kuuenda direktiivi art 22 lg 8 annab liikmesriikidele õiguse kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi. Sellised täiendavad kohustused peavad siiski olema proportsionaalsed ja kooskõlas ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteks oleva käibemaksu neutraalsusega. Samas otsuses on Euroopa Kohus rõhutanud, et siseriiklik meede, mis kohustab maksu määramise seisukohalt järgima peamiselt formaalseid kohustusi, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. Samuti tuleb tehingud maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest (p-d 29 ja 30).

Riigikohtu praktikas on värskeim lahend, milles hoolsuskohustust põhjalikult käsitleti, halduskolleegiumi 1. veebruari 2012. a otsus haldusasjas nr 3-3-1-60-11 (Tolmet Eesti OÜ). Tõsi, selles lahendis kolleegium Euroopa Kohtu otsustele ei viita.

Viimaseks on menetlusosalised tuginenud Euroopa Kohtu 12. jaanuari 2006. a otsusele liidetud kohtuasjas *Optigen Ltd jt: C-354/03, C-355/03, C-484/03* (punktid 54 ja 55) leides, et võimalikud maksuõigusrikkumised kaubatarnete varasemas ahelas ei mõjuta kaebuse esitaja õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele. Tallinna Halduskohus nõustus, kuid märkis, et

¹⁸ TlnRKO, 15. aprill 2010, haldusasi 3-08-1021, p 15, 16, 22 ja 24.

¹⁹ TlnRKO, 15. aprill 2010, haldusasi 3-08-1021, p 22.

seada järeldust saab kohaldada juhtumil, kus maksukohustuslast süüdistatakse vaid hoolduskohustuse rikkumises.²⁰

Kokkuvõttes on sisendkäibemaksu mahaarvamise osas märgata arvestatavat Euroopa Kohtu lahendite mõju riigisisesele kohtupraktikale. Otsused, mida tsiteeritakse, on osalt halduskohtute omal initsiatiivil välja toodud, vahel ka menetlusosaliste poolt leitud. Riigikohtu otsustest ei pärine peale *Halifaxi* neist ükski. Sellist sidusat praktikat arendavad Tallinna Halduskohus ja Tallinna Ringkonnakohus.

1.3 Ettevõtte üleminek

Veel üks käibemaksu määramist puudutav olukord, mis Euroopa Kohtu praktikat rohkem kasutama ajendab, on ettevõtte ülemineku hindamine. Euroopa Liidu direktiivi 2001/23/EÜ artikli 1 lõike 1 punkti b järgi on ettevõtte üleminek üldjuhul oma identiteedi säilitava majandusüksuse üleminek, mis tähendab ressursside organiseeritud koondamist, mille eesmärk on majandustegevus põhi- või kõrvaltegevusena. Ettevõtte ülemineku hindamisel on Euroopa Kohtu praktikat kasutanud Tartu ja Tallinna Halduskohus ning Tallinna Ringkonnakohus. Viidatakse otsustele:

- *24/85 EKL: Jozef Maria Antonius Spijkers*
- *C-458/05: Mohamed Jouini jt. eelotsusetaotlus: Oberster Gerichtshof – Austria*
- *C-127/96, C-229/96, C-74/97: Francisco Hernández Vidal SA jt*
- *C-232/04, C-233/04: Nurten Güney-Görres ja Gul Demir. eelotsusetaotlused Arbeitsgericht Düsseldorf – Saksamaa.*²¹

Nende lahenditele jõudmise teed paistavad olevat erinevad: kas on Euroopa Kohtu otsuse välja toonud juba menetlusosaline või käsitleb kohus neid omal algatusel, olles tuge leidnud nt erialakirjandusest. Kohtuotsustes on viidatud nt järgmisele õiguskirjandusele:

- Martin Tamme. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. - *Juridica* 2009, nr 3, lk 181-188 ja
- VÕS I Üldosa (§§ 1-207). Kommenteeritud väljaanne. Juura, Tallinn, 2006, lk 595).²²

²⁰ TlnHKo, 23. september 2010, haldusasi 3-10-1430, p 17. Antud juhtumi faktilised asjaolud kaebuse esitaja hoolduskohustuse rikkumisele ei viidanud, vaidlustatud maksuotsuses leidis maksuhaldur, et kaebuse esitaja osales ettekavatsetult maksupettuses, st. teadis või pidi teadma, et kauba müüki arvel märgitud isikutelt tegelikult ei toimunud.

²¹ Kõigile neile on viidatud nt: TlnRKO, 29. juuni 2011, haldusasi 3-09-3115, p 9 ja TlnHKo, 4. november 2009, haldusasi 3-08-657.

²² Need viited on teinud: TlnHKo, 23. mai 2011, haldusasi 3-09-3117, p 9, sama ka TlnHKo, 12. oktoober 2010, haldusasi 3-09-3117, p 6.4.

Samuti tuginetakse Riigikohtu halduskolleegiumi praktikas toodud kriteeriumitele ettevõtte ülemineku hindamisel (01.06.2011 otsus nr 3-3-1-20-11, p 11) ja ühel juhtumil on viidatud ka tsiviilkolleegiumi 20.10.2010 otsusele tsiviilasjas 3-2-1-82-10, mis selgitab ettevõtte ülemineku regulatsiooni.

Ettevõtte ülemineku temaatika on aktuaalne ka tsiviilasjades. Seda on käsitletud nt Riigikohtu kohtupraktika analüüsis „Ettevõtte üleminek“, mis on kättesaadav Internetis²³ ja kust selgub, et samu kriteeriume ettevõtte ülemineku hindamiseks nagu haldusajades rakendatakse ka tsiviilvaidluste lahendamisel.²⁴ Halduskohtute mitmel korral viidatud lahendis **24/85 EKL: Jozef Maria Antonius Spijkers** määratleb Euroopa Kohus ettevõtte ülemineku kriteeriumid ju ka mitte käibemaksu määramist puudutava vaidlusega, vaid tööõigusliku vaidlusega seoses. Selles asjas tõlgendas kohus Nõukogu direktiivi 2001/23/EÜ „Ettevõtjate, ettevõtete või nende osade üleminekul töötajate õigusi kaitsvate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta“ eellast 14. veebruari 1997. a direktiivi 77/ 187.²⁵ Seega ettevõtte ülemineku hindamise sügavamad juured peituvad tsiviilõiguses, kuid tänaseks on kogunenud juba ka Euroopa Kohtu praktikat, kus probleemi käsitletakse käibemaksuvaidluste spetsiifikat arvestades. Halduskohtud on need kohtuasjad üles leidnud.

Riigikohtu halduskolleegium on oma eelnimetatud otsuses nr 3-3-1-20-11 toonud välja loetelu kriteeriumitest, mille alusel hinnata ettevõtte üleminekut. Seejuures ei tugine halduskolleegium ei Euroopa Kohtu praktikale ega ka mitte tsiviilkolleegiumi käsitlusele ettevõtte üleminekust. Kolleegium selgitab, et ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

- 1) ettevõtte tüüp;
- 2) kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
- 3) immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
- 4) kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
- 5) üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
- 6) majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;

²³ http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf.

²⁴ Tsiviilasjades viidatud Euroopa Kohtu praktika on seotud töötajate õiguste kaitse direktiivi rakendamisega. (Nõukogu direktiiv 2001/23/EÜ, 12. märts 2001, ettevõtjate, ettevõtete või nende osade üleminekul töötajate õigusi kaitsvate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta). Viidatakse nt:

- Euroopa Kohtu 2. detsembri 1999. a. otsusele kohtuasjas nr C-234/98: G. C. Allen jt versus Amalgamated Construction Co Ltd,
- Euroopa Kohtu 19. september 1995. a otsusele kohtuasjas nr C-48/94: Ledernes Hovedorganisation, tegutsedes Ole Rygaardi nimel versus Dansk Arbejdsgiverforening, tegutsedes Strø Mølle Akustik A/S nimel. Eelotsusetaotlus: Sø- og Handelsretten – Taani,
- Euroopa Kohtu 12. veebruari 2009. a. otsusele kohtuasjas nr C-466/07: Dietmar Klarenberg versus Ferrotron Technologies GmbH
- Euroopa Kohtu 7. märtsi 1996. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-171/94 ja C-172/94: Merckx ja Neuhuys.

²⁵ Selle Euroopa Kohtu otsuse eestikeelset teksti ei ole. Eur-Lexis on otsus leitav inglisekeelsena: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61985CJ0024:EN:PDF>.

- 7) nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
- 8) ettevõtja omandaja varasem tegevus;
- 9) üleandja ja omandaja tegevuskoht,
- 10) juhtorganite liikmete kattuvus.

Kolleegium märkis, et nimetatud kriteeriumitel on eri tüüpi ettevõtete puhul erinev kaal.

Kui halduskohtud viitavad Euroopa Kohtu otsuses *24/85 EKL* väljendatud seisukohtadele direktiivi 2001/23/EÜ art 1 lg 1 punkti 1 kohaldamisel, siis tuuakse välja, et ettevõtte või selle osa üleminekuga on tegemist siis, kui läheb üle majandusüksus, mis säilitab oma identiteedi. Seejuures ettevõtte ülemineku olemuse kindlakstegemiseks peab analüüsima selle kõiki aspekte. Eraldi nimetatakse:

- 1) äriühingu või ettevõtte tüüpi,
- 2) kas äriühingu kinnis- või vallasvara on üle läinud,
- 3) vara väärtust ülemineku ajal,
- 4) kas uus tööandja on enamuse töötajatest üle võtnud,
- 5) kas kliendid on üle läinud,
- 6) tegevuse sarnasust enne ja pärast üleminekut,
- 7) tegevuse peatumise aega.²⁶

Lisaks neile punktidele on maksuhaldur analüüsinud majandustegevuse jätkumist, tegutsemiskohti, juhatuse liikme ja omanike võimalikku üleminekut ja õiguste ja kohustuste üleminekut.²⁷

Tallinna Halduskohus on Euroopa Kohtu sõnastatud kriteeriumite kirjapanekul lähtunud, nagu juba ülal mainitud, õiguskirjandusest. Otsuses seisab:

Euroopa Kohus on direktiivi 2001/23/EÜ artikli 1 kohaldamisel leidnud (EKo C-24/85; C-458/05, liidetud kohtuasjad C-127/96, C-229/96, C-74/97 ja C-232/04, C-233/04):

- 1) ettevõtte ülemineku tõendamisel on otsustav kriteerium see, kas kõnealune üksus säilitab oma identiteedi, mis oleneb eelkõige sellest, kas tema tegevus jätkub realselt või seda alustatakse uuesti;
- 2) ettevõtte üleminek peab puudutama stabiilset majandusüksust, mille tegevus ei piirdu vaid ühe kindla lepingu täitmisega. Üksuse mõiste tähendab seega inimeste ja vara organiseeritud kogumit, mis võimaldab konkreetse eesmärgiga majandustegevust;
- 3) ettevõtte kui terviklik majandusüksus ei pea tingimata valdama olulist materiaalselt või mittemateriaalselt vara. Mõnedes majandussektorites esineb vara tihti selle kõige lihtsamal kujul ning tegevus tugineb põhiliselt tööjõule. Nii võib töötajate organiseeritud üksuse, mis on konkreetset ja püsivalt seotud ühise ülesandega, teiste tootmistegurite puudumisel samastada majandusüksusega;
- 4) kui terviklikku majandusüksust ei ole võimalik konkreetse ettevõtluse eripärast tulenevalt tuvastada, ei välista see ikkagi ettevõtte üleminekut;

²⁶ TlnHKo, 21. jaanuar 2011, 3-10-727, p 3.

²⁷ TrtHKo, 26. jaanuar 2011, haldusasi 3-10-2457; sama ka TrtHKo, 26.02.2011, haldusasi 3-10-2457. Vt ka TrtHKo 29.10.2010, haldusasi 3-10-1373.

- 5) ettevõtte üleminekuga võib olla tegemist ka juhul, kui ettevõtte omandaja ei ole saanud ettevõtte vara iseseisvaks majandustegevuseks kasutamiseks;
- 6) ettevõtte üleminek võib tuleneda võõrandaja ja omandaja vahelisest kirjalikust või suulisest kokkuleppest asjaomase majandusüksuse toimimise eest vastutava isiku muutumise kohta või vaikivast kokkuleppest, mis tuleneb praktilise koostöö asjaoludest, mis viitavad nende ühisele tahtele sellist muutust ellu viia (vt Martin Tamme. Ettevõtte ülemineku varjatud tehinguna. – *Juridica*, 2009, nr 3, lk 181-188).

Seega on Euroopa Kohtu järgi kriteeriumid, mille alusel on ettevõtte ülemineku tuvastatav ja mida tuleb kogumis hinnata järgmised:

- 1) äriühingu või ettevõtte liik;
- 2) äriühingu kinnis- või vallasvara ülemineku;
- 3) üleläänud vara väärtus ülemineku ajal;
- 4) ülevõetud töötajate arv;
- 5) ülevõetud kliendi- ja ärisuhete arv;
- 6) majandustegevuse sarnasus enne ja pärast ülemineku;
- 7) majandustegevuse peatumise aeg üleminekuajal (vt VÕS I Üldosa (§§ 1-207). Kommenteeritud väljaanne. Juura, Tallinn, 2006, lk 595).²⁸

Kuidas kriteeriume ka sõnastada, olemuselt on need kõik väga sarnased Riigikohtu halduskolleegiumi poolt loetletuga. Kriteeriumite loetelu ei ole ammendav. Tallinna Halduskohus märgib täiendavalt, et näiteks VÕS § 180 lg-st 2 tulenevalt peaks hindama ka õiguste ja kohustuste, muu hulgas ettevõttega seotud lepingute ülevõtmist.²⁹ Niisamuti märgib Tartu Halduskohus, et VÕS § 180 lg 2 kohaselt kuuluvad ettevõttesse majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, muu hulgas ettevõttega seotud lepingud. Ettevõttesse kuuluvad asjad antakse kooskõlas VÕS § 182 lg 1 omandajale üle vastavate asjade üleandmise sätete järgi. Ettevõtte üleandja on kohustatud andma omandajale üle asjade valduse, registreerimisele kuuluva vara puhul ka tagama kannete tegemise registrites.³⁰

Kohtupraktikast nähtub, et ei piisa sellest, kui leida üksikuid selliseid asjaolusid, mis võiksid formaalselt viidata ettevõtte ülevõtmisele. Ettevõtte ülemineku peavad tõendama kõik asjaolud ja tõendid kogumis ning nende vastastikusel seoses. Ettevõtte ülemineku tõendamisel on otsustav kriteerium see, kas kõnealune üksus säilitab oma identiteedi, mis on olnud eelkõige sellest, kas tema tegevus jätkub realselt või seda alustatakse uuesti; ettevõtte ülemineku peab puudutama stabiilset majandusüksust, mille tegevus ei piirdu vaid ühe kindla lepingu täitmisega, on selgitanud Tallinna Halduskohus.³¹

²⁸ TlnHKo, 23.05.2011, haldusasi 3-09-3117, p 9, sama ka TlnHKo, 12.10.2010, haldusasi 3-09-3117, p 6.4.

²⁹ TlnHKo, 21. jaanuar 2011, 3-10-727, p 3.

³⁰ TrtHKo, 26. jaanuar 2011, haldusasi 3-10-2457.

³¹ TlnHKo, 04.11.2009, haldusasi 3-08-657. Vt ka TlnHKo, 04.11.2009, haldusasi 3-08-657.

Ettevõtte ülemineku problemaatikas on kokkuvõttes viidatud neljale Euroopa Kohtu otsusele. Neist vanim 24/85 EKL, on see, millele on viidanud ka maakohtud tsiviilasju lahendades. Kriteeriumite loetelu, mida halduskohtud kasutavad, põimub kokku Riigikohtu halduskolleegiumi praktikas, Euroopa Kohtu praktikas ja õiguskirjanduses esitatust.

2. Euroopa Kohtu praktikale viitamine tollimaksuvaidlustes

Tollimaksude kehtestamine kuulub täielikult Euroopa Liidu pädevusse ja seda reguleerivad paljud nõukogu ja komisjoni määrused, sest tollimaksul on siseturgu kaitsev eesmärk. Euroopa Ühenduse Tolliseadustik (Euroopa komisjoni määrus nr 2913/92, rakendusmäärus nr 2454/93) kehtib alates 1992. aastast. Ühenduse õigusega reguleerimata küsimustes kohalduvad tolliseadus, maksukorralduse seadus ja haldusmenetluse seadus.

Tollivaidlustes Euroopa Kohtu praktikale viitamine on seotud suuresti Riigikohtu praktikaga ja seal sisalduvate viidetega. Enim viiteid leiab tolli vea kindlaks tegemise kohta, kus ees on Riigikohtu põhjalik praktika. Viidatakse peamiselt Riigikohtu 10.05.2006 otsuse p-le 16 haldusasjas nr 3-3-1-66-05, milles analüüsiti ühenduse tolliseadustiku (ÜTS) art 220 lg 2 p b kohaldamist ja märgiti, et „/---/ tollipoolne õigusvastane venitamine ei vabasta deklaranti maksuotsuse täitmisest. Maksunõude ja maksukohustuse tekkimise aluseks on juriidiliste faktide kogum.“ Riigikohus selgitab selles otsuse punktis, et ka Euroopa Kohtu praktikast võib järeldada, et EL-i õigusaktides sätestatud tähtaegade ületamine iseenesest ei takista võlgnikult tollivõlga sisse nõuda. Otsuses on viidatud Euroopa Kohtu 14. novembri 2002. a otsusele kohtuasjas **C-112/01: SPKR**, EKL 2002, lk I-10655. Riigikohus viitab oma sellele otsusele ise ka hiljem (Riigikohtu halduskolleegiumi 15.04.2009 otsus nr 3-3-1-6-09 p 12), tuues Euroopa Kohtu lahenditest veel välja:

- Euroopa Kohtu 12. juuli 1989. a otsuse asjas **161/88: Binder**;
- 16. juuli 1992. a otsuse asjas **C-187/91: Belovo**;
- 14. mai 1996. a liidetud otsus asjades **C-153/94 ja C-204/94: Faroe Seafood**;
- 14. novembri 2002. a otsuse asjas **C-251/00: Ilumitrónica**;
- 3. märtsi 2005. a otsus asjas **C-499/03P: Biegi Nahrungsmittel**;
- 27. juuni 1991. a otsus asjas **C-348/89: Mecanarte** ja
- 12. detsembri 1996. a otsus asjas **C-38/95: Ministero delle Finanze vs. Foods Import Srl**.³²

Tallinna Ringkonnakohus on andnud kokkuvõtliku hinnangu, et nendes Euroopa Kohtu lahendites on rõhutatud, et vea olemasolu hindamiseks on oluline arvestada vea olemust,

³² Samadele otsustele viitab ka TlnHKo, 08. mai 2009, haldusasi 3-08-2654, p 30.

asjaomaste õigusnormide keerukust või lihtsust ja ajavahemikku, mille jooksul tolli ebaõige käitumine jätkus; kauba tariifse klassifitseerimisega seotud vigade mitteavastamist tollideklaratsioonide aktsepteerimisel on tolli veaks peetud olukorras, kus toll on vale koodiga deklaratsioone aktsepteerinud pika aja vältel suuremahulise impordi puhul. Ringkonnakohus viitab täiendavalt Euroopa Kohtu 1. aprilli 1993. a otsusele asjas **C-250/91: Hewlett Packard**, ja 22. oktoobri 1987. a otsusele asjas **314/85: Foto-Frost**.³³ Viimasele ei ole Riigikohus oma lahendites viidanud. Ka Tallinna Halduskohus on nendele kohtuasjadele viidanud, märkides, et Euroopa Kohus leidis otsustes *C-250/91: Hewlett Pacard* ning *C-314/85: Foto Frost*, et kauba tariifse klassifitseerimisega seotud vigade (deklaratsioonidesse on märgitud vale kaubakood (*Hewlett Pacard*) või vale päritoluriik (*Foto Frost*³⁴)) mitteavastamist tollideklaratsiooni aktsepteerimisel tuleb käsitleda tolli eksimusena, kui klassifitseerimisvigadega deklaratsioone on toll aktsepteerinud pika aja vältel suuremahulise impordi puhul.³⁵

Kohtud on Riigikohtu otsust nr 3-3-1-66-05 ja selles viidatud Euroopa Kohtu praktikat oma otsustes kasutanud ja välja toonud, et nende kohaselt tuleb siseriiklikul kohtul hindamisel toetuda asjaoludele, mis iseloomustavad võlgniku professionaalseid teadmisi ja kogemusi, kui kaua oli võlgnik vastaval alal tegutsenud ja kas ta oli varem teinud samalaadseid tehinguid, mis puudutasid samasuguseid makse (Euroopa Kohtu otsus asjas **C-187/91: Belovo**, p 19; Euroopa Kohtu 26. juuni 1990. a otsus asjas **C-64/89: Deutsche Fernsprecher**). Vea avastamise tõenäosuse hindamisel tuleb arvestada ka võlgniku hoolsust. Heas usus tegutsemine tähendab seda, et ettevõtjal tulnuks endal küsida tollilt abi ja infot (vt Euroopa Kohtu otsus liidetud asjades **C-153/94 ja C-204/94: Faroe Seafood**, p 100).³⁶

Muud tollimaksu puudutavad kohtuasjad, kus Euroopa Kohtu lahendeid kasutatakse, sellist süstemaatilist pilti ei moodusta. Kaupade tariifne klassifitseerimine on viite kaasa toonud ühes kohtuasjas ja hinna määramine samuti ühes asjas.

Kaupade tariifsel klassifitseerimisel on tekkinud küsimus, kas tohib kohaldada analoogiat. Tallinna Halduskohus leidis, et põhimõtteliselt on sarnased konkreetsete toodete klassifitseerimist puudutavad määrused analoogia korras kohaldatavad ka määruses kajastatud tootega sarnaste toodete suhtes. Kohus tõi välja, et sellisele võimalusele on viidatud ka Euroopa Kohtu kohtuasjas **C-130/02: Krings GmbH**. Halduskohus põhjendas, et kuigi antud asjas vaidlusi tekitanud komisjoni määrus (EÜ) nr 635/2005 oli vastu võetud ajaliselt pärast Euroopa Kohtu eelviidatud lahendi tegemist, ei ole see oluline, kuivõrd Euroopa Kohtu seisukoht on põhimõttelist laadi ning selle kohaselt on seda liiki määruste, nagu on ka komisjoni määrus (EÜ) nr 635/2005, sätteid võimalik analoogia korras kohaldada ka määruses konkreetsetelt käsitlemata, ent määruses käsitletud tootega sarnaste toodete suhtes.³⁷

³³ TlnRKO, 17. mai 2011, haldusasi 3-09-3016; sama ka TlnHKO, 08. mai 2009, haldusasi 3-08-2654, p 32.

³⁴ TlnHKO, 11. november 2008, haldusasi 3-08-1325, p 31.

³⁵ TlnHKO, 25. aprill 2010, haldusasi 3-10-55, p 38.

³⁶ TlnRKO, 17. mai 2011, haldusasi 3-09-3016; sama ka TlnHKO, 08. mai 2009, haldusasi 3-08-2654, p 40.

³⁷ TlnHKO, 19. mai 2009, haldusasi 3-08-2221, p 22.

Ringkonnakohus kinnitas üle, et poolte vahel ei ole vaidlust, et kohtuasja nr C-130/02 kohaselt rakendub määrus nr 645/2005 ka sarnaste toodete suhtes. Vaidlus taandus sellele, kas antud juhul oli tegemist sarnaste toodetega.³⁸

Hinna määramist puudutas Tallinna Halduskohtu Pärnu kohtumajas lahendatud kohtuvaidlus, milles kohus selgitas kauba hinna määramise võimalusi ja leidis, et maksuhaldur saanuks kauba tolliväärtuse määramiseks tellida kas korrekse eksperthinnangu või Euroopa Kohtu lahendi *C-11/89: Unifert Handels GmbH* valgusel muude võimaluste puudumisel alternatiivselt siiski juhinduda siseriigis toimunud müügitehingute hindadest kui kättesaadavatest andmetest kauba tollivääruse määramisel ning mis seejuures erinevalt motiveerimatust nn eksperthinnangust tõepoolest kajastanuksid tegelikkuses aset leidnud tehingut ning kauba turuväärtust tehingu toimumise ajal.³⁹

Eelnevast järeldub, et tollivaidlustes on Euroopa Kohtu praktika kasutamine põhiliselt innustust saanud Riigikohtu lahendist 3-3-1-66-05. Esineb ka viiteid Euroopa Kohtu otsustele, mida Riigikohus pole kasutanud. Need on viited kohtuasjadele: 314/85: *Foto-Frost*, C-130/02: *Krings GmbH* ja C-11/89: *Unifert Handels GmbH*. Täiendavalt võib märkida seda, et kõige viimane Riigikohtu otsus tollivaidluses, milles Euroopa Kohtu lahenditele viidati, on halduskolleegiumi 9. veebruar 2011. a otsus 3-3-1-90-10. See otsus ei olnud analüüsi koostamise ajaks veel I ja II astme halduskohtute praktikasse jõudnud. Lahendis viidati direktiivi sätte vahetu õiguspõhise hindamise Euroopa Kohtu 5. oktoobri 2004. a otsusele liidetud kohtuasjas C-371/01: *Pfeiffer jt*, p 103 ja ühtse kvaliteedi eelduse selgitamisel (s.t, et tollideklaratsioonil nimetatud kaubakontrolli tulemused kehtivad kogu selles tollideklaratsioonil nimetatud kauba kohta) Euroopa Kohtu 7. septembri 2006. a otsusele kohtuasjas C-353/04: *Nowaco Germany GmbH vs. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, p-d 55 ja 56. (otsuse punktide 11 ja 16)

3. Euroopa Kohtu praktikale viitamine tulumaksuvaidlustes

Tulumaks ei ole Euroopa Liidus harmoniseeritud. Harmoniseerimise allikaks on saanud kohtulahendid, sest nii mõnigi pretsedent on tinginud vajaduse muuta paljudes liikmesriikides tulumaksuseadusi.⁴⁰ Eestit Euroopa Kohtu lahendid sel määral mõjutanud ei ole ja tulumaksuasjades kasutavad halduskohtud Euroopa Kohtu praktikatki väga tagasihoidlikult.⁴¹

³⁸ TlnRKO, 25.11.2009, haldusasi 3-08-2221, p 9.

³⁹ TlnHKO (Pärnu), 18. november 2010, haldusasi 3-08-525.

⁴⁰ Lehis, L. Maksuõigus, 2. Täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn 2009, lk 298.

⁴¹ Sama järeldus käib ka Riigikohtu kohta. Näiteks Riigikohtu 17. juuni 2009. a otsuses haldusajanduse nr 3-3-1-23-09 Euroopa Kohtu praktikat kasutatud pole, erinevalt samas asjas tehtud Tartu Haldus- ja Ringkonnakohtu lahenditest (viimased olid numbriga 3-07-1205 ja seega jäid antud analüüsi valimist väljapoole).

Tulumaksuasjades on Euroopa Kohtu praktikale viidatud 2 lahendis, mis mõlemad pärinevad Tallinna Halduskohtust. Probleem, mida Euroopa Kohtu praktika käsitlemine toetab, on maksueelise mõiste ja majandusliku tõlgendamise meetod.

MKS §-s 84 sätestatakse, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Maksudest kõrvalehoidumise mõistet MKS ei ava, kuid selle kohta on kogunenud mahukas Riigikohtu praktika.⁴² Tallinna Halduskohus on määratlenud, et *maksudest kõrvalehoidumisega on tegemist juhul, kui maksukohustuslane kasutab teatava tulemuse saavutamiseks mingisugust kindlat viisi pelgalt selleks, et vältida vastasel korral kaasnevat maksukohustust.*⁴³

Maksudest kõrvalehoidumist käsitleb juba käibemaksu temaatikast tuttav kohtuasi **C-255/02: Halifax**, milles Euroopa Kohus on väljendanud seisukohta, et kuritarvitusega saab tegu olla juhul, kui vaatamata õigusnormidega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, on tehingute tulemuseks sellise maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga ning teiseks peab objektiivsetest asjaoludest olema võimalik järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine (p 74 ja 75).

Tallinna Halduskohus juhindudes Halifaxi lahendist leidis, et *residendist füüsilise isiku tulumaksust kõrvalehoidumisega saab tegemist olla juhul kui on täidetud kaks tingimust. Esiteks peab isik olema saanud tehtavate tehingute tulemusena mingisuguse maksusoodustuse (maksueelise), mille saamine läheb vastuollu residendist füüsilise isiku tulu maksustamise põhimõtete ja eesmärkidega. Teiseks peab kõnealuste tehingute peamine eesmärk olema maksukohustuse vältimine ehk teisisõnu ei tohi tehingutel olla muud arvestatavat majanduslikku sisu peale taotletava maksusoodustuse saamise.*⁴⁴

Lühidalt on Tallinna Halduskohus viidanud Halifaxile veel ka ühes teises tulumaksuvaidluses, milles kohus märgib, et *tuleb arvestada Euroopa Kohtu käsitlusi majandusliku tõlgendamise meetodi osas (21.02.2006 otsus nr C-255/02; 21.02.2008 otsus nr. C-425/06). Eeltoodud seisukohad kinnitavad Riigikohtu sedastust, et isikult ei nõuta, et ta peaks valima kõrgeima maksukoormusega tehingu. Vastupidi, maksumaksjad võivad korraldada oma äritegevust selliselt, et piirata oma maksukoormust.*⁴⁵

On huvitav märkida, et MKS § 84 kohta käiv Riigikohtu praktika puudutab enamasti tulumaksuvaidlusi, seevastu Euroopa Kohus on majandusliku tõlgendamise meetodit

⁴² Vt haldusajad nr 3-3-1-62-06, 3-3-1-34-07, 3-3-1-57-08, 3-3-1-23-09, 3-3-1-52-09, 3-3-1-67-09, 3-3-1-74-09, 3-3-1-15-11, 3-3-1-42-11.

⁴³ TlnHKo, 28. august 2009, haldusasi 3-09-958, p 16.

⁴⁴ TlnHKo, 28. august 2009, haldusasi 3-09-958, p 16 ja sama seisukoha kordus p 27.

⁴⁵ TlnHKo 14. oktoober 2010, haldusasi nr 3-10-1087, p 34.

rakendanud pigem käibemaksuvaidlustes. Seepärast esines viiteid Halifaxi otsusele ka palju rohkem halduskohtute käibemaksuteemalises praktikas kui tulumaksuteemalises praktikas.

4. Euroopa Kohtu praktikale viitamine sotsiaalkindlustusmaksleid puudutavates vaidlustes

Euroopa Kohtu praktika on vähesel määral, aga siiski, mõjutanud ka sotsiaalkindlustuse valdkonna kohtupraktikat. Seda on kasutatud kahes kohtuvaidluses: ühel juhul vormiga E101 seonduvalt ja teisel juhul majandusliku tõlgendamise meetodi rakendamisel töötasudelt kinnipeetud sotsiaalmaksu, töötuskindlustusmaksete ning kohustusliku kogumispensionimakse määramisel.

Esimene juhtum puudutas võõrtöötajate sotsiaalset kaitset Euroopa Liidus. Euroopa Nõukogu määruse 1408/71 II jaotise alusel määratakse kindlaks, missuguse liikmesriigi seadusandlust tuleb kohaldada, kui on tegu töötaja liikumisega Euroopa Ühenduse piires või juhul, kui tema tööandja registreeritud esindus või tegevuskoht asub teises liikmesriigis, kui see liikmesriik, kus vastav isik töötab. Kui tööandja maksab palka töötajale, kes töötab Eestis, siis üldreeglina peab ta maksma sellelt palgalt sotsiaalmaksu ja sotsiaalkindlustusmaksleid Eesti seaduste alusel. Erandiks on Määruses 1408/71 „Sotsiaalkindlustusskeemide kohaldamise kohta ühenduse piires liikuvate töötajate ja nende pereliikmete suhtes“ loetletud juhtumid, mil töötajale kohalduvad teiste liikmesriikide seadusandlused, mille kohta peab töötajal olema vastava riigi pädeva asutuse tõend, milleks on reeglina vorm E101. Samuti tööandja, kes soovib oma töötaja(d) lähetada Euroopa majanduspiirkonna riiki, peab taotlema Sotsiaalkindlustusametilt igale lähetatavale töötajale.⁴⁶ Sellega tõendab lähetuses viibiv või mitmes riigis töötav inimene vastuvõtva riigi ametkonnale, et kõik sotsiaalkindlustusmaksleid tasutakse tema eest koduriigis, kus talle samuti on tagatud kõik sotsiaalõigused ja -hüved. Eesti halduskohtute praktikas on ühel korral ette tulnud kohtu meeldetuletus, et kuna vormi E101 puhul on tegemist EL õigusest tuleneva instrumendiga, tuleb kontrollida, mida on Euroopa Kohus oma otsustes selle vormi kohta öelnud.⁴⁷

Tallinna Ringkonnakohus märkis, et *Euroopa Kohtu 16.02.1995 otsuse nr C-425/93 Calle p-st 9 nähtuvalt on määruse nr 1408/71 art 14 eesmärgiks kehtestada kõikehõlmavad ja ühtsed reeglid selleks, et ühenduses liikuvad töötajad kuuluksid ainult ühe liikmesriigi sotsiaalkindlustussüsteemi alla ning vältida probleeme, mis kaasneksid rohkem kui ühe liikmesriigi õigussüsteemi kohaldamisega. Euroopa Kohus märkis 10.02.2000 otsuse nr C-202/97 Fitzwilliam Executive Search (FTS) p-s 48, et kuigi kohus ei ole veel otsustanud vormi E101 iseloomu ja õigusliku olemuse üle, tuleneb 11.03.1982 otsusest nr 93/81 Knoeller, et sellise sertifikaadi eesmärgiks on soodustada töötajate vaba liikumist ja teenuste osutamise vabadust. Euroopa Kohus on mitmes oma lahendis (10.02.2000 otsuses nr C-202/97 FTS, 30.03.2000 otsuses nr C-178/97 Banks jt, 26.01.2006 otsuses nr C-2/05 Herbosch Kiere)*

⁴⁶ Loe täpsemalt: http://www.emta.ee/failid/Sotsiaalmaks_tooandjale.pdf.

⁴⁷ TlnRKO, 20.10.2010, haldusasi 3-09-729.

selgitanud, et lähetava ettevõtja asukoha liikmesriigi pädev asutus kinnitab nimetatud tunnistuses tema sotsiaalkindlustusskeemi kehtimist lähetatud töötajate suhtes kogu lähetusperioodi kestel.

Antud asjas käis vaidlus selle üle, kas vormil E101 võib olla tagasiulatuv mõju. Ringkonnakohus kinnitas tagasiulatuva mõju olemasolu viitega Euroopa Kohtu otsusele nr **C-178/97: Banks** jt. *Euroopa Kohus* märgib, et määruse nr 574/72 art 11 ei kehtesta nimetatud vormi väljastamiseks ajalisi piiranguid. Kuivõrd liikmesriigi pädev organ ainult kinnitab vormiga E101, et töötaja kuulub kindlal perioodil tema õigussüsteemi regulatsiooni alla, siis võib sellise kinnituse anda nii enne töötaja teise liikmesriiki tööle asumist, kui ka selle töötamise ajal või isegi pärast selle töötamise lõppu. Tagasiulatuvat mõju kinnitab Euroopa Kohtu sõnul ka määruse nr 1408/71 art 17, mille kohaselt võivad kaks või enam liikmesriiki või kõnealuste riikide pädevad võimuorganid ühisel kokkuleppel sätestada teatavate töötajate või töötajate kategooriate huvides erandid artiklite 13-16 sätetest. Selline kokkulepe võidakse sõlmida ka pärast vormil toodud töötamise perioodi.⁴⁸

Sotsiaalmaksuga maksustamise kontekstis on rakendatud ka majandusliku tõlgendamise meetodit ja sellega seoses viidatud Euroopa Kohtu praktikale.

Halduskohtus vaidlustati maksuotsus, millega kohustati tasuma töötasudelt kinnipeetud sotsiaalmaksu, töötuskindlustusmaksid ning kohustusliku kogumispensionimaksid. Maksuotsuses leiti, et OÜ on tasunud äriühingu ainsale töötajale H.R dividende, mille näol oli osaliselt tegemist töötasuga. Kaebaja vaidles vastu, et dividendid ei sisalda töötasu ega ka juhatuse liikme tasu ning füüsilise isiku töösuhe või juhatuse liikme suhe äriühinguga ei muuda kõiki juriidilise isiku poolt tehtud väljamakseid sotsiaalmaksuga maksustatavaks. Vaidlust lahendades leidis halduskohus, et OÜ-ga töösuhtes olev H.R. on, ära kasutades enda äriühingu omaniku staatust, maksnud endale tehtava töö eest tasumisele kuuluva töötasu asemel dividende. Halduskohus tugines majandusliku tõlgendamise meetodile MKS §-s 84 ning leidis, et tehing oli tehtud maksudest kõrvale hiilimiseks. Tallinna Halduskohus tõi välja Euroopa Kohtu tõlgenduse 21.02.2008.a asjas **C-425/06: Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Part Service Srl**, et *majanduslikust sisust lähtumiseks ning tehingute ümberkvalifitseerimiseks piisab, kui maksusoodustuse saamine on skeemi peamine eesmärk. Samas ei pea see olema ainus eesmärk. Seejuures võivad skeemil olla ka teatud majanduslikud eesmärgid, mõningate majanduslike eesmärkide (põhjenduste) olemasolu ei välista majanduslikust sisust lähtumist.*⁴⁹

Ringkonnakohus nõustus, et juhul, kui osanik tegutseb aktiivselt äriühingu sisulises tegevuses ning tema tegevuse tagajärjel tekib äriühingul kasum, on selle töö eest põhjendamatult madala töötasu maksmise eesmärgiks maksukohustuse vähendamine ning tekib küsimus MKS § 84 kohaldamisest. Ringkonnakohus viitas asjadele: **C-255/02: Halifax**, **C-196/04: Cadbury Schweppes plc** ja **C-425/06: Ministero dell'Economia e delle Finanze** ja neile tuginedes leidis,

⁴⁸ TlnRKO, 20.10.2010, haldusasi 3-09-729.

⁴⁹ TlnHKO, 03.11.2008, haldusasi 3-08-364, p 6.3.

et OÜ vältis teadlikult H.R-le tegelikkusele vastava töötasu maksmist, selleks et rahade dividendina väljamaksmise teel vähendada oma maksukohustust.⁵⁰

Nendest kahest kaasusest esimene oli juba oma vaidluse esemelt selline, mis tingis Euroopa Kohtu seisukohtade väljaselgitamise vajaduse. Teine aga näitas analüüsi autori hinnangul, et majanduslikul tõlgendamisel on Euroopa Kohtu praktika toeks, isegi kui sellele tuginemine otseselt vajalik ei ole. Samuti annab teine näide tunnistust, et majanduslikku tõlgendamist kasutatakse kõigi maksuliikide puhul, vaatamata sellele, et Riigikohtu poolt on ees ainult MKS § 84 rakendamine tulumaksuvaidlustes.

5. Euroopa Kohtu praktikale viitamine hasartmängumaksuvaidlustes

Hasartmänge puudutav õiguslik regulatsioon ei ole Euroopa Liidus ühtlustatud. See võib olla ka peamine põhjus, miks hasartmängumaksu kohta õnnestus leida ainult üksainus kohtuvaidlus, milles kasutatakse Euroopa Kohtu praktikat. Selles tegid viiteid nii Tallinna Halduskohus kui ka Tallinna Ringkonnakohus ning need lahendid on kõrge selgitusväärtusega. Esimesena tõi Euroopa Kohtu lahendid argumentatsiooni juurde ringkonnakohus, lahendades esialgse õiguskaitse määruse peale esitatud määruskaebust.

Kaebaja tugines Euroopa Liidu toimimise lepingule (edaspidi ELTL, endine Euroopa Ühenduse asutamislepingu art 49), mis keelab liidu piires teenuste osutamise vabaduse piirangud liikmesriikide kodanike suhtes, kes asuvad mõnes teises liikmesriigis kui see isik, kellele teenuseid pakutakse. Ringkonnakohus selgitas, et ELTL art 52 lg-st 1 tulenevalt on lubatud piirangud, mis on õigustatud avaliku korra, avaliku julgeoleku või rahvatervise huvides. Seda sätet laiendas ringkonnakohus Euroopa Kohtu praktikaga, öeldes, et Euroopa Kohus on tunnustanud mitmeid ülekaalukaid üldisi huve, mille puhul on piirangud õigustatud. Ringkonnakohus osundas Euroopa Kohtu 06.03.2007 otsusele liidetud kohtuasjades **C-338/04, C-359/04 ja C-360/04: Placanica jt**, mille p-s 46 on viidatud tarbijakaitse, pettuste ja hasartmängudega seotud liigse kulutamise ennetamise ning üldise avaliku korra säilitamise eesmärkidele. Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et „*võitlus kuritegevuse vastu võib endast kujutada ülekaalukat üldist huvi, mis õigustab piiranguid ettevõtjate suhtes, kellel on õigus hasartmängusektoris teenuseid osutada. Arvestades saadava tulu ja mängijatele pakutavate potentsiaalsete võitude suurust, hõlmavad need mängud väärtegade ja pettuste toimepanemise kõrgendatud ohtu.*“⁵¹

Ringkonnakohus mõõnis, et kuigi HaMS § 52 lg 1 piirab täielikku teenuste osutamise vabadust Euroopa Liidu liikmesriikides, on eeltoodud põhjustel tegemist lubatud piiranguga, mis vastab oma proportsionaalsuselt siiski tingimustele, mis tulenevad Euroopa Kohtu

⁵⁰ TlnRKO, 04.03.2009, haldusasi 3-08-364, p 8 ja 9.

⁵¹ TlnRKM 10.12.2010, haldusasi 3-10-1017, p 12.

praktikast. Ringkonnakohus selgitas, et kuna hasartmängude valdkonda ei ole Euroopa Liidu tasandil ühtlustatud, on iga liikmesriigi ülesandeks määratleda neis valdkondades vastavalt oma väärtustele nõuded, mis tagavad asjaomaste huvide kaitse ja viitas Euroopa Kohtu 08.09.2009 otsusele kohtuasjas **C-42/07: Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International Ltd.** Selles kaasuses leidis kohus, et internetis hasartmängude käitamiseks ainuõiguse andmine ühele ettevõtjale, kes on otseselt avaliku võimu järelevalve all, võimaldab nimetatud kohtuasjas toodud juhtudel juhtida mängude käitamise ringi ja seda võib pidada sobivaks, et kaitsta tarbijaid ettevõtjate toimepandud pettuste eest. Lisaks toodi otsuses välja, et üksnes asjaolu, et selline ettevõtja pakub hasartmänguteenuseid interneti kaudu seaduslikult teises liikmesriigis, kus on tema asukoht ja kus ta peab täitma seadusest tulenevaid nõudeid ja alluma selle riigi pädevate ametivõimude kontrollile, ei ole piisav tagatis, et kaitsta liikmesriigi tarbijaid pettuste ja kuritegevuse ohtude eest, võttes arvesse raskusi, mis võivad asukohaliikmesriigi ametivõimudel sellistel asjaoludel ettevõtjate kvaliteeti ja ausust hinnates tekkida. Samuti märkis Euroopa Kohus nimetatud otsuses, et kuivõrd tarbija ja ettevõtja vahel puudub otsene kontakt, hõlmavad internetis pakutavad hasartmängud erinevat laadi ja selliste mängude traditsioonilise turuga võrreldes oluliselt suuremaid ohte seoses pettustega, mida ettevõtjad tarbijate suhtes toime võivad panna.⁵²

Samu seisukohti kordas Tallinna Halduskohus asja sisuliselt läbi vaadates.⁵³ Need kohtulahendid on praegu hasartmängumaksu alal ainsad, milles Euroopa Kohtu seisukohti on kasutatud, kuid võib arvata, et edaspidi on hea neist eeskju võtta.

⁵² TlnRKm 10.12.2010, haldusasi 3-10-1017, p 14.

⁵³ TlnHKo, 06. juuli 2011, haldusasi 3-10-1017, p 18-19 ja 24.

Kokkuvõte

Kohtupraktika hulk viidete arvu silmas pidades osutus ootuspäraseks. Ühelt poolt oli ootuspärane see, et tolli- ja käibemaksuvaidlustes oli üles leitud kõige rohkem Euroopa Kohtu lahendeid, mis olid asjassepuutuvad. Teisalt oli ootuspärane ka see, et just nende maksuliikide puhul oli Eesti halduskohtute lahendeid kõige rohkem, kus viiteid esines.

Kui vaadata viidatud Euroopa Kohtu otsuste jagunemist maksuliikide kaupa, siis nähtub allolevalt sektordiagrammilt 2, et kõige suuremale hulgale erinevatele Euroopa Kohtu otsustele viidati tollivaidlustes (13 erinevale EK otsusele), järgnesid käibemaksuvaidlused (12 otsusega). Tulumaksuvaidlustes oli viidatud Euroopa Kohtu otsuste arv 4. Sotsiaalkindlustusmaksete alastes vaidlustes 5, kuid kõik need pärinesid ühest Tallinna Ringkonnakohtu otsusest. Hasartmängumaksu puudutas samuti ainult 1 kohtuvaidlus, milles viidati kahele Euroopa Kohtu otsusele.

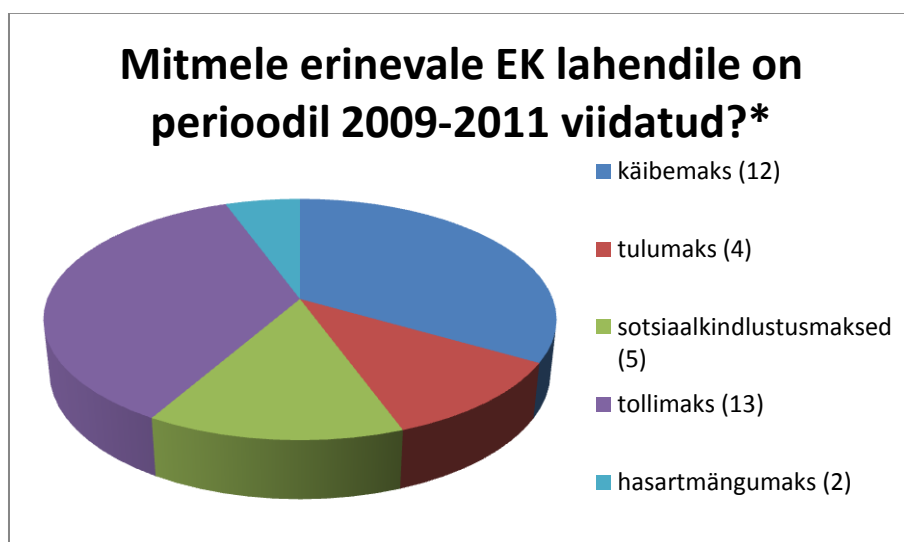


Diagramm 2. *Arvestatud on ainult neid Euroopa Kohtu lahendeid, mida kohus on pidanud asjassepuutuvaks ja milles esitatud seisukohti on kohaldatud.

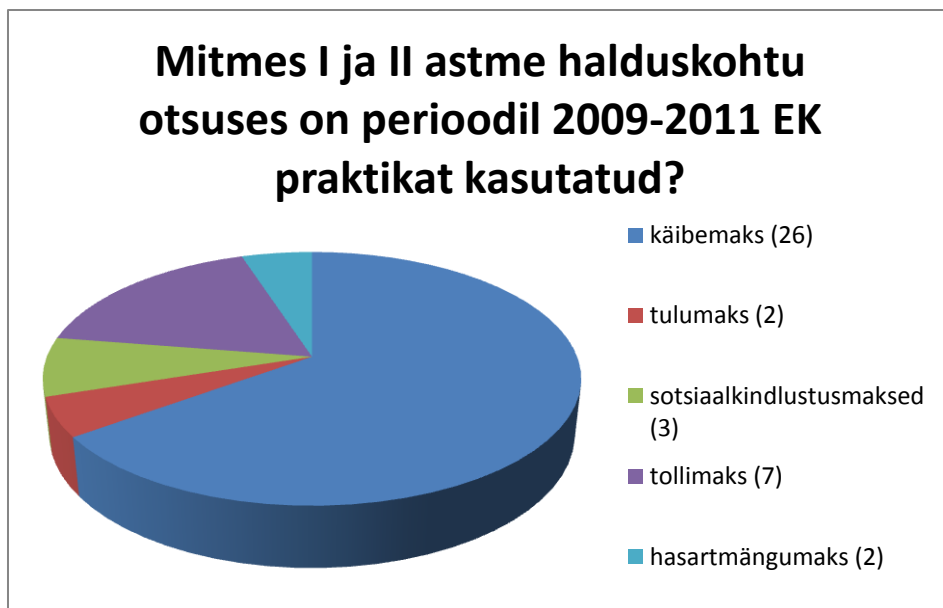


Diagramm 3.

Sektordiagrammilt 3 on näha, et ülekaalukalt kasutatakse Euroopa Kohtu praktikat käibemaksuvaidlustes. Samuti paistab, et muudessegi maksuliikidesse on see päralt jõudnud ja ainult raskeveokimaksu, maamaksu ning aktsiiside puhul ei ole Euroopa Kohtu otsustele kordagi viidatud. Aktsiiside puhul on null-tulemus mõneti üllatav, sest aktsiise puudutavaid Euroopa Liidu määrusi on palju. Põhjus on ilmselt selles, et Eesti halduskohtutes on vaidlusi aktsiisi üle vahemikus 2009-2011 kokku olnud KIS-i andmetel ainult 14, mis on maksuvaidluste üldarvu vaadates väga väike number.

Käibemaksu puhul on märkimisväärne, et nii sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kui ka ettevõtte ülemineku hindamiseks asjassepuutuva Euroopa Kohtu praktika on halduskohtud üles leidnud iseseisvalt. Riigikohus on sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul viidanud ainult otsusele *Halifax* jt, halduskohtud aga mitmetele muudelegi. *Halifaxi* kõrval üks enimviidatuim on *Kitteli* otsus. Euroopa Kohtu praktikat kasutatakse ostja hea- või pahausksuse hindamiseks ning hoolsuskohustuse sisustamiseks, otsustamiseks, kas meetmed, mille võtmist riigisisene õigus hoolsuskohustuse täitmiseks ette näeb, on proportsionaalsed ja Euroopa Liidu õiguse eesmärkidega kooskõlas.

Ettevõtte ülemineku hindamisel Riigikohtu halduskolleegium Euroopa Kohtu praktikale viidanud ei ole, kuigi on käsitletud samu kriteeriume, mis ettevõtte üleminekut tõendavad, kui Euroopa Kohus. Halduskohtute poolt tehtud viidete puhul Euroopa Kohtu lahenditele hakkas silma, et abiks on olnud õiguskirjandus.

Võib öelda, et käibemaksu valdkonnas on Euroopa Kohtu praktika kasutamine juurdunud ja küllaltki süstemaatiline, seda vähemalt Tallinna Halduskohtu tööpiirkonnas.

Tollimaks võlgneb oma suhtelise viideterohkuse Riigikohtu halduskolleegiumi otsusele nr 3-3-1-66-05, milles osundatud praktikat on mitmel korral haldus- ja ringkonnakohtute poolt tsiteeritud. Tollivaidlustes on peamiseks küsimuseks, mis viited kaasa toob, tolliviga. Viidatud on ka kaupade tariifse klassifitseerimise ja hinna määramise teema juures, kusjuures siis on kasutatud Euroopa Kohtu lahendeid, millele Riigikohus viidanud ei ole.

Tulumaksu puhul on Euroopa Kohtu lahenditele viitamine erandlik, puudutades majandusliku tõlgendamise meetodit (*Halifaxi* otsus). Riigikohus on seejuures *Halifaxile* tuginenud üksnes käibemaksuga seoses.

Sotsiaalkindlustusmaksetesse puutuvalt on samuti majandusliku tõlgendamise meetod tõusetunud. Lisaks sellele analüüsi ühes asjas vormi E101-ga seonduvat, millega kinnitatakse isiku suhtes sotsiaalkindlustusskeemi kehtimist kindlas riigis.

Hasartmängumaksu kohta on olnud üks kohtuvaidlus, milles hinnati Interneti hasartmängualasele ettevõtlusele seatud piirangute proportsionaalsust tuginedes kahele Euroopa Kohtu otsusele.

Selliseid vaidlusi, kus Euroopa Kohtu asjakohaste otsuste viited toetavad korraga mõlema poole argumente, nii et kohus peab andma hinnangu, milline seisukoht antud asjas kohaldub, tekkinud ei ole. See lubab järeldada, et Euroopa Kohtu praktika kasutamine menetlusosaliste poolt ei ole veel ülearu aktiivseks muutunud.

Kokkuvõttes ei saa 40 haldusasja, milles Euroopa Kohtu lahendeid kasutati, kolme aasta kõigi maksuvaidluste kohta kuigi suureks hulgaks pidada. Siiski nähtub, et need on menetluskogemuse kasvades saamas osaks maksuvaidluste lahendamise kohtupraktikast, sest osadele lahenditele viidatakse korduvalt. Ka on positiivne, kui halduskohtud leiavad Euroopa Kohtu asjakohase praktika üles ilma, et Riigikohus oleks sellele viidanud. Pisut murettekitav on Tallinna ja Tartu Halduskohtu menetluskogemuse suur erinevus maksuvaidluste lahendamisel, mis nähtub otseselt ka Euroopa Kohtu praktika tundmisest, kuid nagu eespool märgitud, on sellel arusaadavad praktilised põhjused. Loodetavasti on käesolev analüüs abiks menetluskogemuse ühtlustumisel.

Lisa⁵⁴

KÄIBEMAKS

Dividendide maksustamine

C-77/01: Empresa de Desenvolvimento Mineiro vs Fazenda Publica

Kinnisasja maksustamine

C-468/93: Gemeente Emmen

Sisendkäibemaksu mahaarvamine

C-255/02: Halifax jt.

C-439/04 ja C-440/04: Alex Kittel.

C-25/07: Alicja Sosnowska. Eelotsusetaotlus: Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu - Poola.

C-409/04: Teleos plc jt. Eelotsusetaotlus: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) - Ühendkuningriik.

C-146/05: Albert Collée, Collée KG. Eelotsusetaotlus: Bundesfinanzhof - Saksamaa.

C-354/03, C-355/03, C-484/03: Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd. Eelotsusetaotlus: High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division - Ühendkuningriik.

Ettevõtte üleminek

24/85 EKL: Jozef Maria Antonius Spijkers

C-458/05: Mohamed Jouini jt. Eelotsusetaotlus: Oberster Gerichtshof⁹ – Austria

C-127/96, C-229/96, C-74/97: Francisco Hernández Vidal SA jt

C-232/04, C-233/04: Nurten Güney-Görres ja Gul Demir. Eelotsusetaotlused Arbeitsgericht Düsseldorf⁹ – Saksamaa.

⁵⁴ Lisas on esitatud ainult need viited, mida kohus on asjassepuutuvaks pidanud ja kohaldanud.

TOLLIMAKS

C-112/01: SPKR

C-161/88: Binder

C-187/91: Belovo

C-153/94 ja C-204/94: Faroe Seafood

C-251/00: Ilumitrónica

C-499/03: Biegi Nahrungsmittel

C-348/89: Mecanarte

C-38/95: Ministero delle Finanze vs. Foods Import Srl

C-250/91: Hewlett Packard

C-314/85: Foto-Frost

C-64/89: Deutsche Fernsprecher

C-130/02: Krings GmbH. Eelotsusetaotlus: Finanzgericht München – Saksamaa

C-11/89: Unifert Handels GmbH. Eelotsusetaotlus: Bundesfinanzhof – Saksamaa

TULUMAKS

C-255/02: Halifax jt.

C-425/06: Ministero dell'Economia e delle Finanze versus Part Service Srl.

SOTSIAALKINDLUSTUSMAKSED

C-425/93: Calle

C-202/97: Fitzwilliam Executive Search

C-93/81: Knoeller

C-178/97: Banks

C-2/05: Herbosch Kiere

C-425/06: Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Part Service Srl.

HASARTMÄNGUMAKS

C-338/04, C-359/04 ja C-360/04: Placanica jt

C-42/07: Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International Ltd