

Kui kaup olemas ja hind mõistlik, on tulumaksu määramine üldjuhul alusetu

Priit Raudsepp

Advokaadibüroo SORAINEN
advokaat



Riigikohus on langetanud teedrajava otsuse¹, mis avaldab mõju kõikidele n-õ ostja-müüja kaasustele. Otsuse olulisust kinnitab asja lahendamine Riigikohtu halduskolleegiumi kogu koosseisu poolt. Otsus on ennekõike oluline selle poolest, et selgitab, millal tuleb läbi viia hindamise teel maksustamine, ning rõhutab, et maksumaksja karistamine tulumaksuga on keelatud.

Maksuhaldur oli kontrollinud vanametalli kokkuostjat Tolmet Eesti OÜ-d, kes oli ostnud metallijätmeid erinevatelt juriidilistelt isikutelt. Maksuhaldur leidis, et teatud ühingute väljastatud arvetel kajastatud tehinguid ei olnud toimunud – metalli müüjaks ei olnud arvel näidatud isikud. Seetõttu keelas maksuhaldur vastavate arvete alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise. Samuti määrati väljamaksetele kui ettevõtlusega mitte seotud kulule tulumaks.

Käibemaks – hooletul ettevõtjal raske tõendada enda heausksust

Hoolsuskohustus peab tulenema seadusest või heast äritavast. Selles kaasuses rikkus maksumaksja kohustusi, mis tulenevad jätteseaduse §-st 106 – metalli kokkuostu dokumenteerimine oli puudulik.

Nõuetekohase dokumenteerimise olulisust on Riigikohus selgitanud varasemalt. Maksuhaldur peab selgitama /---/ milline eriline teave kaebajal oli (või olnuks vastava hoolsuskohustuse täitmisel) müüja, tehingu või kauba kohta ja kuidas see teave viitas just sellele, et tegemist pole tegeliku müüjaga. /---/ maksusuhetes on asjakohased ja olulised need hoolsuskohustused, mille täitmine annab teavet maksukohustuse väljaselgitamiseks oluliste asjaolude kohta /---/.² Teisisõnu, hoolsuskohustuse rikkumisele tuginev käibemaksu määramine on lubatud vaid juhul, kui selle nõuetekohasel täitmisel oleks ostja tuvastanud, et müüjaks ei olegi arvetel näidatud isik. Kui hoolsuskohustuse täitmine sellisele jä-

reldusele jõuda ei aitaks, ei saa maksuotsus tugineda hoolsuskohustuse rikkumisele.

Paraku ei suutnud selles asjas maksumaksja oma hooletuse tõttu tõendada tehingute toimumist arvel näidatud isikutega ega oma heausksust. Kohut ei veennud ka asjaolu, et enamik arvetel näidatud müüjatest kinnitas vaidlusaluste tehingute toimumist. Seetõttu jäi maksuotsus käibemaksu osas jõusse.

Tulumaks võiks olla õigustatud, kui ostja teadis või pidi teadma?

Riigikohus kordas varem korduvalt leitud – *kui ostja teadis või pidi teadma, et müüjana esineb variisik, siis toob see asjaolu kaasa tulumaksu määramise TuMS § 51 lg 2 p 3 alusel, kui aga ostja ei teadnud ega pidanudki nimetatud asjaolust teadma, puudub tulumaksu määramiseks alus*.³

Tervitatav on ka kolleegiumi poolt varasema praktika kinnitamine, et ostjale tulumaksu määramisel pole oluline, milline on müüja maksukäitumine või ettevõtlus.⁴ See tähendab, et ostjat ei saa maksustada ainuüksi argumentidega, mis puudutavad üksnes müüjat. Nii näiteks ei saa olla määrav järgnev müüja kohta käiv väide – ta ei esita maksudeklaratsioone, puuduvad töötajaid, puuduvad n-õ tavapärase majanduslikud kulutused (telefonikulud, büroopindade kulud jne), juhatuse liige ei ole võimeline äri juhtima, müüja ei saanud vastavat kaupa müüa jne. Oluline on see, et maksuhaldur suudaks just ostjale miskit ette heita – nt ostja tasus suures summas sularaha isikule, keda ta nägi esimest korda ega veendunud, et tegemist on müüja esindajaga. Müüja kohta /---/ käivad asjaolud võivad küll kinnitada seisukohta, et tegemist ei saanud olla tegeliku müüjaga, kuid aimuiksi need asjaolud ei saa põhjendada väidet, et ostja pidi teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga.⁵

¹ Riigikohtu halduskolleegiumi 01.02.2012 otsus kohtuasjas nr 3-3-1-60-11 (Tolmet Eesti OÜ).

² Riigikohtu halduskolleegiumi 05.05.2010 otsus kohtuasjas nr 3-3-1-18-10 (Lasva Liimpuidu AS), p-d 15 ja 16. Vt ka Riigikohtu halduskolleegiumi 05.06.2006 otsust kohtuasjas nr 3-3-1-34-06, p 12.

³ Lahendi p 25.

⁴ Lahendi p 29.

⁵ *Ibid.*

Selles kaasuses moodustasid kogumi müüjate enda maksukäitumine ja ettevõtluse puudumine ning ostja enda minevused dokumentide täitmisel. Taolise möödalaskmise juhuslikkust ei pidanud Riigikohus usutavaks ning jäi seisukohale, et ostja oleks pidanud teadma, et tegu pole tegelike müüjatega.

Kolleegium analüüsis ka küsimust, kes ostja poolelt „pidi teadma“.⁶ Paraku on seda küsimust vaja analüüsida koos Riikohtu värskema lahendiga⁷ ning see väärrib käsitlemist eraldi artiklis.

Tulumaksuga karistamisest päästab hindamise teel maksustamine (MKS § 94)

Analüüsitava lahend on teedrajav hindamise teel maksustamise osas. See puudutab tulumaksu määramist. Eesti uniikaalset äriühingu tulumaksusüsteemi ning TuMS §-de 51 ja 52 eesmärki selgitades leiab Riigikohus, et nende alusel saab maksustada üksnes ettevõtlusest välja viidud kasumit. Sellest järeldub, et TuMS § 51 lg 2 punktis 3 sätestatust⁸ saab üle hindamise teel maksustamisega. Kuna müüja isik pole tulumaksu kohustuse osas määrav, saab nõuetekohase arve puudumisel kulutuse seotuse ettevõtlusega tuvastada hindamise teel. Seejuures eristas Riigikohus kaupade ja teenuste soetamise maksustamist.

Kauba soetamise korral peab maksuhaldur kulutuste seotuse ettevõtlusega tuvastama hindamise teel, kui võib mõistlikult eeldada, et äriühing pole seda ise valmistanud ega tasuta saanud. Hindamise eesmärk on välja selgitada, kui palju oleks äriühing pidanud kauba soetamise eest maksma. Kui see summa on väiksem äriühingu raamatupidamises kajastatud summast, tuleb kahe summa vahe lugeda ettevõtlusest väljaviiduks. Seega ei maksustata tervet väljamakset, vaid ainult hindamise teel leitud väärtust ületav osa. Teenuste puhul, kui nende *saamise fakt või teenust osutanud isik ei ole usaldusväärset* tuvastata, siis tuleb kogu väljamakse lugeda ettevõtlusest välja viidud rahaks ning täies ulatuses maksustada.⁹

Uurimiskohustus ja kaasaaitamine

Eelnenud seisukohtadele jõudmisel rõhutas Riigikohus maksuhalduril lasuvat uurimiskohustust¹⁰, mille kohaselt peab maksuhaldur arvesse võtma nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Sarnaselt tuleb tõlgendada ka MKS § 83 lõikes 1 sätestatut, mille kohaselt seaduse või heade kommetega vastuolus olevad tehingud maksustatakse võrdväärsetl õiguspäraste tehingutega. Eelnevast tulevalt võimaldab MKS § 94 rakendada nõuetekohase algdokumendi puudumise korral hindamise teel maksustamist. Kui hindamine on lubatud ja vajalik, on selle läbiviimine maksuhaldurile kohustuslik¹¹ ega eelda vastavat maksumaksja taotlust.

Hindamine on lubatud näiteks juhul, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitte usaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada. Vaadeldavas kaasuses esinevate mitteusaldusväärsete ja puudulike tõendite tõttu oli

hindamine lubatav. *Hindamise vajalikkuse üle otsustamisel tuleb maksuhalduril lähtuda põhimõttest, et maksustamine ei tohi omandada karistuslikku iseloomu sellest hoolimata, et maksukohustuslane on jätnud hoolsuskohustuse täitmata /---/.*¹²

Kuigi maksumenetluses ja seetõttu ka hindamise puhul lasub maksukohustuslasel kaasaaitamiskohustus, ei saa seda hindamise läbiviimist sõltuvusse sellest, kas maksukohustuslane esitab maksuhaldurile andmed tegeliku müüja kohta või mitte. Kui maksukohustuslasel puuduvad maksuhalduri poolt nõutud andmed ja nende andmete kogumine pole mõistlike õiguspäraste jõupingutustega ka võimalik, siis pole tegemist kaasaaitamiskohustuse täitmata jätmisega. Andmete puudumine tegeliku müüja kohta ei välista tulumaksu määramist hindamise teel.¹³

Lisaks juhtis Riigikohus tähelepanu sellele, et kaasaaitamiskohustust saab rikkuda alles siis, kui maksumenetluse raames on hindamisega alustatud¹⁴, teisisõnu – hindamise teel maksustamisest ei saa keelduda põhjendusel, et maksu maksja pole täitnud kaasaaitamiskohustust. Kohus rõhutas ka seda, et hindamise läbiviimine on maksuhalduri kohustus ning seda puudust ei ole võimalik kohtumenetluses kõrvaldada. Seetõttu tühistas Riigikohus maksuotsuse tulumaksu määramise osas.

Riigikohus selgitas, et maksuhalduril on hoolimata maksuotsuse tühistamisest tulumaksu osas võimalik kontrollimenetlust korrata. Samas hoiatas kohus maksuhaldurit aegumise eest ning mainis, et maksumussumma määramise vajalikkuse ja otstarbekuse kaalumisel tuleb lähtuda ka maksuhalduri õigusest jätta maksumussumma määramata.

Kokkuvõtteks

Kuigi ostja-müüja kohtulahendeid on juba palju, on seekord tegemist teedrajava kohtulahendiga. Ennekõike seisneb lahendi olulisus selles, et maksuhaldur peab tulumaksu karistuslikuks muutumise vältimiseks läbi viima hindamise teel maksustamise. Aeg näitab, kuidas see praktikas teostub. Loodan parimat. ☺

⁶ Lahendi p 31.

⁷ Riigikohtu halduskolleegiumi 14.05.2012 otsus haldusaj nr 3-3-1-12-12 (Skanska EMV AS), p-d 21-31. Selle lahendi kohta lähemalt vt: Hiie Marrandi. Kuidas maksuamet kuriteo ohvrilt tulumaksu nõudis. – MaksuMaksja, 2012, 6/7, lk 39-42.

⁸ Maksuhaldur tugines selles kaasuses ning on tuginenud sarnastes kaasustes tulumaksu määramisel sellele, et hoolimata kauba või teenuse olemasolust pole müüjaks arvel näidatud isik ning seetõttu pole tegu nõuetekohase algdokumendiga. TuMS § 51 lg 2 p 3 kohaselt maksustatakse tulumaksuga „väljamakset, mille kohta maksumaksjal puudub raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument“.

⁹ Lahendi p 33.

¹⁰ MKS § 11.

¹¹ Riigikohus kordas lahendi p-s 38 varasemas praktikas leitud. Vt Riigikohtu halduskolleegiumi 14.01.2009 otsus kohtuasjas nr 3-3-1-70-08 (Leho Raid), p 21.

¹² Lahendi p 40.

¹³ Lahendi p 41.

¹⁴ Lahendi p 42.