



KOHTUOTSUS

EESTI VABARIIGI NIMEL

Kohus	Tartu Ringkonnakohus
Kohtukoosseis	Maili Lokk, Agu Timmi ja Einar Vene
Otsuse tegemise aeg ja koht	5. veebruar 2013, Tartu
Haldusasja number	3-10-3317
Haldusasi	OÜ Vennad Ehitus kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 19. novembri 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/6727-46 tühistamiseks
Vaidlustatud kohtulahend	Tartu Halduskohtu 11. aprilli 2011. a otsus
Menetluse alus ringkonnakohtus	OÜ Vennad Ehitus apellatsioonkaebus
Asja läbivaatamise kuupäev	16. jaanuar 2013
Menetlusosalised	Kaebaja OÜ Vennad Ehitus, esindaja Ivo Raudjärv Vastustaja Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskus

RESOLUTSIOON

- 1. Jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja Tartu Halduskohtu 11. aprilli 2011. a otsus muutmata.**
- 2. Jätta apellandi menetluskulud tema enda kanda.**
- 3. Rahuldada apellandi poolt esitatud protokolliga parandamise taotlus.**
- 4. Jätta rahuldamata apellandi taotlus pärast ringkonnakohtu istungit esitatud dokumentide asja juurde võtmiseks.**

EDASIKAEBAMISE KORD

Otsuse peale võib esitada kassatsioonkaebuse otse Riigikohtule 30 päeva jooksul otsuse avalikult teatavastegemisest, st kuni 7. märtsini 2013.

ASJAOLUD JA MENETLUSE KÄIK

1. Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskus (LMTK) viis läbi OÜ Vennad Ehitus käibe- ja tulumaksu arvestamise ning tasumise õigsuse kontrolli tulenevalt tehingutest OÜ-ga Sagedus ja OÜ-ga Sandernet perioodil 1. juuni 2007 kuni 10. oktoober 2008. Maksuhalduri 19. novembri 2010. a maksuotsusega nr 12.2-3/6727-46 kohustati OÜ-d Vennad Ehitus tasuma käibemaksu 325 600 krooni ja tulumaksu 579 778 krooni.

2. OÜ Vennad Ehitus esitas halduskohtule **kaebuse** maksuotsuse tühistamiseks. Kaebuse põhjenduste kohaselt on maksuotsus motiveerimata, maksuhaldur on rikkunud uurimispõhimõtet. Maksuotsusest ei nähtu, et maksuhaldur oleks tuvastanud OÜ Vennad Ehitus töötajad, kes objektidel töötasid ja väidetavalt OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus eest töö ära tegid. OÜ Kaamos

Ehitus, OÜ Astlanda Ehitus ja Facio Ehituse AS kinnitused, et OÜ Vennad Ehitus tegi tööd ära ise, pole asjakohased, kuna vastavalt firmas väljakujunenud praktikale ei informeeritud peatöövõtjat alati alltöövõtjate kasutamisest. OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet on kaebajale teadaolevate andmete põhjal tegelikult tegutsevad, mitte varifirmad. Isegi kui tegemist oleks varifirmadega, ei olnud kaebaja sellest teadlik. Kaebajalt ei saa alusetult nõuda müüja kontrollimist ulatuses, mis on ebamõistlik. Kaebaja ei ole ise maksupettuses osalenud. Kaebaja on lepingupartnerite tuvastamisel näidanud üles piisavat hoolsust. Tehingud on tehtud toimivate, äriregistris registreeritud ja käibemaksukohustust omavate firmadega.

3. Tartu Halduskohtu 11. aprilli 2011. a **otsusega** jäeti kaebus rahuldamata. Otsuse põhjenduste kohaselt on maksuotsus põhjendatud ja õiguspärane. OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet on varifirmad, mida tõendavad ka nende äriühinguga seotud isikute ütlused. OÜ Vennad Ehitus ei ole kasutanud objektidel alltöövõttu, vaid on kõik tööd ise organiseerinud. Töötajad ei mäleta, et objektidel oleks olnud tööl muid isikuid peale OÜ Vennad Ehitus töötajate. OÜ Vennad Ehitus on ise vormistanud alltöövõtulepingud ning andnud need allkirjastamiseks tundmatutele isikutele, olles teadlik, et OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus nimel vormistatud dokumendid ei kajasta tegelikke majandustehinguid. Peatöövõtjad on oma ehituspäevikutes ära märkinud OÜ Vennad Ehitus, kuid viimase alltöövõtjaid mitte. OÜ Vennad Ehitus pole käitunud heauskselt. OÜ-d Sagedus ja OÜ-d Sandernet on kasutatud fiktiivsete arvete esitajatena. Ka peatöövõtjad on kinnitanud, et mainitud tööd teostas kaebaja ise. Järelikult väljamaksed, mis on tehtud isikutele, kes tegelikult kaupa ei müünud või teenust ei osutanud, on ettevõtlusega mitteseotud väljamaksed. Olukorras, kus isik teadis OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet poolt esitatud dokumentide võimalikust fiktiivsusest, kuid kajastas neid maksukohustust vähendavana oma maksudeklaratsioonis, on tegemist ostja pahauskusega, sest toimumata tehingu kajastamine maksudeklaratsioonis saab iseloomult olla üldjuhul tahtlik tegu. OÜ Vennad Ehitus on käibedeklaratsioonis valeandmete esitamisega rikkunud käibemaksuseaduse (KMS) §-i 24. OÜ Vennad Ehitus ei ole tulumaksusummat deklareerinud, mistõttu on rikutud tulumaksuseaduse (TuMS) § 54 lg-de 2 ja 4 nõudeid, mille kohaselt tuleb esitada maksudeklaratsioon TuMS §-des 49–53 nimetatud kulude ja väljamaksete kohta.

4. OÜ Vennad Ehitus esitas halduskohtu otsuse peale **apellatsioonkaebuse**, milles palus halduskohtu otsuse tühistada ning appellatsioonkaebuse rahuldada. Kohus on otsuse tegemisel ebaõigesti hinnanud tõendeid ja rikkunud kohtumenetluse norme. Apellatsioonkaebuse põhjendused:

a) Kaebajale ei ole selged asjaolud, millel maksuotsus põhineb. Maksuotsuse tühistamise aluseks on juba see, kui maksuhaldur ei ole seotust maksupettusega piisavalt põhjendanud, jätnud selles osas olulised asjaolud tuvastamata ja tõendamata. Kui maksuhaldur midagi väidab ja sellele maksu määramisel tugineb, peab ta seda asjaolu ka tõendama. Kohus on jätnud maksupettuses osalemise väite tõendamise vajaduse küsimuse sisuliselt tähelepanuta. Halduskohus on jätnud kaebajale selgitamata, mida ta peaks antud asjas tõendama. Halduskohus on rikkunud uurimisprintsipi.

b) Töötajate seletusi on hinnatud väärtalt ja töötajate arvuga seonduv on täpsemalt analüüsimata. Kohus on jätnud tähelepanuta töötajate ütlused, mille kohaselt oli objektil ka töötajaid, kes ei olnud kaebaja omad. Kohus on hinnanud tõendeid väärtalt ja jätnud OÜ Vennad Ehitus väiteid kinnitavad tõendid tähelepanuta. Antud tööde mahtude juures on ilmselge, et kaebaja pidi kasutama alltöövõtjaid. Väljakujunenud praktika kohaselt ei nõua peatöövõtjad alltöövõtjatest teatamist.

c) Arvutused kasumlikkuse kohta on ebaõiged ja õigete algandmetega arvutused kinnitavad hoopis kaebaja väidete tõele vastavust alltöövõtjate olemasolu kohta. Lisaks on maksuhaldur istungil väitnud, et arvutused on informatiivsed, mis tähendab, et maksuhaldur neile ei tugine.

d) Seadusest tulenevalt ei pea raamatupidamine olema objektipõhiselt korraldatud. Maksuhalduri nõudmisel on kaebaja teinud kuluarvestuse objektide kaupa, kust nähtub selgelt, millised materjalid millise objekti juurde kuulusid. Halduskohus on jätnud esitatud dokumendid tähelepanuta.

e) Kaebaja leiab, et puudub vajadus lükata ümber maksuhalduri väiteid hoolsusnõuete rikkumise osas, kuna maksuhaldur ei ole maksu määramisel hoolsusnõudele tuginenud. Tuginedes tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 116 lg-le 2 ja § 118 lg-le 2, võis OÜ Vennad Ehitus eeldada, et isik, kes tutvustab ennast OÜ Sagedus või OÜ Sandernet esindajana ja näitab selle tõestuseks ka visiitkaarti, mis ilmselgelt viitab, et tegemist on OÜ Sagedus esindaja või vähemalt töötajaga, võis OÜ Vennad Ehitus eeldada, et tehing on tehtud vastavalt OÜ Sagedus või OÜ Sandernet nimel.

f) Maksu määramise põhjenduseks ei saa olla ainult teenuse osutajate ebakorrektsel käitumisele viitamine. Tõendeid, mis kinnitaksid, et OÜ Vennad Ehitus teadis, et tegemist pole tegeliku müüjaga, asjas ei ole. OÜ Vennad Ehitus ei teadnud, et tegemist on äriühingutega, kus juhatuse liikmeteks ollakse ainult kellegi teise palvel, ilma et isikud midagi teaks äriühingu tegevusest, et antakse pangakaarte teiste isikute kätte või võetakse kontolt raha ja antakse seda teiste isikute kätte. Kaebaja arvates võis tegemist olla ka äriühingutega, kes ei täida lihtsalt raamatupidamis- ja maksukohustust. Rahavoogude liikumine mainitud äriühingute puhul näitab, et tehinguid on tehtud ka teiste äriühingutega peale OÜ-ga Vennad Ehitus. Asjas olemasolevate tõendite pinnalt ei saa tõsikindlalt väita, et OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet maksukohustust ei täida. Maksuhaldur ei ole esitanud andmeid selle kohta, milliseid summasid on OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet käibedeklaratsioonides deklareerinud.

g) Maksuotsus on nõuetekohaselt motiveerimata. Niivõrd segase põhjendusega maksuotsuse puhul ei saa tõendamiskoormis üle minna maksumaksjale. Sel juhul tuleb lähtuda maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioonidest, maksukohustuslase raamatupidamisarvestusest ja muust tema tegevuse kohta peetud arvestusest, nagu näeb ette maksukorralduse seaduse (MKS) § 82. Maksuotsuse tegemise ajaks oli kõigi maksustamisperiodide osas möödunud maksusumma määramise kolmeaastane aegumistähtaeg tulenevalt MKS § 98 lg-st 1.

5. LMTK vastuses palutakse apellatsioonkaebus jätta rahuldamata. LMTK leiab, et halduskohtu otsus on seaduslik ja põhjendatud ning märgib vastuseks apellatsioonkaebusele järgmist:

a) Riigikohtu praktika kohaselt on tulumaksukohustuse määramise aluseks nii see, kui arvel näidatud müüja tegelikuks müüjaks mitteolek oli ostjale teada kui ka see, kui ostja pidi sellest asjaolusid arvestades teadlik olema. OÜ-de Sagedus ja Sandernet pangakontodelt ei nähtu ettevõtlusele iseloomulikku raha liikumist, OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet juhatuse liikmed ei kinnita vaidlusaluses maksuotsuses käsitletud tehingute toimumist, OÜ-l Sagedus ja OÜ-l Sandernet puudus reaalne majandustegevus ja töötajad ning OÜ-sid Sagedus ja Sandernet kasutati fiktiivsete arvete esitamiseks. Lisaks kinnitavad peatöövõtjad, et OÜ Vennad Ehitus teostas tööd objektil ise. Olukorras, kus isik teadis OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet poolt esitatud dokumentide võimalikust fiktiivsusest, kuid kajastas neid maksukohustust vähendavana oma maksudeklaratsioonis, on tegemist ostja pahausksusega, sest toimumata tehingute kajastamine maksudeklaratsioonis saab oma iseloomult olla üldjuhul tahtlik tegu. Kuna tehinguid tegelikkuses ei toimunud, puudus OÜ-l Vennad Ehitus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (KMS § 31). Vaidlusalune maksuotsus on sisuliselt õiguspärane ja piisavalt motiveeritud.

b) Tõendamist on leidnud, et kõik objektidel töötanud isikud allusid OÜ-le Vennad Ehitus. Töötajate seletusi ei ole vääralt hinnatud. Järelduste tegemisel on lähtutud töötajate seletustest tervikuna. Maksuhaldur on täitnud uurimispõhimõtet. Vaidlusaluses maksuotsuses on kogutud informatsioon ja tehtud järeldused põhistatud tõenditega. OÜ Vennad Ehitus ei ole esitanud tõendeid, mis lükkaksid ümber maksuhalduri järeldused.

- c) Puudub vajadus diskuteerida kasumlikkuse arvutuste meetodika otstarbekuse üle, kuna arvutused kasumlikkuse kohta ei ole maksuarvestuse aluseks.
- d) Raamatupidamise programmides on täiendavaks analüütiliseks arvestuseks objektid. Vastustaja ei pea objektipõhise raamatupidamise mitteasjakohasust põhjendatud väiteks. Raamatupidamise sise-eeskirjade korrektne täitmine aitaks kaasa võimalike hilisemate vaidluste ärahoidmisele ja oleks üheks tõendiks kaebaja väidete kinnitamisel. Ei saa nõustuda kaebaja väitega nagu oleks sise-eeskirja tingimuste täitmine juhatuse suvaotsustus, kuna vastasel juhul jääb arusaamatuks juhatuse sellise sisuga sise-eeskirja koostamise ja kinnitamise vajalikkus. Maksuhaldur ootas OÜ-lt Vennad Ehitus arvestust, mis oleks hõlmanud objekti tulu ja kulu arvestust, kuid OÜ Vennad Ehitus esitas ainult materjalikulu arvestuse objektide lõikes. Objektide lõikes arvestuse pidamine OÜ-le Vennad Ehitus on igati jõukohane ja vajalik, seda enam kui kaebaja raamatupidamise sise-eeskiri seda nõudis.
- e) Asjas kogutud tõendite pinnalt nähtub, et OÜ-del Sagedus ja Sandernet puudus majandustegevus. Ainult käibedeklaratsioonide andmete alusel väikeste käibemaksusummade eelarvesse tasumine ei muudaks tehingute mittetoimumise fakti vääraks.

RINGKONNAKOHTU PÕHJENDUSED

6. Apellatsioonkaebuse rahuldamiseks ei ole alust.

7. Kokkuvõtvalt on vaidlus appellatsioonistmes selle üle, kas OÜ-le Vennad Ehitus tegid ehitustöid arvetel näidatud isikud - OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet, ning kas juhul, kui nimetatud isikud töid ei teinud, oli OÜ Vennad Ehitus sellest teadlik.

Ringkonnakohus nõustub maksuhalduri seisukohaga, et maksumenetluses tuvastatud asjaolusid arvestades on selge, et OÜ-le Vennad Ehitus ei teostanud ehitustöid OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet, ja et OÜ Vennad Ehitus oli sellest asjaolust teadlik. Ringkonnakohus põhjendab seda järgnevalt.

8. Nii OÜ Sagedus kui OÜ Sandernet juhatuse liikmed on maksumenetluses selgelt eitanud seda, et töid OÜ-le Vennad Ehitus teostati (vt maksuotsuse lk 13 ja 15). Kaebaja väidab, et maksumenetluses tehingute toimimist eitades OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet juhatuse liikmed valetavad, kuna soovivad vältida maksukohustuse tekkimist.

Tõepoolest ei ole välistatud, et äriühingust müüja, kes soovib oma müügitehingust või teenuse osutamisest tekkinud maksukohustust varjata, võib maksumenetluses tehingute toimumist eitada. Teisalt tuleb arvestada, et valetamine ei ole sellises situatsioonis müüja või teenuse osutaja jaoks kaugeltki riskivaba lahendus. Maksukorralduse seaduse (MKS) §-s 154 on sätestatud vastutus maksuhaldurile valeandmete või teadvalt ebaõigete dokumentide esitamise eest. Seega riskiks isik niisuguses olukorras MKS §-s 154 ette nähtud karistusega. Lisaks sellele ei ole välistatud, et hoolimata tehingute eitamisest müüja või teenuse osutaja poolt võib maksuhaldur ikkagi jõuda muude tõendite abil järeldusele, et tehingud siiski toimusid. Sellisel juhul saabuks maksukohustus valeandmeid esitanud isiku jaoks ikkagi, ning sellisel juhul juba koos MKS §-s 154 sätestatud vastutuse võimalusega. Seega ei pruugi sellise isiku jaoks ainult valeandmete esitamine aidata maksukohustust vältida.

Lisaks võib valetamine tuua äriühingu jaoks muidki ebaseeldivaid tagajärgi (maksuhalduri kõrgendatud tähelepanu, käibemaksukohuslaste registrist väljaarvamise oht jne). Seetõttu ei saa väita, et müüja või teenuse osutaja jaoks oleks valeandmete esitamine niisuguses situatsioonis alati loomulik või enesestmõistetav lahendus.

9. Eriti oluliseks peab ringkonnakohus aga siinkohal seda, et OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet juhatuse liikmed ei ole eitanud mitte tehingute tegemist OÜ-ga Vennad Ehitus konkreetselt, vaid sisuliselt eitanud nende äriühingute majandustegevust tervikuna ning enda funktsioneerimist äriühingu juhatuse liikmena tavapärasel tähenduses. Nii on OÜ Sagedus juhatuse liige öelnud, et ta ei tea, millega firma tegeles, et ta ei olnud firma konto kasutaja ega käsutaja, et ta ei tea ettevõtte töötajatest midagi, et äriühingule vormistatud aadressil tegelikult kontorit ei asunud, et talle pakuti lihtsalt võimalust vormistada firma oma nimele jne (vt maksuotsuse lk 13, samuti kontrollitoimik nr 12.2-3/6727, köide VI, l 2555-2556). OÜ Sandernet juhatuse liikme ütlused olid põhimõtteliselt samasugused (maksuotsuse l 15, kontrollitoimik nr 12.2-3/6727, köide VI, l 2561), ning neist nähtub selgelt, et eitatud pole mitte üksnes tehinguid OÜ-ga Vennad Ehitus konkreetselt, vaid OÜ Sandernet majandustegevust tervikuna.

Ringkonnakohus ei näe põhjust, miks pidanuksid äriühingud, kes soovisid vältida maksukohustuse tekkimist OÜ-ga Vennad Ehitus tehtud tehingutelt, näitama end selles maksumenetluses tervikuna sisuliselt mittefunktsioneerivate äriühingutena. Sellega löid nad aluse enda kustutamiseks käibemaksukohuslaste registrist (mõlemad äriühingud kustutati registrist 2008. aastal), mis on eelduslikult äriühingu jaoks negatiivne tagajärg. Kui paika peaks kaebaja väide, et OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus andsid valeütlusi ainult seepärast, et pääseda maksukohustusest, siis piisanuks sellest, kui nad oleksid eitanud konkreetsete tehingute toimumist ainult OÜ-ga Vennad Ehitus.

Lisaks on OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet juhatuse liikmete poolt antud ütlused kokkusobivad maksuhalduri poolt tuvastatud faktiliste asjaoludega – et äriühingutel polnud tööde tegemiseks vajalikku töötajate hulka, kuna sotsiaalmaksuga maksustatavaid väljamakseid oli tehtud vaid ühele isikule kuupalga alammäära piires; et arvelduskontodele laekuvad summad võetakse sularahas välja jne (maksuotsuse l-d 12 ja 15).

10. Asjaolu, et OÜ-l Sagedus ja OÜ-l Sandernet teatud määral majandustegevust siiski ellu viis (vt ringkonnakohtu istungi protokollil lk 2, samuti kaebuse viide majandusaasta aruande esitamisele OÜ Sandernet poolt 10. juulil 2009) ei muuda olematuks eelpool toodud järeldusi. Ei ole tavapäratu, et äriühingud, kelle põhitegevuseks on fiktiivsete arvete esitamine, osalevad teatud määral siiski majandustegevuses, vältimaks liiga kiiret sattumist maksuhalduri tähelepanu alla ning loomaks soodsaid eeldusi fiktiivsete arvete esitamiseks. Ka kaebaja on apellatsioonkaebuses ise möönnud, et OÜ-de Sagedus ja OÜ Sandernet ei ole tavapärasel äriühingud.

11. Neid asjaolusid arvestades peab ringkonnakohus usutavaks OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus juhatuse liikmete ütlusi ning seega ka seda, et OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus ei olnud kaebajale ehitustööde tegijateks. Seda kinnitab ka see, et ehkki kaebaja ise tegi töid alltöövõtu korras erinevatele peatöövõtjatele, siis kinnitasid kõik peatöövõtjad, et töid tegi neile vaid OÜ Vennad Ehitus.

12. Lisaks oli kõikide peatöövõtjatega sõlmitud töövõtulepingutes kaebajale ette nähtud kohustus teavitada alltöövõtu kasutamisest peatöövõtjat, kuid kaebaja seda ei teinud (maksuotsuse l 23 ja 36). Ringkonnakohtu istungil esitas kaebaja juhatuse liige küll selgitused, miks seda ei tehtud (protokollil lk 6), kuid ringkonnakohtu hinnangul on need selgitused vastuolulised ning pole veenvad. Väide, et peatöövõtja ei taha hakata kaebaja alltöövõtjatega hakata asju ajama, on vastuolus asjaoluga, et kaebajaga sõlmitud lepingutesse olid peatöövõtjad kirjutanud sisse kaebaja kohustuse omapoolsest alltöövõtust teatada. Ei ole usutav, et lepingutesse sätestatakse nõudeid teise tehingupoole suhtes, mille täitmist tegelikult ei soovitagi.

Põhjus, et alltöövõtust teatamine on kokkuvõttes ebamugav ja et teatamine jäetakse sellepärast tegemata, ei ole samuti veenev. Nii oli näiteks Facio Ehituse AS-iga sõlmitud töövõtulepingus ette nähtud, et kooskõlastamata alltöövõtja kaasamisel kohustub kaebaja tasuma leppetrahvi kümme tuhat krooni iga kirjalikult fikseeritud juhtumi eest (maksuotsuse I 39). Lisaks rahalisele kaotusele riskiks alltöövõtja kaebaja kirjeldatud viisil käitudes ilmselgelt ka usalduse kaotusega peatöövõtjate silmis, mis omakorda võiks viia selleni, et kaebajalt tulevikus töid ei tellitaks. Ei ole usutav, et üksnes asjaajamisega seotud ebamugavuste vältimiseks jätkaks mõistlikult käituv ettevõtja niisuguses olukorras alltöövõtu kasutamisest teatamata.

Apellant väidab ka seda, et alltöövõtust peatöövõtjale teatamata jätmine on äris tavapärane käitumine. Selle väite seab kahtluse alla asjaolu, et alltöövõtust teatamise nõue oli läbivalt kõikidesse lepingutesse sisse kirjutatud ning mõnel juhul väga üksikasjalikult (vt nt maksuotsuse I 39). Apellandi väite paikapidavuse korral puuduks sellistel lepingutingimustel igasugune mõte. Puudub info ka mingisuguste kaebaja ja peatöövõtjate vaheliste lisakokkulepete kohta, mis oleks kaebaja teatamiskohustusest vabastanud.

13. Ringkonnakohtu hinnangul viitab alltöövõtu kasutamisest teatamata jätmine pigem sellele, et kaebaja eesmärk oligi varjata peatöövõtjate eest ehitustööde tegelikke teostajaid. See omakorda tähendab, et kaebaja pidi olema teadlik sellest, et ehitustööde tegijateks ei ole tegelikult OÜ-d Sandernet ja Sagedus, vaid hoopis tundmatud kolmandad isikud - teatamata jätmisega soovis kaebaja vältida seda, et peatöövõtja oleks välja selgitanud, et OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus ei saa kuidagi olla ehitustööde teostajateks. Kõrvutades eelnevalt välja toodud andmeid OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus majandustegevuse iseloomu kohta ning nt Facio Ehitus AS-iga sõlmitud lepingus sätestatud teatamiskohustuse üksikasjalikkust (maksuotsuse I 39) on ülimalt tõenäoline, et peatöövõtja oleks selle asjaolu välja selgitanud.

14. Sarnaselt viitab kaebaja soovile varjata tegelikke tööd tegijaid asjaolu, et OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus ei olnud pidanud ehitustööde päevikuid. OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus asemel pidas neid kaebaja (ringkonnakohtu istungi protokoll lk 7), ehkki ehitusseaduse § 31 lg 1 järgi pidanuks neid pidama ehitamist vahetult teostav isik. Kui OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus oleksid olnud tegelikeks tööde teostajateks, siis ei oleks neil olnud põhjust ehitustööde päevikute pidamist vältida.

15. Lisaks on nii töövõtulepingutes sätestatud teatamiskohustuse rikkumise kui ehitustööde päevikute pidamise kohustuse rikkumise puhul võimalik rääkida analoogiast olukorraga, kus väljapoole maksuõigust jääv seadus paneb isikule täiendavaid kohustusi ostu-müügi vormistamiseks või müüja kontrollimiseks, ning kus isik seda hoolsuskohustust rikub, mistõttu ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud (RKHKo 3-3-1-21-04, p 15). Ka teatamiskohustuse täitmisel või ehitustööde päevikute nõudmisel võinuks ilmned, et OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus ei olnud vaidlusaluste tööde teostajaks.

Nimetatud hoolsuskohustuse vältimine viitab sellele, et kaebaja soovis vältida seda, et tuleks ilmsiks see, kes tegelikult vaidlusaluseid töid teostasid.

16. Sellele, et kaebaja pidi teadma, et OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet ei olnud tööde tegelikuks teostajaks, viitab ka ebatavaliselt kõrge hind nende poolt osutatud tööde puhul. Maksuotsuses toodud arvestuse kohaselt teostas OÜ Sagedus vaidlusaluseid töid 215 300 krooni kallimalt ja OÜ Sandernet 134 520 või 213 070 krooni kallimalt, kui seda oleksid teinud maksuhalduri poolt võrdluseks võetud äriühingud (maksuotsuse I 27-28). Ringkonnakohtu nõustub maksuhalduri järeldusega, et see asjaolu viitab sellele, et kaebaja eesmärgiks oligi just ettevõttest võimalikult palju raha välja viia, st seeläbi tagastamisele kuuluvat käibemaksu suurendada.

Selle asjaolu selgituseks on kaebaja väitnud, et ta sai ka nendelt tehingutelt oma kasumi 5-10% kätte, ning et ehituse tippajal ei ole võimalik madalama hinnaga ehitajalt kogu aeg teenust tellida (ringkonnakohtu istungi protokoll, lk 7).

Üldteadaolevalt on äriühingu tegutsemise eesmärgiks maksimaalse kasumi teenimine. Ei ole usutav, et äriühing jätab kasutamata võimaluse eelnevalt väljatoodud summade säästmiseks ja oma kasumi suurendamiseks. Tavapärasel olukorras ei jätkaks äriühing kasutamata võimalust nt 796 619 krooni asemel 581 310 krooni maksmiseks ja 215 300 krooni säästmiseks, ega lepiks selle asemel kõigest 5-10 protsendilise kasumiga (vt maksuotsuse l 27).

Mis puudutab väidet, et tegemist oli ehituse tippajaga, siis tuleb osundada sellele, et vaidlusalused tehinguid sõlmiti ja töid teostati ka 2008. aastal (kontrolliperiood oli 1. juuni 2007 kuni 31. oktoober 2008). Esiteks ei olnud vaadeldava ajavahemiku teine pool üldteadaolevalt enam kaugeltki ehituse tippaeg. Teiseks ei ole usutav, et kogu vaadeldava ajavahemiku jooksul ei leidunud ettevõtteid, kes oleksid vajalikke töid teostanud odavamalt, ning et kogu perioodi jooksul pidi kaebaja leppima OÜ Sagedus ja OÜ Sandernet teenustega hoolimata sellest, et need olid, teiste ettevõtjate poolt pakutavatest teenustest märksa kallimad.

17. Nõustuda ei saa apellandi väitega, et maksuotsusest ei ole võimalik aru saada, millele maksuotsuse tegemisel tugineti. Iseenesest tuleb möönda, et maksuotsus on väga pikk, keeruliselt koostatud ja raskesti jälgitav. Samuti pole selles jätkuvalt kõige reljeefsemalt välja toodud, kas kaebaja teadis või pidi teadma sellest, et arvetel näidatud isikud ei olnud teenuse osutajaks, või rikkus hoopis hoolsuskohustust, mille täitmisel oleks ta sellest teadlikuks saanud.

Samas ei saa seda pidada maksuotsuse tühistamise aluseks. See võis kaebaja jaoks otsuse vaidlustamist küll mõnevõrra raskendada, kuid see ei ole takistanud otsuse sisulise õiguspärasuse kontrollimist ega muuda olematuks fakti, et iseenesest on maksuotsus motiveeritud. Kohtumenetluses on maksuhaldur väljendanud ka selge seisukoha, et maksumenetluses tuvastatud asjaolusid arvestades kaebaja teadis sellest, et arvetel näidatud isikud ei ole tegelikult teenuse osutajaks. Asjaolud, miks maksuhaldur nii leiab, olid maksuotsuses juba välja toodud ja nendega tuleb nõustuda. Seega on maksuotsus olulises osas motiveeritud. Selge seisukoha sõnastamata jätmine küsimuses, kas kaebaja teadis või pidi teadma tegelikest asjaoludest või ei olnud sellest teadlik hoolsuskohustuse täitmata jätmise tõttu, ei tingi maksuotsuse tühistamist. Kui olulistest küsimustest on haldusakt motiveeritud, ei muuda üksnes sõnastuslik ebamäärasus üldjuhul haldusakti tühistamisele kuuluvaks, kui see ei võinud mõjutada asja otsustamist (vt haldusmenetluse seaduse § 58). Puudub vajadus hälbida sellest põhimõttest maksuotsuse puhul, mis on samuti haldusakt. Lisaks on sarnast seisukohta maksuotsuse puhul väljendanud ka Riigikohus (vt nt RKHKo 3-3-1-60-11, p 18).

18. Apellant on apellatsioonkaebuses arutlenud selle üle, mida näitavad kaebaja töötajate poolt antud vastused maksuhalduri küsimustele. Ei saa tõesti täielikult välistada kaebaja hüpoteesi, et kui töötajad on öelnud, et nad kõiki töötajaid ei tea või kui ilmneb, et kõik nimepidi nimetatud töötajad ei olnud OÜ Vennad Ehitus töötajate hulgas, siis võis tegemist olla OÜ Sandernet või OÜ Sagedus töötajatega. Teisalt võivad need ütlused näidata hoopis ka seda, et töid teostasid hoopis kolmandad isikud, kes töötasid kaebaja heaks ja tema juhtimise all ning ilma ametlikult tööle vormistamiseta. On üldteada, et ehitussektoris ei olnud ametlikult vormistamata tööjõu kasutamine sugugi tavapäratu. Faktid, et tööd olid teostatud, et kaebajal endal selleks tööjõust ei piisanud (apellatsioonkaebus l 4) ja et samas OÜ Sandernet ja OÜ Sagedus neid töid eeltoodud asjaolusid arvestades teha ei saanud, kinnitab samuti seda, et tööde tegemisel osales kaebaja teadmisel mitteametlik tööjõud.

Samal põhjusel ei saa asjas teha põhjapanevaid järeldusi apellatsioonkaebuse p-s 4 esitatud arvutustest selle kohta, kui suur oli alltöövõtjate palkamise kasumlikkus. Ka kaebaja arvutuste paikapidavuse korral ei ole kuidagi välistatud see, et kaebaja nimetatud summad maksti mitteametlikule tööjõule või tundmatutele kolmandatele isikutele.

Ringkonnakohus märgib siinkohal, et sellele, et kaebaja kasutas töödel mitteametlikku tööjõudu, viitab ka maksuhalduri poolt väljaselgitatud asjaolu, et osad kaebaja heaks töid teinud isikud said tööde teostamise ajal sotsiaalmaksuga maksustatavaid tasusid kolmandalt äriühingult (maksuotsuse l 34).

19. Eelneva valguses ei oma määravat tähtsust see, kas kaebaja pidas objektipõhist raamatupidamist ja tuvastas arvetel näidatud isikute isikusamasuse korrektselt.

Viidet maksusumma määramise kolmeaastasele aegumistähtajale ei saa pidada asjakohaseks, sest kuna käesolevas asjas on tegemist olukorraga, kus kaebaja oli arvete fiktiivsusest teadlik, kohaldub aegumisele kuueaastane tähtaeg, sest teadlik käitumine saab olla ainult tahtlik (MKS § 98 lg 1 ls 2).

20. Ülaltoodust tulenevalt jääb apellatsioonkaebus rahuldamata ja halduskohtu otsus muutmata. Kaebaja menetluskulu (apellatsioonkaebuse esitamisel tasutud riigilõiv 958,67 eurot, tl 158) jääb HKMS § 108 lg 1 alusel kaebaja enda kanda.

21. Kaebaja on esitanud taotluse ka ringkonnakohtu istungi protokollide parandamiseks. Ringkonnakohus märgib, et parandamistaotlus ei puuduta protokollide neid osi, millele tugines ringkonnakohus käesolevas otsuses. Samas ei näe ringkonnakohus põhjust parandustele vastu vaielda, kuna valdavalt on tegemist kas trükivigadega protokollis või siis parandustega, mis muudavad teksti loogilisemaks ja mis võivad samuti olla seega protokollide sattunud vigade parandused. Protokollide parandamise taotlus tuleb seega rahuldada.

Lisaks on kaebaja taotlenud kirjaliku kohtukõne asja materjalide juurde võtmist. Taotlus on esitatud 24. jaanuaril 2013, st istungi toimumise ajast (16. jaanuar 2013) oluliselt hiljem. Ringkonnakohus ei näe selle taotluse rahuldamiseks alust. Koos istungiga lõppeb ka asja sisuline arutamine ning selle juurde on võimalik naasta ainult läbi menetluse uuendamise HKMS § 130 järgi. Ringkonnakohtu hinnangul ei esine asjas HKMS §-s 130 sätestatud menetluse uuendamise aluseid. Seetõttu tuleb see taotlus rahuldamata jätta.

Ringkonnakohus märgib, et apellandil oli samuti võimalik esitada oma kohtukõne ringkonnakohtu istungil kirjalikult. Sellist soovi apellant ringkonnakohtu istungil ei avaldanud. Seetõttu ei ole asjakohane apellandi viide võrdse kohtlemise tagamise vajadusele vastustajaga, kelle kohtukõne nõustus ringkonnakohus erandina, tulenevalt vajadusest istung mõistliku aja jooksul lõpetada, istungil vastu võtma.

Maili Lokk

Agu Timmi

Einar Vene