

Väljaandja:
Akti liik:
Teksti liik:
Jõustumise kp:
Avaldamismärge:

Riigikohtu Halduskolleeegium
otsus
algtekst
30.05.2007
RT III 2007, 23, 192

3-3-1-22-07 Riigikohtu halduskolleeegiumi 30. mai 2007. a kohtuotsus OÜ Niiter kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 15. mai 2006. a maksuotsuse nr 12-5/169 tühistamiseks

RIIGIKOHTU HALDUSKOLLEEGIUMI KOHTUOTSUS
Eesti Vabariigi nimel

Kohtuasja number	3-3-1-22-07
Otsuse kuupäev	30. mai 2007
Kohtukoosseis	Eesistuja Tõnu Anton, liikmed Jüri Põld ja Harri Salmann
Kohtuasi	OÜ Niiter kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 15. mai 2006. a maksuotsuse nr 12-5/169 tühistamiseks
Vaidlustatud kohtulahend	Tartu Ringkonnakohtu 28. detsembri 2006. a otsus haldusasjas nr 3-06-1182
Menetluse alus Riigikohtus	Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonkaebus
Asja läbivaatamine	Kirjalik menetlus

Resolutsioon

1. Jätta Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonkaebus rahuldamata.
2. Muuta Tartu Ringkonnakohtu 28. detsembri 2006. a otsuse motiive haldusasjas nr 3-06-1182 osas, mis puudutab OÜ Niiter poolt laenu andmiseks tehtud väljamaksete tulumaksuga maksustamist. Muus osas jätta ringkonnakohtu otsus muutmata.
3. Mõista OÜ Niiter kasuks Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuselt välja menetluskulud 20 399 krooni.
4. Arvata kautsjon riigituludesse.

Asjaolud ja menetluse käik

1. Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskus kohustas 15. mai 2006. a maksuotsusega nr 12-5/169 OÜ-d Niiter tasuma tulumaksu 244 259 krooni ja käibemaksu 17 280 krooni.

Maksuotsuse kohaselt on OÜ Niiter oma raamatupidamisdokumentatsioonis kajastanud tehinguid (240 noorlamba ostmine OÜ-lt Alamõisa Farm 18. mail 2004 ja nende tagasimüük OÜ-le Alamõisa Farm 20. detsembril 2004), mis ei ole tegelikult toimunud ning on käsitletavad näilike tehingutena. OÜ Alamõisa Farm müüs lambad OÜ-le Niiter hinnaga 226 560 krooni (sh käibemaks 34 560 krooni). OÜ Niiter müüs sama koguse lambaid OÜ-le Alamõisa Farm hinnaga 113 280 krooni, (sh käibemaks 17 280 krooni). Maksuhaldur leidis, et OÜ Niiter kajastas käibedeklaratsioonides valeandmeid ja tegi väljamakse, mille kohta puudub nõuetele vastav algdokument, ning suurendas OÜ Niiter käibemaksukohustust 17 280 krooni võrra ja tulumaksukohustust 70 341 krooni võrra

Maksuotsuses leiti ka, et 495 000 krooni suurust laenu, mille OÜ Niiter on andnud OÜ-le Alamõisa Farm, tuleb mõista kui ettevõtluseks mittevajaliku vara (laenulepingust tuleneva nõude) soetamist tulumaksuseaduse (*TuMS*) § 52 lg 2 p 1 tähenduses ja laenusummalt tuleb tasuda täiendavalt tulumaksu. OÜ Niiter tulumaksukohustust suurendati 173 918 krooni võrra. Maksuhaldur põhjendas oma seisukohta sellega, et laenu andmine ei kuulu OÜ Niiter põhitegevuse hulka ega ole seotud osatüüpi ettevõtlusega. Maksuhalduri hinnangul nähtub kogutud

teabest ja tõenditest, et laenu on antud ilma intressita ega saa seega teenida intressitulu saamise eesmärki. Laenusaja ei ole maksnud OÜ-le Niiter saadud laenu intresse ning laekumata intressitulu kirjendamine raamatupidamisdokumentatsioonis ei tõenda laenu seotust OÜ Niiter ettevõtlusega.

2. Kaebusehalduskohtule palus OÜ Niiter eelnimetatud maksuotsuse tühistada. Kaebaja väitel on noorlammaste müügitehingud tegelikkuses toimunud ega ole näilikud. Tehingute mittetoimumist ei tõenda asjaolu, et loomade müük ja liikumine pole registreeritud Põllumajanduse Registrite ja Informatsiooni Ametis (PRIA), kuna loomapidamishooned paiknevad naabruses asuvate OÜ Niiter ja OÜ Alamõisa Farm kinnistutel ja registreeritud on ühine loomapidamisala, mille piires loomade liikumist ei pidanudki registreerima. Kaebaja väitel ei toimunud ka loomade tagasimüük OÜ-le Alamõisa Farm liiga madala hinnaga. Tehingute toimumist kontrollis toetuse määramise menetluses ka PRIA, kes on määranud OÜ-le Alamõisa Farm toetuse, mille saamiseks oli vajalik käive toodangu realiseerimisest.

OÜ-le Alamõisa Farm antud laenu osas leidis kaebuse esitaja, et tegemist oli tasulise laenuga. Isegi kui pooled poleks intressimäära kokku leppinud, kuulunuks kohaldamisele võlaõigusseaduse § 397 lg-d 1 ja 2, mille kohaselt tuleb majandus- või kutsetegevuses antud laenu intressi. Põhjendatud on maksuhalduri kahtlused, et laenulepingu lisa intressi kohta allkirjastati alles maksurevisjoni käigus tagantjärele. OÜ Niiter on juba oma 2004. a finantstuluna kirjendanud majandusaasta aruande kasumiaruandes laekumata intressi. Laenulepingust tulenevat intressitulu peab OÜ Niiter oluliseks tulu saamise allikaks ja leiab, et kuigi laenu andmine ei kuulu tema põhikirjaliste tegevusalade hulka, on laenu antud ettevõtlustulu saamise eesmärgil ning tegemist pole ettevõtlusega mitteseotud vara soetamisega.

3. Tartu Halduskohus rahuldab 18. oktoobri 2006. a otsusega haldusajal nr 3-06-1182 kaebuse ja tühistas vaidlustatud maksuotsuse.

Kohus leidis, et maksuhalduri poolt tuvastatud asjaolud ei võimalda järeldada, et müügitehinguid OÜ Niiter ja OÜ Alamõisa Farm vahel tegelikult ei toimunud ning OÜ Niiter on käibedeklaratsioonis kajastanud valeandmeid. Maksustamise seisukohalt ei ole halduskohtu arvates oluline, et OÜ Niiter pole PRIA-s loomapidajana registreeritud ja loomapidamine ei kuulu tema tegevusalade hulka. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei piira ka asjaolu, et OÜ Niiter ja OÜ Alamõisa Farm omanikuks on sama isik. Halduskohtu hinnangul oli OÜ-l Niiter 20. detsembri 2004 tehingu teostamiseks vajalik kogus loomi olemas. Tehingu toimumist kinnitavad ka läbirääkimised võimaliku müügi üle lihatöötajatega. Loomade olemasolu ja tehingute toimumist ei välista maksuhalduri poolt osundatud hindade erinevus. Loomade liikumise registreerimine PRIA-s ja veterinaararsti luba loomade liikumiseks ei olnud pärast 14. oktoobrit 2004, mil registreeriti ühtne põllumajandusala, vajalikud. Varasem kohustuse eiramine registreerida PRIA-s loomade lautadevaheline liikumine, võib küll olla põllumajandusministri poolt kehtestatud vastava korra rikkumine, kuid ei viita tehingute fiktiivsusele. Tehingute tegelikku toimumist on kinnitanud ka PRIA, kes on rahuldanud OÜ Alamõisa Farm investeeringutoetuse taotluse. Põhjendustel, millega halduskohus luges tehingud tegelikult toimunuks ja asjaolu tõttu, et tehingute toimumist on raamatupidamisdokumentides kirjendatud nõuetele vastava arve alusel, leidis kohus, et käibemaksu täiendav määramine toimus õigusvastaselt.

Müügitehingutelt määratud tulumaksu osas märkis kohus, et kuna kinnitust ei leia maksuhalduri väide, et tegemist oli näilike tehingutega, pole alust arvata, et 18. mai 2004. a arve müügitehingu kohta oleks fiktiivne dokument ja et OÜ Niiter oleks teinud väljamakse (200 200 krooni), mille kohta puudub nõuetele vastav algdokument. Seetõttu on õigusvastane ka nimetatud summalt tulumaksu (70 341 krooni) määramine.

Laenulepingu alusel tehtud väljamakseid tuleb kohtu hinnangul käsitada ettevõtlusega seotud kuluna ning tasumisele kuuluva tulumaksu suurendamiseks puudub alus. Laenulepingust tulenevalt puudub kaebuse esitajal enne laenu põhiosa tagastamise tähtaega õigus nõuda intresside tasumist. Maksed tuleb teostada hiljemalt 1. juunil 2008, mistõttu on alusetu etteheide, et kaebaja pole intresside tasumist nõudnud ja OÜ Alamõisa Farm pole intresse tasunud. Põhjendamatult on maksuhalduri seisukoht, et laenulepingu lisa, millega sätestati intressi tasumine, on allkirjastatud lisa märgitust hilisema kuupäevaga ja alles maksurevisjoni käigus. OÜ Niiter on kirjendanud laekumata intressi oma raamatupidamises ja finantstuluna 2004. a majandusaasta aruande kasumiaruandes, st juba laenulepingu lisa allkirjastamise aastal. Täiendava tulumaksu määramist ei õigusta asjaolu, et laenu andmine pole OÜ Niiter põhikirjaline tegevusala. Laenu andja saab märkimisväärset intressitulu. Laenu tagastamise ja intresside saamise nõudeõigus on ettevõtluseks vajalik vara, kuna see on soetatud ettevõtlustulu saamise eesmärgil.

4. Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskus palus apellatsioonkaebusest tühistada halduskohtu otsus ja teha uus otsus, millega jätta jõusse vaidlustatud maksuotsus. Apellandi arvates on halduskohtu hinnang maksuotsuse ja maksu määramise aluseks olnud tõenditele väär. Käesolevas maksuasjas kogutud tõendid võimaldasid teha maksuotsuses esitatud järelduse ja tehingute mittetoimumisest tulenev käibe- ja tulumaksu määramine OÜ-le Niiter oli põhjendatud. Apellant leidis, et laenu hindamiseks ettevõtlusega seotud väljamaksena ei piisa laenusaja intressikohustuse olemasolust, vaid pidanuks ilmne ka laenu seos ettevõtluse säilitamise või arendamisega. Vähemalt laenu andmise ajal ei olnud intressitulu saamine OÜ Niiter eesmärgiks ja laenulepingu lisa, millega sätestati intressikohustus, esitamine maksuhaldurile alles revisjoni käigus, viitab võimalusele, et see on vormistatud lisa näidatud kuupäevast hiljem.

5. Ringkonnakohtu 28. detsembri 2006. a otsusega jäeti apellatsioonkaebus rahuldamata ja halduskohtu otsus muutmata. Ringkonnakohtu leidis, et halduskohus on õigesti hinnanud asjas olevaid tõendeid ja kohaldanud õigesti seadust ning ükski apellatsioonkaebuses esitatud seisukoht ei ole aluseks halduskohtu otsuse tühistamiseks.

Vastuseks apellatsioonikaebusele märkis ringkonnakohus, et halduskohtu poolt tõenditele antud hinnang ei võimalda järeldada, et tehinguid OÜ Niiter ja OÜ Alamõisa Farm vahel tegelikult ei toimunud ning OÜ Niiter on käibedeklaratsioonides esitanud valeandmeid. Ringkonnakohtu hinnangul kajastub lammaste müük 2004. a OÜ Niiter raamatupidamises ning vormistatud arvetel ning tehingult on tasutud käibemaks. OÜ Niiter juhatuse liige on nii maksuhaldurile kui halduskohtule selgitanud vaidlusaluste tehingute eesmärki. Veterinaararsti tõendid loomade liikumiseks ühelt omanikult teisele nende tagasimüümisel 20. detsembril 2004 puuduvad seetõttu, et OÜ Niiter ja OÜ Alamõisa Farm laudad on 14. oktoobril 2004 registreeritud loomade pidamiseks piiritletud ühise alana, mistõttu lautadevaheliseks liikumiseks polnud vajalik veterinaararsti luba. Halduskohus on õigesti leidnud, et 18. mai 2004. a müügitehingu toimumise ajal oli vajalik loomade liikumise registreerimine ja veterinaararsti luba, kuid põllumajandusministri määrusega kinnitatud vastava korra rikkumine ei tõenda müügitehingu fiktiivsust. Samuti ei tõenda tehingute fiktiivsust asjaolu, et OÜ Niiter põhitegevusalaks on vahendustegevus ja äriühing ei ole registreeritud loomapidajana. Küll aga seletab see asjaolu, et loomapidamisega seonduvad andmed OÜ Niiter kohta (näiteks loomade kadumine, hukk vms) ei kajastu PRIA andmebaasis. Müügitehingu mittetoimumist ei tõenda ka lammaste tagasimüük OÜ-le Alamõisa Farm madalama hinnaga. 2004. a mais toimunud tehingut on OÜ-le Alamõisa Farm toetust määrares hinnanud ka PRIA ja teinud kindlaks sellelt reaalse müügitulu saamise.

Halduskohus on põhjendatult leidnud, et laenu andmist OÜ-le Alamõisa Farm tuleb käsitleda OÜ Niiter ettevõtlusega seotud kuluna, mistõttu puudus alus täiendava tulumaksu määramiseks. Kuna laenuandja saab antud laenust märkimisväärset intressitulu, tuleb laenu andmisega omandatud laenude tagastamise ja intresside saamise nõudeõigus lugeda ettevõtluseks vajalikuks varaks. Õige on ka halduskohtu seisukoht, et kuigi laenulepingu kohaselt tekib intresside maksmise kohustus alles 2008. a koos põhivõla maksamise kohustusega, ei saa laenu andmist lugeda OÜ Niiter ettevõtluse kuluks, kuna vara (nõudeõigus) on soetatud ettevõtlustulu saamise eesmärgil. Tõendatud ei ole, et laenulepingu lisa nr 3, millega laenuintress tagasiulatavalt kehtestati, oleks vormistatud tagantjärele.

Menetlusosaliste põhjendused Riigikohtus

6. Kassatsioonikaebuses palub Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskus tühistada halduskohtu ja ringkonnakohtu otsused ning saata asi läbivaatamiseks esimese astme kohtule. Kassaator palub jätta OÜ Niiter kohtukulud tema enda kanda. Kassaator väidab järgmist:

- 1) kohtud ei ole järginud tehingute majandusliku tõlgendamise põhimõtet ning on jõudnud OÜ Niiter ja OÜ Alamõisa Farm vaheliste tehingute reaalse toimumise tõendatuse osas väärale järeldusele. Kohtud on piirdunud OÜ Niiter paljasõnaliste väidete hindamisega ega ole välja selgitanud, millised reaalsed toimingud tegi OÜ Niiter seoses tehingute täitmisega ja mis muutus OÜ Alamõisa Farm ja OÜ Niiter majandustegevuses seoses lepingute täitmisega. Kohtud on jätnud hindamata või lugenud ebaoluliseks niisugused maksuhalduri poolt kindlakstehtud asjaolud, millest saab järeldada, et OÜ Niiter ei olnud vajalik ega võimalik reaalseid ostu-müügi tehinguid teha ning näiliste tehingute raamatupidamisliku ja maksuarvestusliku kajastamise tingis OÜ Alamõisa Farm soov taotleda PRIA-lt toetust;
- 2) kohtud on rikkunud põhimõtet, et tõendeid hinnatakse nende kogumis ning jätnud hindamata maksuhalduri seisukohad ja tõendid, mis seavad kahtluse alla kaebaja väited;
- 3) ringkonnakohus on rikkunud ka TsMS § 654 lg-t 5, mille kohaselt peab ringkonnakohus võtma põhjendatud seisukoha poolte kõigi esitatud faktiliste ja õiguslike väidete suhtes ning muu hulgas selgitama lühidalt, miks mõni asjaolu ei oma asja lahendamisel tähtsust;
- 4) laenu andmisega seonduvalt on kohtud jätnud hindamata või lugenud ebaoluliseks maksuhalduri poolt kindlaks tehtud asjaolud, millest järeldub, et intressitulu saamine ei olnud laenu andmisel üldse eesmärgiks (laenulepingust otsesõnu tulev kokkulepe, et laenu kasutamise eest tasu ei kehtestata; laenulepingu lisa hilisem esitamine; intressinõude kajastamine 2004. a majandusaasta aruande kasumiaruandes ei välista laenulepingu tingimuste muutmist alles revisjoni ajal; arvestusliku intressitulu mittekaajastamine 2003. a majandusaasta aruandes, OÜ Niiter pole selgitanud, kuidas oli laenu andmine vajalik tema ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks);
- 5) kohtud on väärtalt tõlgendanud TuMS § 52 lg-t 1 ja lg 2 punkti 1. Laenu hindamisel ettevõtlusega seotud väljamaksena ei piisa laenusaja intressikohustuse olemasolust, vaid peab ilmne ka laenu andmise seos äriühingu ettevõtluse säilimise ja arendamisega. Ettevõtlusega seotud kulu mõiste sisustamisel tuleb lähtuda ka TuMS § 32 lg-st 2;
- 6) kohtupraktika ühtlustamise seisukohalt tuleb anda vastus küsimustele, milliste kriteeriumide alusel hinnata äriühingu poolt laenu andmisest tuleneva nõudeõiguse seotust laenuandja ettevõtlusega ning kuidas hinnata ettevõtlusega seotuse seisukohalt laenulepingut, mis on sõlmitud kahe samale omanikule kuuluva äriühingu vahel.

Riigikohtu halduskolleegiumi seisukoht

7. Käesoleva asja lahendamiseks võtab kolleegium esmalt seisukoha müügitehingute toimumise ja laenulepingu lisas sätestatud intresside maksamise kohustuse tõendatuse osas (I), seejärel käsitleb müügitehingutelt arvatud käibe- ja tulumaksu määramist (II) ning annab lõpuks hinnangu TuMS § 52 lg 1 ja lg 2 p 1 kohaldamise õiguspärasusele laenu andmisel tehtud väljamakse tulumaksuga maksustamisel (III).

I

8.Maksuhaldur on vaidlustatud maksuotsusega suurendanud OÜ Niiter käibe- ja tulumaksukohustust põhjendusega, et OÜ Niiter ja OÜ Alamõisa Farm vahel toimunud müügitehinguid tuleb pidada näilikeks tehinguteks.

Halduskohus ja ringkonnakohus on tõendeid hinnates jõudnud ühesugusele järeldusele, et need tehingud on tegelikkuses toimunud ning seetõttu on osauhingu maksukoormust põhjendamatult suurendatud.

9.Maksuhaldur leiab, et nõuetekohaselt tõendatud pole käesolevas asjas ka asjaolu, et intressi maksmises lepiti kokku 1. juunil 2004, st et vastav laenulepingu lisa on allkirjastatud tõesti sel kuupäeval ja mitte tagantjärele revisjoni käigus. Kohtud on asunud ka selles osas tõendeid hinnates ühesugusele seisukohale, et tõendatud pole laenulepingu lisa allkirjastamine sellel märgitud kuupäevast hiljem.

10.HKMS § 64 lg 2 kohaselt põhineb Riigikohtu otsus alama astme kohtu otsusega tuvastatud faktilistel asjaoludel ning Riigikohus ei tuvasta kaebuse aluseks olevaid faktilisi asjaolusid.

HKMS § 16 lg 3 sätestab, et kohus hindab kõiki tõendeid nende kogumis ja vastastikususes seoses ning ühelgi tõendil ei ole halduskohtu jaoks ette kindlaks määratud jõudu.

Kolleegium peab põhjendamatuks kassaatori väidet, et kohtud on rikkunud tõendite kogumis hindamise põhimõtet. Kolleegium on seisukohal, et kohtute tegevuses tõendite hindamisel ei saa välja tuua menetlusnorme, mille rikkumine võinuks kaasa tuua teistsuguse hinnangu ja mis tingiks asja saatmise uueks arutamiseks alama astme kohtule.

II

11.Tehingute hindamine näilike tehingutena on kohtute arvates viinud maksuhalduri väärale järeldusele, et OÜ Niiter on kajastanud käibedeklaratsioonides ebaõigeid andmeid. Samuti on tehingute kvalifitseerimine näilikeks viinud ebaõige järelduseni, et OÜ Niiter tegi mittenõuetekohase kuludokumendi (fiktiivse arve) alusel väljamakse, mis TuMS § 51 lg 2 p 3 kohaselt on ettevõtlusega mitteseotud kulu, millelt residendist äriühing maksab tulumaksu.

Aktsepteerides alama astme kohtute poolt tõenditele antud hinnangut tehingute tegeliku toimumise osas, nõustub kolleegium ka kohtute järeldusega, et käibe- ja tulumaksu määramine seoses müügitehingutega polnud põhjendatud.

12.Käibemaksukohustuse osas peab kolleegium siiski vajalikuks märkida järgmist. Käibemaksuseadusest tuleneb ettevõtjate vahelise käibe puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. KMS § 29 lg 1 kohaselt on maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma maksustamisperioodil selle seaduse § 3 lõikes 4 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Sisendkäibemaks on KMS § 29 lg 3 p 1 kohaselt maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks.

Kuigi ettevõtjate vaheline käibe maksustatakse, ei teki sellest ettevõtja jaoks tegelikku maksukoormust, st et kahe ettevõtja vaheline tehing jääb kokkuvõttes maksuvabaks. Kui ettevõtja kasutab sisseostetud kaupu või teenuseid otseselt või kaudselt uute maksustatavate kaupade tootmiseks, tagatakse talle sisendkäibemaksu kohese mahaarvamise õigus. Isegi olukorras, kus tehingute näilikkus oleks tõendamist leidnud, poleks eeldusel, et äriühingud on tehingutelt makstavat käibemaksu ja mahaarvatavat sisendkäibemaksu korrektselt kajastanud, saanud kahe tehingu tulemusena äriühingud kokkuvõttes kasu ning riigil poleks sellisel juhul mingit reaalselt tulu saadava käibemaksu näol.

Asjas ei ole tuvastatud, et müüja on maksnud käibemaksu vähem, kui ostja sisendkäibemaksu maha arvas. Samuti pole tuvastatud, et tegemist on maksupettusega, näiteks et tehingutega on püütud varjata kauba oma tarbeks kasutamist. Seega tuleb nentida, et käibemaksu täiendav määramine oleks olnud lõppkokkuvõttes eesmärgipäratu ka juhul, kui tehingud, mille alusel käesoleval juhul OÜ-le Niiter määrati käibemaks, oleksid olnud näilikud.

III

13.Vaidlustatud maksuotsuse kohaselt on tulumaksu (173 918 krooni) määratud ka OÜ Niiter väljamaksetelt summas 495 000 krooni, mis seisnes laenu andmises OÜ-le Alamõisa Farm. Maksuhaldur on need väljamaksed kvalifitseerinud ettevõtlusega mitteseotud vara soetamiseks, millelt tuleb tasuda tulumaks.

14.Tulumaksuseaduse alusel maksustatakse tulumaksuga nii ettevõtlusega mitteseotud kulud (TuMS § 51) kui ka ettevõtlusega mitteseotud muud väljamaksed (TuMS § 52). TuMS §-de 51 ja 52 eesmärk on sätestada tulumaksu tasumise kohustusel kõigil juhtudel, kui väljamakse pole tehtud ettevõtluseks (vt ka Riigikohtu halduskolleegiumi 25. aprilli 2007. a otsus haldusasjas nr 3-3-1-11-07).

Selleks et otsustada, kas maksuhaldur on õigesti tulumaksuga maksustanud OÜ Niiter poolt laenu andmist OÜ-le Alamõisa Farm, tuleb välja selgitada, kas tegemist oli ettevõtlusega seotud või mitteseotud väljamaksega.

15.TuMS § 52 lg 1 sätestab: «Residendist äriühing, välja arvatud krediidasutus, maksab tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetelt, välja arvatud juhul, kui nendelt väljamaksetelt on kinni peetud tulumaks § 41 alusel või tasutud tulumaks vastavalt §-dele 48–51.»

Vastavalt TuMS § 52 lg 2 punktile 1 on ettevõtlusega mitteseotud väljamakse selle sätte tähenduses ka ettevõtlusega mitteseotud vara soetamine. TuMS § 15 lg-st 1 tulenevalt peetakse vara soetamisena silmas ka nõudeõiguse soetamist.

Seega ei välista TuMS § 52 lg 1 ja TuMS § 52 lg 2 p 1 laenu näol tehtud väljamakse käsitamist ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena ega selle tulumaksuga maksustamist, kui tegemist pole krediidasutusega.

16.Kassaatori arvates tuleb ettevõtlusega seotud väljamakse mõiste sisustamisel lähtuda ka TuMS § 32 lg-st 2. Nimetatud säte, mis reguleerib küll füüsilisest isikust ettevõtja tuludest kulude mahaarvamist, sätestab, et kulu on ettevõtlusega seotud, kui see on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil või on vajalik või kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud.

17.Sisustades mõistet «ettevõtlusega seotud kulu» on halduskolleegium oma varasemas praktikas (17. mai 1999. a määrus haldusasjas nr 3-3-1-21-99) leidnud järgmist: «Selleks, et tunnistada kulutus ettevõtlusega seotuks, peab olema tõendatud seos tehtud kulutuse ning sama isiku ettevõtluse eesmärgi vahel. Kulutus on ettevõtlusega seotud, kui selle kulutuse tegemine oli otseselt tingitud maksumaksja ettevõtlusest ja kulutus oli vajalik ettevõtluse alustamiseks, säilitamiseks või arendamiseks.»

Viidatud kohtuasjas rõhutas kolleegium veel, et «kulutuse seotus ettevõtlusega sõltub maksumaksja ettevõtluse olemusest. Iga üksiku kulutuse seotust ettevõtlusega tuleb hinnata lähtudes ettevõtluse sisust. Seepärast tuleb vajaduse korral välja selgitada näiteks ettevõtja tegevusala, ettevõtluse asukoht, ettevõtluses kasutatava vara koosseis, samuti kellele ning milliste lepingute alusel maksumaksja kaupu müüb või teenuseid osutab. Maksumaksja poolt esitatud tõendeid tuleb hinnata kogumis, lähtudes tema tegelikust majandustegevusest.»

18.Selleks et otsustada, kas laenu andmine on ettevõtlusega seotud või mitte, tuleb hinnata ettevõtja majandustegevust tervikuna.

Üldjuhul tuleb eeldada, et mistahes investeeringu tegemine (kaasa arvatud laenu andmine) on ettevõtlusega seotud, kui sellelt on eeldatavasti võimalik saada tulu ning laenu andmine vastab sedalaadi tehingu tavapärastele tingimustele. Samuti tuleb arvestada ka laenu andja ja saaja omavahelisi suhteid (seotus osaluse või juhtimise kaudu, varasem või tulevikus kavandatav koostöö jms). Oluline võib olla arvestada ka laenu andja võimalikke alternatiive investeerimisel ning laenu saaja alternatiivseid võimalusi laenu saamisel.

Põhjendamatu on maksuhalduri lähenemine, et laenu andmiseks tehtud väljamakse tulumaksuga maksustamisel on oluline, kas laenu andmine kuulub äriühingu põhitegevuse hulka.

19.Hindamiseks laenu vastavust tavapärastele tingimustele, tuleb eelkõige tähelepanu pöörata laenu tagasimakse tähtajale ja laenusaaaja võimele saadud laenu tagasi maksta. Tagasimaksmise tõenäosuse seisukohast on oluline analüüsida laenusaaaja olemasolevat ja kavandatavat äritegevust, tema äriplaani või muud majandustegevusega seonduvat informatsiooni.

Tulumaksuga maksustamine TuMS § 52 lg 2 p 1 alusel on õigustatud eelkõige siis, kui laenulepingu tingimustest ja laenu kasutamisest nähtub, et laenu ei kavatseta tagasi maksta või see osutub ilmselgelt võimatuks.

Laenu võib osutada laenuandja ettevõtlusega mitteseotud väljamakseks näiteks juhul, kui laenusaaaja tegevus raha kasutamisel viitab ilmselgelt tagasimaksmise võimatusele. Ettevõtlusega mitteseotusele võib viidata laenu andmine ebamõistlikult pikaks ajaks, ebamõistlik tagasimakse graafik, tagasimakse tähtaja korduv pikendamine või laenusumma korduv suurendamine. Hinnates laenusaaaja suutlikkust laenu tagasi maksta on oluline arvestada ka tagatise olemasolu.

20.Laenu andmine on suunatud tulu saamisele eelkõige siis, kui lepitakse kokku ka intressi tasumises. Majandustegevuse seisukohast kohane intressimäär sõltub erinevatest kriteeriumitest nagu laenu suurus, tagasimakse tähtaeg, tagatise olemasolu ja väärtus, tagasimakseperioodi pikkus jm. Tulumaksuga maksustamisel ei saa lähtuda VÕS §-st 94 ega TuMS § 48 lg 4 p 6 alusel rahandusministri määrusega kehtestatud intressimäärast.

Kui residendist juriidilise isiku poolt antud laenu intressimäär on madalam sama liiki laenude puhul tavapäraselt kokku lepitavast intressi määrast, ei maksustata üldjuhul mitte laenusummat, vaid kohaldatud intressi ja turutingimustele vastava intressi vahet. Erinevate isikute puhul võib selline intressi vahe maksustamine toimuda vastavalt TuMS § 29 lg-le 7, § 48 lg 4 p-le 6 või § 50 lg-le 4.

21. Kolleegium mõnab, et erandlikel asjaoludel võib ettevõtlusega seotuks lugeda ka intressita laenu. Seda näiteks juhul, kui laenuandja saab laenuhingust kasu mõnel muul viisil (soodustused, osa ühise äriprojekti kasumist vms).

22. Ringkonnakohus on käesolevas asjas laenu põhimakse ja intressi nõudeõiguse soetamist ettevõtlusega seotud kuluks kvalifitseerides õigesti leidnud, et vara (nõudeõigus) loetakse ettevõtluseks vajalikuks siis, kui see on soetatud ettevõtlustulu saamise eesmärgil. Seejuures on ringkonnakohus aga pidanud oluliseks rõhutada, et nõudeõiguse saab lugeda OÜ Niiter ettevõtluseks vajalikuks varaks seetõttu, et pooled on leppinud kokku intressi maksmise kohustuses ja et intressitulust, mida laenuandja antud laenult saab, on tema ettevõtluse tulu tervikuna arvestades märkimisväärne. Kolleegium leiab, et ettevõtlusega seotuse hindamisel ei ole oluline, milline on intressitulust osakaal võrreldes ettevõtja muude tuludega. Erinevate tulude osakaal sõltub erinevatest tegevusvaldkondadest tulenevatest majandusnäitajatest, millel pole laenu andmise seost.

23. Nii OÜ Niiter kui ka OÜ Alamõisa Farm ainuosanikuks ja juhatuse ainsaks liikmeks on sama füüsiline isik. Maksuhaldur kassaatorina on kohtupraktika ühtlustamise aspektist pidanud oluliseks Riigikohtu hinnangut laenu seotusele ettevõtlusega juhul, kui laenu andja ja saaja on selliselt seotud.

Tulumaksuga maksustamist laenude andmisel ja tagastamisel residendist juriidilise isiku ja temaga seotud füüsilise isiku vahelise laenusuhte puhul reguleerib TuMS § 51 lg 4. Residendist juriidilise isiku ja temaga seotud isiku vaheliste tehingute maksustamist käsitleb ka TuMS § 50 lg 4, mis kahe residendist juriidilise isiku vaheliste tehingute suhtes kehtib siiski alates 1. jaanuarist 2007 ega pole seega kohaldatav käesoleva vaidluse lahendamisel.

Kolleegium peab vajalikuks märkida, et ka seotud isikute vaheliste laenude puhul tuleb laenu andmist hinnata eelpool loetletud kriteeriumitest lähtuvalt. Kui selliste isikute vahelise laenu andmise puhul ei kohaldu TuMS § 50 lg 4 ja § 51 lg 4, tuleb laenu andmist tagastamiseks ettevõtlusega seotuse hindamisel muuhulgas vaadelda ka lepingupoolt muud omavahelisi suhteid.

24. Pidades laenu andmist käesoleval juhul ettevõtlusega seotud väljamakseks, ei ole kohtud tuvastanud, et tegemist oleks olnud laenu andmisega, mille tagasimaksmine on vähetõenäoline või et esineksid mingid muud asjaolud, mis annaksid alust arvata, et laenu andmisega on soovitud vältida või vähendada maksukohustust.

MKS § 84 võimaldab majandusliku tõlgendamise meetodi abil käsitleda laenu andja poolt laenu andmisena kvalifitseeritud tehingut vastavalt selle tegelikule majanduslikule sisule. Ka laenu andmist, mis algsest on ettevõtlusega seotud, võib pärast laenulepingu tingimuste hilisemat muutmist (näiteks tagasimakse tähtaja pikendamine vms) osutada ettevõtlusega mitteseotuks ning kuulub siiski tulumaksuga maksustamisele.

Seega on maksuhalduril ka pärast kohtuotsuse jõustumist võimalik laenu andmisega seonduvate asjaolude muutumise korral hinnata laenu andmist seotust (või selle puudumist) ettevõtlusega uuesti ja kohase aluse olemasolul maksustada ettevõtlusega mitteseotud vara soetamiseks tehtud väljamakset tulumaksuga.

25. Eeltoodud põhjustel tuleb kassatsioonkaebus jätta rahuldamata. Ringkonnakohtu otsuse motiive tuleb muuta, asendades need OÜ Niiter poolt laenu andmiseks tehtud väljamaksete tulumaksuga maksustamist puudutavas osas käesoleva otsuse kolmandas alajaotuses toodud põhjendustega.

26. HKMS § 92 lg 1 kohaselt kannab menetluskulud pool, kelle kahjuks otsus tehti.

Halduskohus on OÜ Niiter kasuks välja mõistnud advokaadi kulud summas 15 399 krooni ja kaebuse esitamisel tasunud riigilõivu 5000 krooni (kokku 20 399 krooni). Ringkonnakohtu otsusega jäeti halduskohtu otsus muutmata. Ringkonnakohus otsustas jätta OÜ Niiter kulud apellatsioonistmes tema enda kanda, kuna õigusabi eest tasumine polnud tõendatud. Kassatsioonistme menetluses ei ole OÜ Niiter täiendavalt menetluskulude väljamõistmist taotlenud. Vaidlust menetluskulude suuruse üle asjas ei ole.

Seega tuleb Maksu- ja Tolliametiga Lõuna maksu- ja tollikeskusele välja mõista menetluskulud vastavalt halduskohtu poolt otsustatud jaotusele kokku 20 399 krooni.

Tõnu ANTON

Jüri PÕLD

Harri SALMANN