



RIIGIKOHUS



ÕIGUSTEABE- JA KOOLITUSOSAKOND

Sisendkäibemaksu mahaarvamine Riigikohtu praktikas

Riigikohtu praktika ülevaade

Liina Reisberg

analüütik

Tartu

2019

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE ÕIGUS	4
2. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE MAKSUSTATAVA KÄIBE TARBEKS	6
2.1 SISULINE EELDUS: TEHING ON TOIMUNUD VÕI TEENUS ON OSUTATUD	7
2.1.1 Ostja heausksuse eeldus	9
2.1.2 Ostja hoolsuskohustus	9
2.1.2.1 Käibemaksukohustuslase registrikande olemasolu kontrollkohustus ostja hoolsuskohustuse raames	10
2.1.2.2 Müüja esindaja volituste ja käitumise õiguspärasuse kontrollkohustus ostja hoolsuskohustuse raames	10
2.1.2.3 Müüja isiku tuvastamise kohustus ostja hoolsuskohustuse raames	10
2.1.2.4 Eriseadusest tulenev hoolsuskohustus	11
2.1.2.5 Äris nõutav hoolsuskohustus	11
2.1.2.6 Kõrgendatud hoolsuskohustus tehingute ahela korral	12
2.1.2.7 Hoolsuskohustuse ulatus ja „pidi teadma“ kriteerium	12
2.1.2.8 Hoolsuskohustuse rikkumise tagajärg.....	13
2.1.3 Ostja seotus maksupettusega ja „teadis“ kriteerium	13
2.2 NÄILIKE JA MAKSUDEST KÕRVALEHOIDUMISE EESMÄRGIL TEHTUD TEHINGUTE ARVESTAMINE SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISEL	16
2.2.1 Näilik tehing	16
2.2.2 Maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehing	18
2.3 FORMAALSED EELDUSED	19
2.3.1 Nõuetekohane arve	19
2.3.2 Registrikanne.....	21
2.4 TÕENDAMINE	22
3. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE ETTEVÕTLUSEGA SEOTUD TEHINGUTE TARBEKS	23
3.1 ELURUUMI ÜÜRILE VÕI RENDILE ANDMINE	23
3.2 TÕENDAMISKOORMUS	25
4 SISENDKÄIBEMAKSU OSALINE MAHAARVAMINE JA KORRIGEERIMINE 26	29
KOKKUVÕTE	29
KASUTATUD RIIGIKOHTU PRAKTIKA	30

SISSEJUHATUS

Riigikohus on viimase 20 aasta jooksul (1999–2018 k.a) lahendanud üle 60 sisendkäibemaksu mahaarvamist puudutava vaidluse. Kohtupraktikat on kogunenud nii palju, et selles hõlpsamaks orienteerumiseks on põhjendatud anda sellest ülevaade. Siinse praktika ülevaate eesmärk on esitada Riigikohtu seisukohad süstematiseeritud kujul ja eristades arenguid ajateljel ning tuues välja kõige värskem praktika. Vaatamata sellele, et tegemist on Riigikohtu praktika ülevaatega, tuleb silmas pidada, et Riigikohus võtab õiguslikke seisukohti üksnes kohtulahendites.

1. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE ÕIGUS

Käibemaksuseaduse¹ (KMS) § 1 lg 2 järgi rakendatakse käibemaksu **lisandunud väärtuse maksuna**, välja arvatud samast seadusest tulenevatel erijuhtudel. Riigikohus rõhutas juba 2002. aastal, et lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks on **sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus**. Riigikohus selgitas, et sellega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga ning et ei tekiks käibemaksu kumuleerumist. Reaalne maksulaekumine eelarvesse tekib alles siis, kui ostjaks osutub isik, kellel ei ole käibemaksu mahaarvamise õigust. Riigikohus hoiatas, et kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist. Võimalus arvata maha käibemaksu ostudelt, mis ei ole seotud maksustatava käibega, tekitaks mõnel ettevõtjal võimaluse müüa oma tooteid lõpptarbijale käibemaksu võrra odavamalt, mis omakorda looks lubamatu konkurentsieelise.² Käibemaks on niisiis tarbijat, mitte aga ettevõtjat koormav maks.³

KMS § 29 lõikes 3 on defineeritud **sisendkäibemaksu mõiste**: sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt:

- 1) teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks;
- 2) imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks;
- 3) ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks.

KMS § 29 lg 1 sisaldab mitut erinevat sisendkäibemaksu mahaarvamise alust, on viidanud Riigikohus.⁴ KMS § 29 lg-ga 1 nähakse ette maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamise kord:

„Maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil käesoleva seaduse § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavad tehingud (§ 16), tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Maha võib arvata ka ühendusevälise riigi isikule osutatava käesoleva seaduse § 16 lõike 2 punktides 1 ja 6 või lõikes 2¹ nimetatud teenuse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaksu.“

Riigikohtul on praktikat kogunenud kahe aluse – maksustatava käibe ja ettevõtlusega seotud kulu – kohta (vt ptk 2 ja 3).

Riigikohus on juba varases praktikas selgitanud, et kuigi ettevõtjate vaheline käive maksustatakse, ei teki sellest ettevõtja jaoks tegelikku maksukoormust, st et kahe ettevõtja

¹ Käibemaksuseadus – RT I, 29.11.2018, 8.

² RKHKo 28.05.2002, [3-3-1-21-02](#), p 18.

³ Vt Riigikohtu vanemat praktikat: RKHKo 8.03.1999, [3-3-1-5-99](#); RKHKo 07.02.2000, [3-3-1-50-99](#) ja RKHKo 22.02.2001, [3-3-1-62-00](#).

⁴ RKHKo 19.05.2009, [3-3-1-32-09](#), p 9. See viide oli tehtud KMS varasemale redaktsioonile, ent peab paika ka KMS kehtiva regulatsiooni (jõust. 01.05.2018) kohta.

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.⁵ Kohene mahaarvamine on oluline põhimõte, ent mahaarvamise õiguse tekke ajahetke määramine võib olla probleemne olukorras, kui nt ehitist alles ehitatakse või vara ei ole veel hakatud kasutama. Sellega oli tegu vaidluses 3-3-1-53-16, milles Riigikohus rõhutas, et haldusakti õiguspärasust tuleb hinnata haldusakti andmise hetkel olemasolevate faktide põhjal (HMS § 54, HKMS § 158 lg 2) ning et maksuotsuse vaidlustamisel lasub tõendamiskoormus maksukohustuslasel (MKS § 150 lg 1). Riigikohus ütles, et lähtekohana tuleb silmas pidada **käibemaksu neutraalsuse põhimõtet**, sh seda, et sisendkäibemaks arvatakse maha kohe maksustatava käibe tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel, sõltumata sellest, millal tegelikult hakatakse kaupa või teenust majandustegevuses kasutama. Lähtuda tuleb kavatsusest ja tegelikust võimalusest kaupu ja teenuseid ühel või teisel otstarbel kasutada. Seetõttu tuleb maksukohustuslasele anda võimalus esitada tõendid ja põhjendused näitamaks, et kaupu ja teenuseid on soetatud majandustegevuse tarbeks. Kui äriplaani teostumiseks pole õiguslikke või muid takistusi ning äriplaani on usutav, tuleb maksukohustuslasele anda võimalus arvata sisendkäibemaks kohe maha.⁶ Viimati rõhutas Riigikohus sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse olulisust 15.11.2018 a otsuses nr [3-16-517/32](#), milles on öeldud, et: Euroopa Kohtu praktika kohaselt kindlustab ühtne käibemaksusüsteem, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest käibemaksuga maksustatav.⁷

Käibemaksudirektiivi (nõukogu 28. novembri 2016. a direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) art 168 järgi saab isik kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust juhul, **kui ta tegutseb kauba või teenuse omandamise ajal maksukohustuslasena** selle direktiivi tähenduses ja kasutab asjaomaseid kaupu või teenuseid maksustatavate tehingute tarbeks.⁸ Eestis on isik, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud, tavamõistes maksukohustuslane. Euroopa Liidu õiguse järgi see tingimata nii ei ole. Näiteks haldusasjas nr [3-3-1-53-16](#) otsustas Riigikohus, et mahaarvamise õigus tuleb kindlaks määrata selle põhjal, kelleks isik kauba või teenuse soetamisel tegutses. Kui isik soetab kauba üksnes isiklikuks kasutuseks, tegutseb ta eraisikuna, mitte maksukohustuslasena direktiivi mõttes. Kui ta hiljem võtab esialgu isiklikuks kasutuseks soetatut kasutusse ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks, sisendkäibemaksu korrigeerimise õigust ei teki.⁹ Küll on korrigeerimine võimalik olukorras, kus kapitalikaup on esmalt kasutusel maksust vabastatud tegevuses, mille puhul on mahaarvamine algul välistatud, ja hiljem korrigeerimisperioodil on see kasutusel käibemaksuga maksustatavas tegevuses.¹⁰

⁵ RKHKo 30.05.2007, [3-3-1-22-07](#), p 11.

⁶ RKHKo 26.01.2017, p 18. Vt ka RKHKo 28.09.2006, 3-3-1-47-15, p 16; RKHKm 18.10.1999, 3-3-1-32-99, p 2); Euroopa Kohtu 1.03.2012. a otsus asjas nr C-280/10, p 37; 22.03.2012. a otsus asjas nr C-153/11, p-d 39–49.

⁷ vt nt C-672/16: Imofloresmira - Investimentos Imobiliários SA, p 38 ja seal viidatud kohtupraktika.

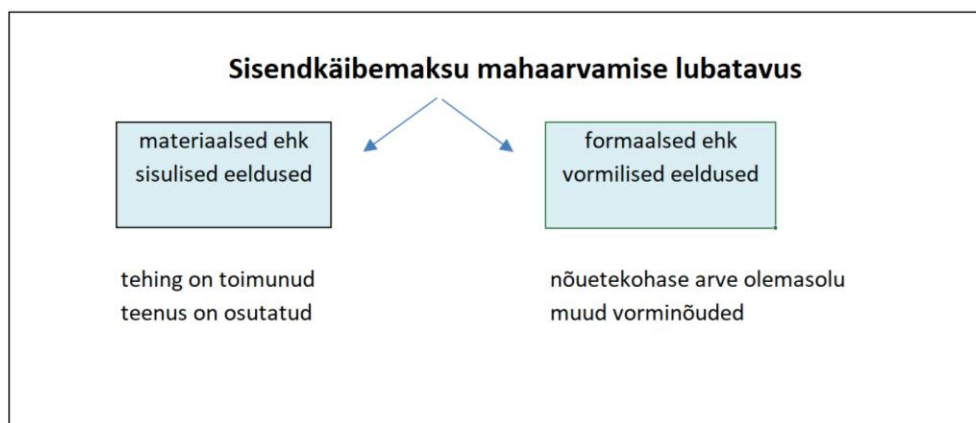
⁸ vt nt C-140/17: Gmina Ryjewo, p 34 ja seal viidatud kohtupraktika.

⁹ Vt Euroopa Kohtu 11.07.1991. a otsus asjas nr C-97/90, p-d 8–12; 6.05.1992. a otsus asjas nr C-20/91, p 17; 30.03.2006. a otsus asjas nr C-184/04, p-d 37–38; 23. 04.2009. a otsus asjas nr C-460/07, p 44; samuti 18.07.2013. a otsus asjas nr C-78/12, p-d 60–61; vrdl ka 1.03.2012. a otsus asjas nr C-280/10, p 31.

¹⁰ vt Euroopa Kohtu 30.03.2006. a otsus asjas nr C-184/04, p 42.

2. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE MAKSUSTATAVA KÄIBE TARBEKS

Riigikohtu praktikas, mis omakorda tugineb Euroopa Kohtu praktikale, eristatakse sisendkäibemaksu maha arvamise lubatavuse **materiaalseid (sisulisi) ja formaalseid (vormilisi) eeldusi**. Materiaalseks eelduseks on see, et on olemas SKM mahaarvamise õigus – kas teenust osutati või kas kaup on olemas. Materiaalse eeldusena on käsitletud ka seda, et tehing ei ole näilik või teeseldud ehk tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. SKM maha arvamise lubatavuse formaalseks eelduseks on menetluslike nõuete järgimine (nt nõuetekohase arve olemasolu).



Joonis 1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise lubatavus.

Riigikohus ei ole oma varasemas praktikas sellist jaotust sõnaselgelt välja pakkunud, ent seda kasutatakse vähemasti alates 2016. aastast tuginedes Euroopa Kohtu seisukohtadele.¹¹ Samas on ka enne 2016. a tehtud lahendites eristatud asjaolude kogumeid, mis mahaarvamise alusetuks muudavad s.t Riigikohus on ka varem järeldanud, et teatud juhtudel ei ole nõude lubatavuse sisulised eeldused täidetud. Riigikohtu 2009. a praktikas on näiteks öeldud, et sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagastamise taotlemine võib olla alusetu eeskätt juhtudel: kui tehingu poolte vahel esineb pettusele viitav seos; kui on tõendatud kaebaja osavõtt maksupettusest, kaebaja hooletusest tingitud pahausksus või muud asjaolud, mis annavad alust järeldada, et arvetel märgitud käivet faktiliselt ei toimunud; kui ostja ei näita üles äris nõutavat või tavapärast hoolsust, arvestades kaupade või teenuse iseärasusi, eriti juhul, kui väljapoole maksuõigust jääv seadus paneb tehingu poolele täiendavaid kohustusi ostu-müügi vormistamiseks või müüja isikusamasuse kontrollimiseks; kui ostja ei teadnud ega pidanudki teadma, et müüja pole tegelik müüja ning see asjaolu ei võinud selguda ka ostja poolt äris nõutava ja tavapärase hoolsusega käituses.¹² Need olukorrad kuuluvad jaotuses – nõude sisulised ja formaalsed eeldused – sisuliste eelduste kontrolli esimesse. Samas tuleb mõnda, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tuvastamisel võivad eelloetletud asjaolude kogumid omavahel sulanduda (vt ptk 2.1). Nende kogumite piiritlemine ei ole Riigikohtu praktikas selgelt välja joonistunud ja on tugevasti sõltuv konkreetse kaasuse asjaoludest.

¹¹ RKHKo 13.04.2016, [3-3-1-51-15](#), p 11.

¹² RKHKo 19.05.2009, [3-3-1-32-09](#), p 10; vt ka seal viidatud praktika.

Formaalsetest eeldustest puudutab Riigikohtu praktika kõige enam nõuetekohast arvet. Eristatakse olulisi ja ebaolulisi vormivigu.¹³

2.1 SISULINE EELDUS: TEHING ON TOIMUNUD VÕI TEENUS ON OSUTATUD

Ostjal on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kui on olemas maksustatav käive s.t kaup on tegelikult müüdud või teenust tegelikult osutatud. Vastupidisel juhul ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise sisuline eeldus täidetud. See põhimõte on Euroopa Kohtu praktikas kinnistunud ja sellele on Riigikohus korduvalt viidanud. Näiteks asjas nr [3-3-1-30-15](#) seisab: „Käibemaksualaseid kuritarvitusi puudutavates lahendites on Euroopa Kohus üldpõhimõttena rõhutanud, et liidu õigusnorme ei saa ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil.¹⁴ Pettuse korral ei ole täidetud ka need objektiivsed kriteeriumid, millel põhinevad direktiivi¹⁵ mõisted „**kaubatarne** või **teenuste osutamine** maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“ ja „**majandustegevus**“.¹⁶

2016. aastal võttis kolleegium oma praktika kokku, tuues välja, et on korduvalt rõhutanud, et maksuotsuse faktiliseks aluseks¹⁷ võib olla kas:

- asjaolu, et isik on seotud maksupettusega või
- ta teadis, et tegemist pole tegeliku müüjaga,
- või järeldus, et ta pidi seda teadma.¹⁸

Pikema aja jooksul maksuotsuse faktilises aluses eristatud asjaolude kogumeid: „teadis“ ja „pidi teadma“ on Riigikohtu praktikas kasutatud ning tõlgendatud üle kümnendi ning seejuures nimetatud mitmeti: maksuotsuse faktilisteks alusteks, kriteeriumiteks, tingimusteks, olukordadeks, asjaolude kogumeiks ja hinnanguiks.¹⁹ Need hõlmavad teadmist või teadma pidamist, et müüja pole tegelik müüja või teenuse osutaja; et riigile käibemaksu üle ei kanta või et arve on fiktiivne.²⁰ „Teadis“ ja „pidi teadma“ kriteeriumit on käsitletud peamiselt koos, aga võiks öelda, et nad ei moodusta siiski sümmeetrilist paari. „Teadis“ ja selle vastand „ei teadnud“ on teadmise tõendamise küsimus, samal ajal kui „pidi teadma“ versus „ei pidanud teadma“ on hoolsuskohustuse ulatuse küsimus, ent seda on käsitletud ka kaudselt tõendatud teadmisenä. Nii „teadis“ kui ka „pidi teadma“ olukorra puhul saab maksude tasumisest kõrvalehoidmist

¹³ RKHK 29.02.2016, [3-3-1-59-15](#), p 9 ja selles viidatud praktika.

¹⁴ Euroopa Kohtu 21.02.2006. a otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax plc jt, p 68 ja seal viidatud kohtupraktika; 6.07.2006. a otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, p 54; 21.06.2012. a otsus liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11: Mahagéban ja David, p 41 ning 6.12.2012. a otsus kohtuasjas C-285/11: Bonik, p 36.

¹⁵ Euroopa Liidu direktiiv 2006/112/EÜ.

¹⁶ Halifax jt, p 59; Kittel ja Recolta Recycling, p 53; Bonik, p 38; 13.03.2014. a otsus kohtuasjas C-107/13: FIRIN OOD, p 41. RKHKo 27.01.2016, [3-3-1-30-15](#), p 18.

¹⁷ Mõistet "maksuotsuse faktiline alus" on kolleegium kasutanud kitsamas tähenduses kui mõistet "maksuotsuse andmise faktiline alus". Maksukohustuslasele omistatava käitumise kvalifikatsioon on vaid osa maksuotsuse andmise faktilisest alusest MKS § 46 lg 3 p 5 tähenduses ega ole seetõttu sellega samastatav. Kuid selleks, et maksukohustuslasel oleks võimalik enda suhtes tehtud otsust mõista ja vajaduse korral tõhusalt vaidlustada, peab olema üheselt arusaadav talle ette heidetav käitumine (RKHK [3-3-1-27-14](#), p 15 jj; RKHKo 09.01.2013, [3-3-1-38-12](#), p 21). RKHKo 14.12.2016, [3-3-1-77-16](#), p 16.

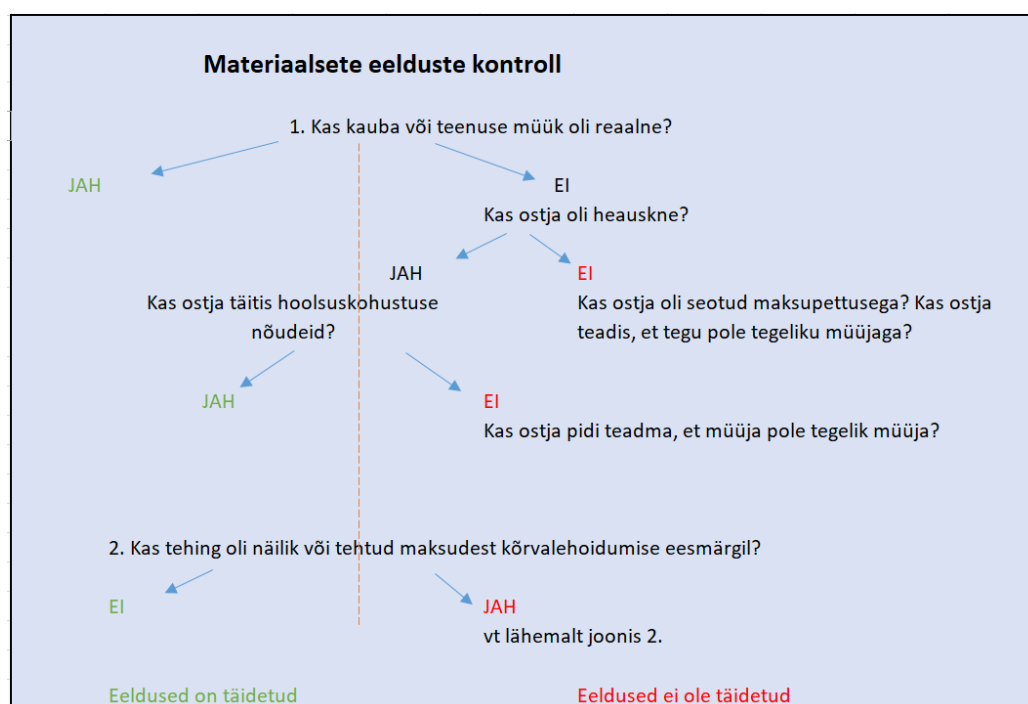
¹⁸ RKHKo 14.12.2016, [3-3-1-77-16](#), p 16.

¹⁹ Vt RKHKo 05.06.2006, [3-3-1-34-06](#), p 13 ja 14; RKHKo 28.09.2006, [3-3-1-47-06](#), p 9–10 ja hilisemad; nt RKHKo 21.11.2018, [3-12-1360/131](#), p 29.

²⁰ Riigikohtu halduskolleegium on soovitanud kasutada termini "fiktiivne" arve/tehing asemel termineid "võltsarve" ja vajadusel ka "näilik tehing", eristades seejuures sellist näiliku tehingut, millega varjatakse teist tehingut. (RKHKo 12.12.2012, [3-3-1-23-12](#), p 17; RKHKo 09.05.2013, [3-3-1-81-12](#), p 16). Kriminaalkolleegium jagab neid seisukohti. (RKHKo 20.01.2014, [3-1-1-133-13](#), p 25).

käsitada Euroopa Kohtu praktika järgi kuritarvituseks. Riigikohtu 2016. aasta praktikas põhjendatakse Euroopa Kohtu seisukohtadega ja direktiiviga, et ette nähtud mahaarvamisoiguse korruga ei ole kooskõlas see, kui mahaarvamisoigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija.²¹ Kuid maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, tuleb pidada direktiivi seisukohalt osaliseks selles pettuses, sõltumata sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevatel maksustatavate tehingute tegemisel maksueelse või mitte.²² Seega nii „teadmise“ kui ka „teadma pidamise“ olukorra puhul on maksude tasumisest kõrvalehoidmine kuritarvitus Euroopa Kohtu praktika mõttes.²³ Maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksupettuses ja seadnud ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise, ei saa tugineda ei neutraalse maksustamise ega õiguskindluse ega ka õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetele.²⁴

Kui Riigikohtu varast ja praegust praktikat integreerida, siis võib joonistada sisendkäibemaksu mahaarvamise nõude materiaalsete eelduste kontrolliskeemi.



Joonis 2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise lubatavuse materiaalsete eelduste kontroll.

Tuleb siiski silmas pidada, et see skeem on üldistatud järeldus pikaajalisest praktikast. Iga üksik Riigikohtu lahend ei pruugi skeemi ülesehitust järgida. Iseäranis tuleb küsimuse nr 1 kohta mõõnda, et Riigikohtu sõnastuses ei pruugi alati olla ostja teadmise ja teadma pidamise lahutamine erinevatele skeemi astmetele tuvastatav.

Lisaks, Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse välistamiseks peab täidetud olema kaks tingimust:

²¹ Bonik, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika ning FIRIN OOD, p 42; RKHko 27.01.2016, [3-3-1-30-15](#), p 18.

²² Kittel ja Recolta Recycling, p 56; Mahagéban ja David, p 46; Bonik, p 39; 13.02.2014. a otsus kohtuasjas C-18/13: Maks Pen EOOD, p 27.

²³ RKHko 21.11.2018, 3-12-1360, p 29.

²⁴ Euroopa Kohtu 7.12.2010. a otsus kohtuasjas C-285/09: R, p 54. RKHko 27.01.2016, [3-3-1-30-15](#), p 18.

1) asjaolude näol peab olema tegemist maksudest kõrvalehoidumisega ja

2) kõiki maksuhalduri kindlaks tehtud objektiivseid asjaolusid arvesse võttes peab olema tuvastatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisoiguse aluseks olnud tehinguga seoses hoiduti maksu tasumisest.²⁵

Kui võrrelda Euroopa Kohtu poolt seatud tingimusi joonisel toodud kontrollskeemiga, siis on näha, et Riigikohtu praktika on sellega kooskõlaline. Tingimus, et asjaolude näol peab olema tegemist maksudest kõrvalehoidumisega, on võrreldav skeemi küsimusega nr 2 tehingu näilikkuse või maksudest kõrvalehoidmise eesmärgil tehtud (teeseldud) tehingu kohta. Ja teine tingimus teadmise või teadma pidamise tõendamise kohta võtab kokku skeemi küsimuse nr 1, kas kauba või teenuse müük oli reaalne.

2.1.1 Ostja heausksuse eeldus

Kui kauba või teenuse müük ei olnud reaalne, kerkib küsimus, kas ostja teadis sellest. Üldiselt eeldatakse ostja **heausksust**. Riigikohtu halduskolleegium on korduvalt selgitanud, et käibemaksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja ning kui ta on sealjuures üles näidanud äris nõutavat või tavapärasest hoolsust müüja tuvastamiseks.²⁶ Asjaolust, et müüja ei käitu maksuõigussuhetes õiguspäraselt, ei tulene iseenesest, et ostja on käibemaksu maha arvanud alusetult.²⁷ Reeglina on välistatud ostja heausksus juhul, kui kaupa ei saadudki. Sel juhul puudub ostjal õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.²⁸

2.1.2 Ostja hoolsuskohustus

Käibemaksukohustuse puhul on oluline tehingu teise poole tuvastamine sellepärast, et kui müüja pole käibemaksukohustuslane, siis pole ka ostjal õigust käibemaksu maha arvata. Ainult käibemaksukohustuslasest müüjal on õigus lisada arvel kauba hinnale käibemaks. Teiseks tasub ostja koos kauba hinnaga käibemaksu müüjale, mitte vahetult riigile. Müüja on käibemaksu riigile tasumisel vahendaja rollis. Seega ei tule ostjal tasuda kauba hinnale lisatud käibemaksu ükskõik millisele müüjale, vaid ainult käibemaksukohustuslasele.²⁹ Riigikohtu praktikast tuleneb nendel põhjendustel, et sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagastamise taotlemine võib olla alusetu, kui ostja ei näita üles **äris nõutavat või tavapärasest hoolsust** müüja isikusamasuse kontrollimisel.

Aluse sellele seisukohale pani Riigikohtu 2003. aasta praktika, mis käis küll varasema KMS redaktsiooni kohta, ent milles kogunenud põhimõtteid saab kasutada ka kehtiva KMS rakendamisel. Riigikohus kujundas toona seisukoha, et maksukohustuslasest ostja on tegutsenud **heas usus**, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja, ning kui ta on sealjuures üles näidanud **äris nõutavat või tavapärasest hoolsust**. Ostja

²⁵ Euroopa Kohtu 13.02.2014. a otsus C-18/13: *Maks Pen EOOD*, p-d 31–32. RKHKo 02.06.2014, [3-3-1-27-14](#), p 23.

²⁶ vt RKHKo 16.04.2003, [3-3-1-29-03](#), p-d 9 ja 10, RKHKo 5.05.2003, [3-3-1-39-03](#), p-d 11 ja 12, RKHKo 8.05.2003 [3-3-1-43-03](#), p-d 9-11, RKHKo 2.06.2003, [3-3-1-40-03](#), p-d 8, 9 ja 13, RKHKo 12.06.2003, [3-3-1-52-03](#), p-d 10-12 ning RKHKo 20.06.2003, [3-3-1-49-03](#), p 18.

²⁷ Sellist järeldust kinnitab RKPSJVKo 6.03.2002, [3-4-1-1-02](#) (RT III 2002, 8, 74). Viidatud otsuse punktis 16 on Riigikohus asunud järgmisele seisukohale: "Käibemaksupettusega saab olla tegemist siis, kui müüja väljastab ostjale arve, kuid müüja jätab arvel näidatud käibemaksu riigile tasumata. Selles olukorras tekib riigil nõudeõigus müüja vastu. Ostjal ei ole kohustust kontrollida, kas müüja tasub riigile käibemaksu, ning üldjuhul pole see tal ka võimalik. Kui ostja on käitunud heauskselt, siis puudub alus piirata ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust." Sellele otsustele on korduvalt viidatud, vt nt [3-3-1-43-03](#), p 10.

²⁸ RKHKo 09.05.2012, [3-3-1-81-12](#), p 15.

²⁹ RKHKo 05.06.2006, [3-3-1-34-06](#), p-d 13–15; RKHKo 13.02.2008, [3-3-1-97-07](#), 12

hoosuskohustuse ulatuse hindamiseks tuleb arvestada ka kauba või teenuse iseärasusi ning sedalaadi kaupade ja teenuste müügi puhul nõutavaid või tavapäraseid tingimusi.³⁰ Hoosusnõuete täitmine on vajalik ka tõendite kogumise seisukohalt maksukohustuslasele endale.

Riigikohus on edasises praktikas täpsustanud, mida peab ostja oma hoosuskohustuse raames kontrollima.

2.1.2.1 Käibemaksukohustuslase registrikande olemasolu kontrollikohustus ostja hoosuskohustuse raames

Riigikohtu Euroopa Liitu astumise eelses praktikas on öeldud, et ostja peab kontrollima, kas arvel märgitud müüja on käibemaksukohustuslane.³¹ Riigikohtu värskeimas praktikas on seda seisukohta edasi arendatud. Haldusasjas nr [3-15-838](#) oli põhiküsimus selles, kas maksukohustuslasel on õigus arvestada sisendkäibemaksu arve alusel, mille väljastaja **ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud**. Riigikohus leidis, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa seada sõltuvusse ja ostja mahaarvamise õiguse kasutamist keelata ainuüksi põhjusel, et arve väljastaja ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, kui arve sisaldab kõiki andmeid, mis võimaldavad tuvastada tehingute sisu ja toimumise arvel märgitud isikute vahel. Asjaolu, et teenuse osutaja oli arvete väljastamise ajal käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud, ei takista ostjat mahaarvamisõigust kasutamast.³² (vt ka ptk 2.3. Formaalised eeldused)

2.1.2.2 Müüja esindaja volituste ja käitumise õiguspärasuse kontrollikohustus ostja hoosuskohustuse raames

Ostja ei pea oma hoosuskohustuse raames kontrollima müüja esindaja volitusi ega seda, kas müüja käitub maksuõigussuhetes õiguspäraselt, kui arve vastab vorminõuetele ja sellel arvel müüjana märgitud isik on kandud käibemaksukohustuslaste registrisse. See paneks ostjale ebamõistlikult koormava kohustuse, mille täitmine poleks alati võimalikki.³³ Seadusest ei tulene, et ostjal on müüja kontrollimise kohustus, kui arve on vormiliselt nõuetekohane ja arvel märgitud müüja on registreeritud käibemaksukohustuslane.³⁴ Arvestada tuleb, et see tõlgendus ei laiene olukordadele, kui müüja andmete kontrollimise kohustus tuleb eriseadusest.

2.1.2.3 Müüja isiku tuvastamise kohustus ostja hoosuskohustuse raames

Ostja selliseks hoosusnõude rikkumiseks, mis võib kaasa tuua sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kaotamise, on olukord, kui asja või teenuse eest tasutakse **suures summas sularahas ega tuvastata raha saanud isikut**, kusjuures väidetav müüja eitab oma osalemist tehingus. Ka siis, kui väidetava müüja korraldusel tasutakse kolmandale isikule, võib põhjendatult tekkida küsimus tegeliku müüja kindlakstegemisest. Kui müüja esindaja tuvastamise nõuet on rikutud sularahata arveldamise teel müüja pangakontole tasumisel, võib hoosusnõude rikkumine sarnastes asjades olla määrava tähtsusega siis, kui mõistlikult käituv ostja pidi aru saama, et tegemist pole tegeliku müüjaga. Sularahata arveldamise teel müüja

³⁰ RKHKo 02.06.2003, [3-3-1-40-03](#), p 9; RKHKo 12.06.2003, [3-3-1-52-03](#), p 12.

³¹ RKHKo 2.06.2003, [3-3-1-40-03](#), p 8. Kontrollida saab seda, kas arvel on märgitud käibemaksukohustuslase kood ja käibemaksu summa ning kas arvel märgitud käibemaksukohustuslane on registreeritud vastavas registris. Kui registreeritud käibemaksukohustuslane esitab arve, millel on tema käibemaksukohustuslase kood märgitud valesi, ei ole see selline asjaolu, mille tõttu ostja ei või käibemaksu maha arvata.

³² RKHKo 17.10.2017, [3-15-838/22 \(3-3-1-16-17\)](#), p 12–16.

³³ RKHKo 16.04.2003, [3-3-1-29-03](#), p 9.

³⁴ RKHKo 16.04.2003, [3-3-1-29-03](#), p 11.

pangakontole tasumisel ei saa müüja esindaja isiku tuvastamata jätmisest teha järeldust, et seetõttu pole teada tegelik müüja.³⁵

2.1.2.4 Eriseadusest tulenev hoolsuskohustus

Eriseadusest tulenevat ostja hoolsuskohustust on Riigikohus käsitlenud rahapesu tõkestamise ja metalli kokkuostuga seoses. **Rahapesu tõkestamise** seadusest tuleneva kohustuse kohta tuvastada väljamakse saanud isik, ütles Riigikohus, et kui väljapoole maksuõigust jääv seadus paneb ostjale täiendavaid kohustusi oma tehingupartneri kontrollimiseks ja ostja jätab sellise kohustuse täitmata, siis ei ole ostja näidanud üles nõutavat hoolsust ning sellest tulenevalt lasub tal kohustus tõendada, et kauba või teenuse müüja on tõepoolest arvel näidatud isik. Kui käibemaksukohustuslane jätab isiku tuvastamise nõude täitmata ega suuda tõendada tehingu tegelikku teist poolt, siis puudub tal käibemaksu mahaarvamise õigus, sest ta pole pidanud silmas nõutavat ja tavapärasest hoolsust ning seepärast tuleb pidada tegelikuks müüjaks tundmatut kolmandat isikut.³⁶

Metalli kokkuostu puudutavas vaidluses oli kokkuostjal **jäätmeseadusest** tulenev kohustus dokumenteerida metallijäätmete üleandja registri- või isikukood ja elu- või asukoht, samuti metallijäätmed kohale toimetanud sõiduki registreerimisnumber. Riigikohus oli nõus maksuhalduriga, kes tegi käibemaksu määramist põhjendades järelduse, et ostja pidi teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga seetõttu, et ta rikkus metallijäätmete kogujana hoolsuskohustust – jättis täitmata jäätmeseaduse §-s 106 sätestatud nõuded ja kogumata müüja andmed. Riigikohus leidis, et hoolsuskohustuse täitmata jätmise oli selles asjas oluline. Hoolsuskohustuse täitmata jätmise, mis seisnes metallijäätmete kokkuostu dokumenteerimise nõuete eiramises, võttis kaebajalt võimaluse esitada täiendavaid, seadusega nõutud dokumente (tõendeid) tehingute toimumise kinnituseks. Kui ostja täitnuks hoolsuskohustuse, kuid ta poleks mõistlikult käitudes ikkagi pidanud aru saama, et tegemist pole tegeliku müüjaga, oleks talle käibemaksu määramine väärt sellest hoolimata, et tehingu teiseks pooleks osutub variisik, kes ei saa olla tegelik müüja. Käibemaksu ei määratud kaebajale hoolsuskohustuse eiramise eest. Käibemaks määrati olukorras, kus kontrollimisel selgus, et vaidlusaluste tehingute puhul polnud teiseks pooleks isik, kes oleks saanud olla tegelik müüja, kusjuures **kaebaja ei suutnud oma hooletuse tõttu tõendada vastupidist ega oma heausksest käitumist.**³⁷

2.1.2.5 Äris nõutav hoolsuskohustus

Lisaks eriseaduse nõuete täitmisele, peab ostja järgima ka äris tavapärasest hoolsust. Näite selle kohta saab tuua Riigikohtu 2013. a lahendist nr [3-3-1-49-13](#), milles vaieldi reoveepuhasti ehitamise üle. Halduskolleegium leidis, et ostja (tellija) teadis või vähemalt pidi teadma, et reoveepuhastit ei ehita arvele alltöövõtjana märgitud isik. Kolleegiumi hinnangul pidi tellija nimetatud asjaolu teadma seetõttu, et ta eiras äris tavapäraseid hoolsusnõudeid. Tegemist oli suure maksumusega keerulise tööga, mille eest pidi lõppkokkuvõttes vastutama tellija. Sõlmides alltöövõtulepingu ühe äriühinguga, ei huvitunud aga tellija selle äriühingu suutlikkusest lepingut täita. Äris mõistlikult käitudes tulnuks sellist lepingut sõlmides otsustada ehitaja kogemuste, oskuste, võimaluste ja vastutuse üle. Kui tellija mõistis, et äriühingu asemel teeb töid keegi teine, kuid ei pööranud sellele tähelepanu ega selgitanud välja reoveepuhasti

³⁵ RKHKo 03.06.2004, [3-3-1-21-04](#), p 15.

³⁶ RKHKo 08.05.2003, [3-3-1-43-03](#), p 9–11; sarnased ka: RKHKo 03.06.2004, [3-3-1-21-04](#), p 15; RKHKo 02.06.2003, [3-3-1-40-03](#), p 9;

³⁷ RKHKo 01.02.2012, [3-3-1-60-11](#), p 19–22.

ehitamiseks ja maksukohustuse väljaselgitamiseks olulisi asjaolusid, on ikkagi tegemist äris tavapärase hoolsuse järgimata jätmisega.³⁸

2.1.2.6 Kõrgendatud hoolsuskohustus tehingute ahela korral

Riigikohtu 2017. a praktikast võib tuua näite selle kohta, et äriühingud võivad kasutada vahelülisid, samuti teha seotud isikutega tehinguid ja et **mitte iga ühingutevaheline seos ei pruugi viidata maksupettusele**. Ent sel viisil toimides on neil **kõrgendatud hoolsuskohustus** tehingute vormistamisel ja maksude tasumisel. Haldusasjas nr [3-14-53226/100](#) märkis halduskolleegium, et maksukohustulase juhendamisel tegutseva isiku (variühingu) osalemine tehingute ahelas ei pruugi alati tähendada maksupettust, tehingute näilikkust ega muud maksuõigusrikkumist. Sellel võib olla ka maksudega mitteseotud eesmärgid. Tehingute tegemise korral vahelülide kasutamisel lasub maksukohustuslasel kõrgendatud hoolsuskohustus tagamaks, et maksukohustulase juhendamisel tegutsevad äriühingud deklareeriksid ja tasuksid makse õigesti, kuna vastupidine võib olla käsitatav maksupettusena. Vältimaks seda riski võib ostja kanda müüja ettemaksukontole käibemaksukohustuse täitmiseks piisava rahasumma ise.³⁹

2.1.2.7 Hoolsuskohustuse ulatus ja „pidi teadma“ kriteerium

Ostja hoolsuskohustus seondub Riigikohtu praktikast välja töötatud „pidi teadma“ kriteeriumiga. Kolleegium tegi 2018. aastal vahekokkuvõtte oma praktikast, öeldes, et hinnang „pidi teadma“ on seni antud mitmesugustele faktikogumitele: nii kaudselt tõendatud teadmisele kui ka hoolsuskohustuse rikkumisele.⁴⁰ Tõepoolest, seda, mida asjaolude kogum „pidi teadma“ endas hõlmab, on palju defineeritud. **Kaudselt tõendatud teadmisega** seonduvad järgmised lahendid: 2010. aastal ütles Riigikohus: „Kolleegium on asjades nr [3-3-1-34-06](#)⁴¹ (p-des 13 ja 14) ning [3-3-1-47-06](#)⁴² (p-des 9 ja 10) asunud seisukohale, et [--] tingimus "pidi teadma" tähendab, et maksukohustuslasel **oli teave** asjaolude kohta, mis viitavad sellele, et tegemist pole tegeliku müüjaga.“ Et Riigikohus kasutas sõnu „oli teave“, ajendab see küsima, kas „pidi teadma“ tähendab nõrgemini tõendatud teadmist. Aastal 2011 asjas nr [3-3-1-60-11](#) selgitas Riigikohus „pidi teadma“ asjaolude kogumit olukorrana, kus puuduvad otsesed tõendid, et ostja teadis, et tegemist pole tegeliku müüjaga, kuid **kaudsed tõendid ja asjaolud kogumis** näitavad äris mõistlikult käituvale isikule seda veenvalt.⁴³ Siiski on Riigikohus hiljem leidnud, et olukord „pidi teadma“ on tunduvalt laiem kriteerium, kui kaudselt tõendatud teadmine.⁴⁴

2011. a praktikast sidus Riigikohus „pidi teadma“ **hoolsuskohustuse** nõudega, leides, et kui maksuotsuse faktiliseks aluseks oli järeldus, et ostja pidi teadma, et müüja pole tegelik müüja, on oluline see, kas ostja on vajalikul määral täitnud hoolsuskohustust.⁴⁵ Aastal 2013 määratles Riigikohus „pidi teadma“ kriteeriumi nii, et hoolsuskohustuse täitmise nõue sisaldus kaudsete tõendite kõrval alternatiivina juba definitsioonis: „„Pidi teadma“ tähendab, et kogutud tõendid ja tuvastatud asjaolud kogumis viitavad sellisele teadmisele või oleks ostja saanud

³⁸ RKHKo 17.12.2013, [3-3-1-49-13](#), p 17.

³⁹ RKHKo 27.09.2017, [3-14-53226/100](#), p 10; vt ka RKHKo [3-1-1-40-14](#), p 107. Sellel, et tehingutel ei ole alati maksunduslikke eesmärgid, on mh peatunud ka RKHKo 24.10.2017, [3-15-1303/37](#), p 11.

⁴⁰ RKHKo 21.11.2018, [3-12-1360/131](#), p 29.

⁴¹ RKHKo 05.06.2006, [3-3-1-34-06](#), p 13 ja 14.

⁴² RKHKo 28.09.2006, [3-3-1-47-06](#), p 9 ja 10.

⁴³ RKHKo 01.02.2011, [3-3-1-60-11](#), p 28.

⁴⁴ Vt RKHKo 5.05.2010, [3-3-1-18-10](#), p 15; RKHKo 08.11.2017, [3-12-1360/121](#), p 17.4.

⁴⁵ RKHKo 24.01.2011, [3-3-1-73-10](#), p 14.

hoolsuskohustust täites teada, et tegemist pole tegeliku müüjaga.“⁴⁶ Kohtuasjas nr [3-3-1-81-12](#) määratleti „pidi teadma“ samamoodi.⁴⁷

Kokkuvõttes ei ole „pidi teadma“ kriteerium Riigikohtu praktikas väga selgelt piiritletud. Kuivõrd „teadis“ ja „pidi teadma“ kriteeriume on Riigikohtu praktikas kasutatud sageli koos,⁴⁸ jääb varasemat praktikat vaadates ebaselgeks, kas „pidi teadma“ kriteerium käib ainult hoolsuskohustuse rikkumise tõendamise kohta või ka ostja heausksuse tõendamise kohta.⁴⁹

2.1.2.8 Hoolsuskohustuse rikkumise tagajärg

Hoosusnõuete rikkumise peamine tagajärg on see, et sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagastamise taotlemine võib olla alusetu. Ent sellel on ka mõju tõendamisele. Riigikohus on osundanud, et hoosusnõuete eiramine toob maksukohustuslasele kaasa riski, et tõendamiskoormuse üleminekul maksukohustuslasele ei suuda ta oma hooletuse tõttu tõendada, et tehingud väidetaval tingimustel siiski toimusid ehk maksukohustuslane ei suuda tõendada talle soodsat maksuõiguslikku asjaolu.⁵⁰ Sel juhul jääb peale „maksuhalduri põhjendatud kahtlus“, tõendamislävi, mida kasutati sagedamini Riigikohtu 2009nda ja järgnevate aastate lahendites. Näiteks on Riigikohus öelnud, et hoosusnõuete eiramine võib käibemaksu osas viia järelduseni, et oma hooletuse tõttu ei suuda maksukohustuslane kõrvaldada maksuhalduri põhjendatud kahtlust tegelike müüjate osas. Kuna käibemaksu puhul on müüja kindlakstegemine maksuõiguslikult oluline, siis tähendaks selline järeldus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusvastasust.⁵¹

Hoosusnõuete eiramisel võib olla oluline seos käibemaksuarvestuse ja käibemaksukohustuse täitmisega, mitte aga tahtluse väljaselgitamisega. Riigikohus on öelnud, et hoosusnõuete eiramisest ei saa järeldada, et maksude tasumisest hoiduti tahtlikult. Ka siis, kui tuvastatakse, et hoosusnõudeid eirati tahtlikult, ei saaks sellest asjaolust teha järeldust, et maksude tasumisest hoiduti tahtlikult.⁵²

Veel on Riigikohus rõhutanud, et ekslik oleks seisukoht, et maksukohustuse suurus sõltub hoosusnõuete täitmisest. Selline seisukoht viiks lõppkokkuvõttes järelduseni, et hoosusnõuete eiramise eest karistatakse maksude määramisega.⁵³

2.1.3 Ostja seotus maksupettusega ja „teadis“ kriteerium

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei laiene isikule, kes osaleb maksupettuses. Seega sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on välistatud siis, kui lisaks maksudest kõrvalehoidumisele on tõendatud ka see, et maksukohustuslane **teadis**, et seda tehti. Selle kohta on Riigikohus öelnud, et kui ostja on võtnud maksupettusest osa, tuleb ta lugeda pahauskseks.⁵⁴

⁴⁶ RKHKo 09.05.2013, [3-3-1-81-12](#), p 15.

⁴⁷ Samas.

⁴⁸ Nt RKHKo 19.05.2009, [3-3-1-32-09](#), p 12.

⁴⁹ Kui ostja ei ole heauskne ja pidi teadma maksupettusega seotud asjaolusid, siis tuleks „pidi teadma“ kriteeriumit kasutada nõude materiaalsete eelduste kontrollskeemis (vt joonis 2) kahel korral – kord ostja hoosuskohustuse ja teine kord ostja heausksuse kontrollimisel.

⁵⁰ RKHKo 20.01.2010, [3-3-1-74-09](#), p 18. Vt ka RKHKo 01.02.2012, [3-3-1-60-11](#), p 22.

⁵¹ RKHKo 20.01.2010, [3-3-1-74-09](#), p18.

⁵² Samas.

⁵³ Samas, p 18; RKHKo 01.02.2012, [3-3-1-60-11](#), p 22.

⁵⁴ Maksusuhetes iseloomustab pahausklikkus eeskätt olukorda, kus ostja teadis, et tegemist pole tegeliku müüjaga. (RKHKo 05.05.2010, [3-3-1-18-10](#), p 15).

Haldusajal nr [3-3-1-32-09](#) leidis Riigikohus, et kui tuvastatakse müüjate reaalse majandustegevuse puudumine, on ostja pahausksust kinnitavaks asjaoluks juba see, kas ostja teadis või pidi teadma, et müüjatel tegelikult majandustegevus puudub. Seda teades pidi ostja olema teadlik ka asjaolust, et müüjad ei saa olla talle teenuse

Kui ostja võtab osa maksupettusest, siis järelikult on täidetud ka „teadis“ kriteerium.⁵⁵ Ostja osavõtt maksupettusest ei eelda, et ostja on saanud sellest **kasu või hüvesid**.⁵⁶

Osavõtt maksupettusest võib Riigikohtu 2010. a praktika järgi seisneda eelkõige selles, et tehingu teise poole majandustegevust korraldavad isikud tegutsevad kas käibemaksu tagastamist taotleva äriühingu juhatuse liikmete juhiste alusel, nende kontrolli all, eelneval kokkuleppel või teadmisel.⁵⁷ Tüüpiline käibemaksupettus on selline, kus tehingute ahelasse on kaasatud vahelülina variühing, mis jätab käibemaksu deklareerimata ja/või riigieelarvesse kandmata, kuid ostja soovib müüja arve alusel sisendkäibemaksu maha arvata.⁵⁸ Sellist seost on nimetatud „eriliseks sidemeks“ ostja ja müüja vahel.⁵⁹ Viimatisest praktikast on lisandunud aga seisukoht, et mitte iga seos maksukohustuslase ning tema juhendamisel tegutsevate isikute vahel ei pruugi viidata maksupettusele.⁶⁰ 2016. aastal märkis Riigikohus, et osavõtuks maksupettusest tuleb lugeda olukord, kus ostja **teadis**, et müüja jätab arvel näidatud käibemaksu riigile üle kandmata. Müüjale arve alusel käibemaksu tasumine kui kulutus pole sel juhul tehtud eeldusega, et käibemaks kantakse üle riigile. Sellises olukorras on ostja teadlikult aidanud kaasa käibemaksupettuse toimepanemisele.⁶¹

Värskemast praktikast on asjassepuutuvad ühes ja samas haldusvaidluses tehtud otsused nr [3-3-1-77-16](#),⁶² nr [3-12-1360/121](#)⁶³ ja nr [3-12-1360/131](#),⁶⁴ milles Riigikohus määratles maksuotsuse faktilise alusena „teadis“ kriteeriumi ega lubanud seda asja edasisel arutamisel täiendada „pidi teadma“ kriteeriumiga. Neist esimeses lahendis ([3-3-1-77-16](#)) leidis Riigikohus, et selles asjas ei esine asjaolusid, mis õigustaksid kohtumenetluses maksuotsuse faktilise aluse täiendamist „pidi teadma“ järeldusega. Riigikohus mõõnis, et isegi kui pidada selles asjas lubatavaks maksuotsuse uue faktilise aluse esiletoomist, ei ole see lubatav sedavõrd hilises menetlusfaasis.⁶⁵ Veel rõhutas Riigikohus, et sõltuvalt sellest, mis on vaidlustatud maksuotsuse faktiliseks aluseks, on erinevad ka olulised asjaolud, mille tuvastamiseks tuleb esitada ja

osutajateks. Olukorras, kus isik teadis või pidi teadma tehingu tegelikest asjaoludest, sh tehingu kohta esitatud dokumendi võimalikust fiktiivsusest, kuid kajastas seda dokumenti siiski maksukohustust vähendavana oma maksudeklaratsioonis, on tegemist ostja pahauskusega, sest toimumata tehingu kajastamine maksudeklaratsioonis saab oma iseloomult olla üldjuhul tahtlik tegu. Kolleegium leidis, et sellisel juhul ei pea kohtud tuvastama n-ö erilist sidet ostja ja müüja vahel näiteks selle näol, et müüjad olid ostja kontrolli või juhtimise all või et müüja seaduslikul esindajal on perekondlikud, töö- või muud sarnased suhted müüjate esindusõiguslike isikutega. Olukorras, kus ostja on "ostnud" fiktiivse arve "arvevabrikult", on "varifirma" loomine toimunud "arvevabrikuga" seotud isikute poolt ning "varifirma" ei ole ostja kontrolli ja juhtimise all. Sellisel juhul ei saa maksuhaldur "erilist sidet" tuvastada. (RKHKo 19.05.2009, [3-3-1-32-09](#), p 12. Vt ka RKHKo 24.01.2011, [3-3-1-73-10](#), p 15).

⁵⁵ Osavõtuks maksupettusest tuleb lugeda ka olukord, kus ostja teadis, et müüja jätab arvel näidatud käibemaksu riigile üle kandmata. Müüjale arve alusel käibemaksu tasumine kui kulutus pole sel juhul tehtud eeldusega, et käibemaks kantakse üle riigile. Sellises olukorras on ostja teadlikult aidanud kaasa käibemaksupettuse toimepanemisele. (RKHKo 27.01.2016, [3-3-1-30-15](#), p 17.)

⁵⁶ 2010. a mõõnis Riigikohus esimest korda, et osavõtt maksupettusest üksnes võib tähendada, et ostja saab maksupettusest majanduslikku kasu. (RKHKo 20.01.2010 [3-3-1-74-09](#), p 10.)

⁵⁷ Ostja seotusele maksupettusega võivad viidata mitmesugused asjaolud, näiteks ostja juhatuse liikmete tihedad perekondlikud, töö- või ärialased suhted maksuseadust rikkunud müüja esindusõiguslike isikute või majandustegevust korraldavate isikutega. Ostja seotusele maksupettusega võivad viidata ka andmed selle kohta, kelle kasutusse on läinud ostja poolt müüjale makstud raha. RKHKo 20.01.2010, [3-3-1-74-09](#), p 10; RKHKo 05.05.2003, [3-3-1-39-03](#), p 12.

⁵⁸ RKHKo 27.01.2016, [3-3-1-30-15](#), p 16.

⁵⁹ RKHKo 19.05.2009, [3-3-1-32-09](#), p 12. RKHKo 09.01.2013, [3-3-1-38-12](#), p 22.

⁶⁰ RKHKo 27.09.2017, [3-14-53226/100](#), p 10.

⁶¹ RKHKo 27.01.2016, [3-3-1-30-15](#), p 17.

⁶² RKHKo 14.12.2016, [3-3-1-77-16](#).

⁶³ RKHKo 08.11.2017, [3-12-1360/121](#).

⁶⁴ RKHKo 21.11.2018, [3-12-1360/131](#).

⁶⁵ RKHKo 14.12.2016, [3-3-1-77-16](#), p 16.

koguda tõendeid.⁶⁶ Järgmises lahendis ([3-12-1360/121](#)) ütles Riigikohus, et **ka kaudsete tõenditega** on võimalik tõendada asjaolude esinemist, mille põhjal järeldada maksukohustuslase teadlikkust sellest, et arve esitaja pole tegelik tehingupartner. Riigikohus selgitas, et kaudne tõend ei kajasta küll kohtumenetluses uurimise all oleva juhtumi koosseisu kuuluvat faktilist asjaolu ennast, kuid kinnitab või lükkab ümber fakte, mille põhjal on võimalik asjas tähtsa faktilise asjaolu esinemist või puudumist järeldada.⁶⁷ Veel selgitas Riigikohus oma varasemat praktikat: kolleegium leidis lahendi nr [3-3-1-27-14](#) punktis 18, et olukorras, kus kaudsed tõendid ja asjaolud näitavad ostja teadmist, on võimalik teha järeldus, et ostja pidi teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga.⁶⁸ Riigikohus märkis, et see seisukoht ei tähenda, et kaudsele tõenditele ei võiks ühelgi juhul tugineda, et tuvastada maksuotsuse faktilise alusena müüja teadmine. Hiljutises 2018. a otsuses nr [3-12-1360/131](#) öeldi veel kord, et nii „pidi teadma“ kui ka „teadis“ kogumit võib tõendada kaudsete tõenditega.⁶⁹ Seega rõhutatakse kolme järjestikkuse lahendiga nimetatud kahe maksuotsuse faktilise aluse eristamise tähtsust seoses erineva tõendamisesemega.

⁶⁶ Samas.

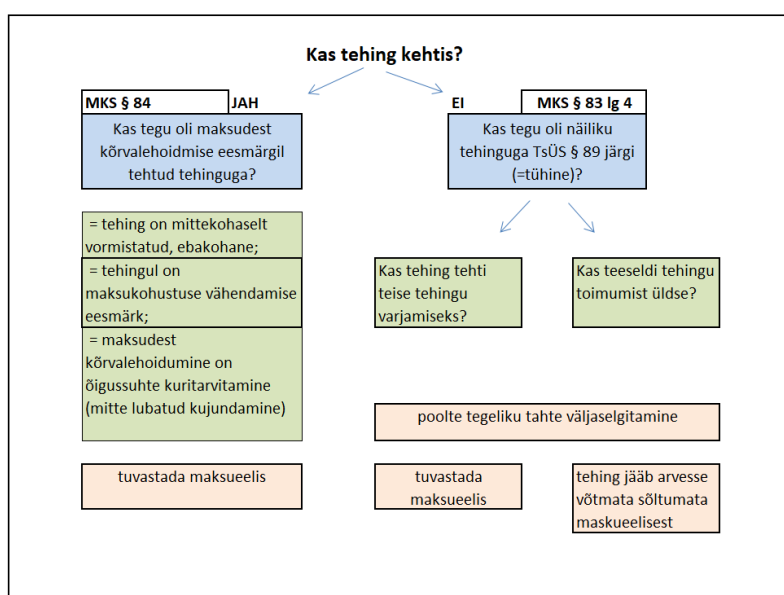
⁶⁷ RKHK 08.11.2017, [3-12-1360/121](#), p 17.4.

⁶⁸ RKHKo 02.06.2014, [3-3-1-27-14](#), p 18; RKHKo 5.05.2010, [3-3-1-18-10](#), p 15.

⁶⁹ RKHKo 21.11.2018, [3-12-1360/131](#), p 29.

2.2 NÄILIKE JA MAKSUDEST KÕRVALEHOIDUMISE EESMÄRGIL TEHTUD TEHINGUTE ARVESTAMINE SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISEL

Riigikohus on kujundanud arvestatava praktika, mis puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamist tühiselt tehingult. Rõhutatud on, et lisaks KMS § 31 lõikele 1 (maksuseadusest tulenevad rahalised nõuded ja kohustused) tuleb maksustamisel arvestada maksukorralduse seaduse⁷⁰ (MKS) § 83 lõiget 4, mis reguleerib näiliku tehingu maksustamist ja MKS § 84, mis reguleerib maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehingu maksustamist. MKS § 83 lõige 4 ja § 84 mõjutavad maksukohustust sisuliselt,⁷¹ see tähendab, et need mõlemad kuuluvad nõude materiaalsete eelduste kontrolliesemesse. Riigikohus on näiliku tehingu ja maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehingu (teeseldud tehingu) erinevust oma värskemas praktikas selgitanud, tuues välja, et MKS § 83 lõige 4 ja § 84 on teineteist välistava kohaldamisalaga.⁷² Lühidalt on erinevused kokku võetud alljärgmises tabelis; täpsemalt on neid kirjeldatud alapeatükkides 2.2.1 ja 2.2.2.



Joonis 3. Maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehingute ja näilike tehingute eristamine sisendkäibemaksu mahaarvamise lubatavuse kontrollil.

2.2.1 Näilik tehing

MKS § 83 lg 4 järgi ei võeta näilikku tehingut maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.

Milline tehing on näilik? Viimati osundas Riigikohtu halduskolleegium otsuses nr [3-15-1303/37](#) Riigikohtu üldkogu otsusele tsiviilasjas nr [3-2-1-82-14](#), mille p-s 34 on märgitud, et MKS § 83 lg 4 puhul on tegemist viitega tsiviilõiguse normidele. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) § 89 lg 1 kohaselt on näilik tehing selline tehing, mille puhul pooled on kokku leppinud, et tehingu tegemisel tehtud tahteavaldustel ei ole avaldatud tahtele vastavaid õiguslikke tagajärgi, sest pooled tahavad jätta mulje tehingu olemasolust või varjata tehingut, mida nad tegelikult teha tahavad.⁷³

⁷⁰ Maksukorralduse seadus – RT I, 07.12.2018, 5.

⁷¹ Samas.

⁷² RKHKo 27.09.2017, [3-14-53226/100](#), p 12.

⁷³ RKHKo 24.10.2017, [3-15-1303/37](#), p 9.

Halduskollegium kordas üle, et näilik tehing tuvastatakse, lähtudes TsÜS §-s 89 sätestatust. Riigikohtu tsiviilkollegium on leidnud, et tehingu näilikkuse tuvastamine eeldab tahteavalduste, s.o **tehingu sisulist hindamist** (tsiviilasi nr [3-2-1-139-08](#), p 8). Poolte tegeliku tahte kindlakstegemisel peab tuvastatud asjaoludest usutavalt nähtuma, et **poolte tegelik tahe ei olnud suunatud vaidluse all oleva tehingu tegemisele, vaid nad soovisid sellega varjata teistsugust tehingut.**⁷⁴ Sellest Riigikohtu lahendist järeldub, et maksuotsuses tuleb seega pöörata piisavat tähelepanu tehingu poolte tegelikku tahet väljaselgitavate faktide ja asjaolude tuvastamisele.⁷⁵

Riigikohtu praktikas on näiliku tehingu kohta veel selgitatud, et MKS § 83 lg 4 kohaldub ainult näilikele ja seetõttu **tühistele ehk õiguslikus mõttes mitteeksisteerivatele tehingutele.** Näiline on tehing, milles kokkulepitud tagajärgi pooled tegelikult ei soovi, st nad on varjatult kokku leppinud, et nad ei loe end seotuks tehingus näidatud õiguste ja kohustustega.⁷⁶ MKS § 83 lg 4 puhul pole tähtsust, kas tehingut teeseldi maksukohustuse vältimiseks või muudel kaalutlustel (nt kauba ostmiseks, mida müüja keeldus ostjale müümast).⁷⁷ Näiteks on tehing näilik, kui pooled koos varjavad tegelikku müüjat või tehingut tegelikult polegi.⁷⁸

Veel on oluline välja tuua, et MKS § 83 lg-t 4 saab kohaldada kahes olukorras:

- 1) tehing tehakse teise tehingu varjamiseks või
- 2) teeseldakse tehingu toimumist üldse (tehingut pole toimunud ning soovitud on üksnes jätta muljet tehingu olemasolust).⁷⁹

TsÜS § 89 järgi ei ole näiliku tehingu tuvastamiseks vajalik maksueelise olemasolu,⁸⁰ ent MKS § 83 lg 4 alusel maksu määramiseks tuleb tuvastada **maksueelis**, mis tehinguga saadi. Maksueelis tähendab seda, et kohane tehing annab kõrgema maksukoormuse.⁸¹ Riigikohtu hiljutisest praktikast võib tuua ka negatiivse näite, s.t mis ei ole maksueelis: kui üks residendist äriühing soetas kauba (kuivati) teiselt residendist äriühingult ja sellise tehingu käigus raha ettevõtlusest maksuvabalt välja ei viidud, s.t müüja deklareeris ja tasus käibemaksu riigile arvel näidatud summas, ei ole põhjust kahtlustada käibemaksupettust. Kui müüja deklareerib ja tasub tehingult käibemaksu riigile, puudub maksueelis, mida tehingupooled kaebaja sisendkäibemaksu deklareerimisega võiks saavutada.⁸² Riigikohus märkis samas lahendis, et kuigi PRIA-lt suurema toetuse saamine võis olla tehingu eesmärk, ei saa seda pidada maksueeliseks.⁸³

Kas maksueelise peab tuvastama kõigi näilike tehingute puhul või üksnes nende puhul, millega varjatakse teist tehingut? Kohtuasjas nr [3-3-1-67-09](#) leidis halduskollegium, et MKS § 83 lg 4 kohaldamisel on vaja tuvastada lepingupoolte **tahtlus saada maksueelist.**⁸⁴ Selles asjas ei seotud maksueelise (tahtluse) tuvastamist teise tehingu varjamise juhtumiga, vaid kõneldi üldiselt MKS § 83 lg-st 4. Seevastu kohtuasjades nr [3-3-1-52-09](#) ja nr [3-3-1-59-09](#) selgitas

⁷⁴ Samas, p 10.

⁷⁵ Vt RKHKo 24.10.2017, [3-15-1303/37](#), p 11.

⁷⁶ RKHKo 27.09.2017, [3-14-53226/100](#), p 12.

⁷⁷ Samas, p 13.

⁷⁸ RKHKo 12.12.2012, [3-3-1-23-12](#), p 17. Varasemast praktikast vt: RKHKo 30.05.2007, [3-3-1-22-07](#), p 11; RKHKo 25.03.2009, [3-3-1-3-09](#), p 12; RKHKo 11.01.2012, [3-3-1-46-11](#), p 19-20.

⁷⁹ RKHKo 11.01.2012, [3-3-1-46-11](#), p 18.

⁸⁰ RKHKo 24.10.2017, [3-15-1303/37](#), p 10.

⁸¹ RKHKo 04.11.2009, [3-3-1-52-09](#); RKHKo 11.01.2012, [3-3-1-46-11](#), p 19.

⁸² RKHKo 24.10.2017, [3-15-1303/37](#), p 12.

⁸³ Samas.

⁸⁴ RKHKo 09.12.2009, [3-3-1-67-09](#), p 18.

kolleegium, et maksueelis tähendab seda, et kohane tehing annab kõrgema maksukoormuse⁸⁵ ja asjas nr [3-3-1-46-11](#) märkis halduskolleegium, et maksueelis on vaja tuvastada, kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks. Kui tehingut pole üldse toimunud, siis jääb see sõltumata maksueelisest arvesse võtmata.⁸⁶ Seega on hilisemates lahendites maksueelisest räägitud juhtudel, kui tehing on tehtud teise tehingu varjamiseks ja on leitud, et kui varjatud tehinguga maksueelist ei saada, puudub maksuhalduril alus MKS § 83 lg 4 alusel maksu määramiseks.⁸⁷

Näiteks asjas nr [3-3-1-46-11](#) selgitas Riigikohus, et kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, tuleb tuvastada, mille poolest varjatud tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastav maksustamine erineb selle tehingu maksustamisest, millena lepingupooled tehingu vormistasid. Kui erinevust ei ole või see on väike, siis pole vajadust maksu korrigeerida, sest MKS § 100 lg 2 kohaselt on maksuhalduril õigus jätta maksusumma määramata või sisse nõudmata, kui ta on kindlaks teinud, et selle määramise ja sissenõudmisega seotud kulud ületavad maksusumma või on maksusumma sissenõudmine maksukohustuslase maksevõimetuse tõttu lootusetu ning maksuhaldur ei pea pankrotiavalduse esitamist otstarbekaks. Sel juhul võib lepingu ümberkvalifitseerimine olla võimaliku pooltevahelise tsiviilõigusliku vaidluse objekt.⁸⁸

Samas lahendis märkis Riigikohus, et sisendkäibemaksu puhul MKS § 83 lg 4 kohaldamisel tuleb arvestada **vastava maksu erisustega**. Näiliku tehingu korral tekib väidetava müüja maksukohustus KMS § 38 lg 1 teisest lausest, sest müüja on väljastanud arve, millele on märgitud käibemaks käibemaksuseaduse nõudeid eirates. Lepingupooltel on õigus tagastada tehingu alusel saadu, samuti on müüjal õigus tühistada väljastatud arve ning tal tekib arvel näidatud käibemaksu osas riigi vastu tagastusnõue. Eeltoodust tulenevalt ei ole ostjal näiliku tehingu alusel müüja tasutud käibemaksu osas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Samas võib maksuhaldur ka näiliku tehingu korral erandlike asjaolude ilmnemisel või lähtuvalt otstarbekusest jätta poolte käibemaksuarvestuse korrigeerimata ning aktsepteerida ostja õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele (näit äriühing on likvideeritud, müüja on pankrotistunud).⁸⁹

2.2.2 Maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehing

MKS § 84 sätestab, 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 eesmärgil tehtud ehk teeseldud tehingu kohta kõige olulisemana tuleb välja tuua, et MKS § 84 kohaldub (erinevalt MKS § 83 lg-st 4) **kehivatele** tehingutele, mille õiguslikke tagajärgi pooled soovivadki, kuid millele nad on andnud õigussuhete kujundamise võimalusi kuritarvitades majanduslikule sisule mittevastava vormi maksukohustuse vähendamise eesmärgil. Muuhulgas peab MKS § 84 kohaldamiseks olema tehing **mittekohaselt vormistatud maksukohustuse vähendamise eesmärgil**.⁹⁰

⁸⁵ Nendele asjadele on viidatud: RKHKo 04.11.2009, [3-3-1-52-09](#); RKHKo 11.01.2012, [3-3-1-46-11](#), p 19.

⁸⁶ RKHKo 11.01.2012, [3-3-1-46-11](#), p 19.

⁸⁷ RKHKo 24.10.2017, [3-15-1303/37](#), p 9.

⁸⁸ RKHKo 11.01.2012, [3-3-1-46-11](#), p 20.

⁸⁹ RKHKo 11.01.2012, [3-3-1-46-11](#), p 21.

⁹⁰ RKHKo 27.09.2017, [3-14-53226/100](#), p 13; haldusasja nr [3-15-1303/37](#) p-s 14 ütles Riigikohus põgusalt, et MKS § 84 kohaldamise eelduseks on, et tehingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Sellist eesmärki kaebaja tegevuses ei nähtunud.

Sarnaselt MKS § 83 lg 4 alusel maksustatavate tehingutega tuleb ka maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehingute puhul välja tuua maksukohustuslase saavutatud maksueelis või maksude kõrvalehoidumise eesmärk.⁹¹

Kohtuasjades nr [3-3-1-59-09](#) ja [3-3-1-52-09](#) selgitas Riigikohus, et vahet tuleb teha isiku poolt **seaduslikul maksuobjekti tekkimise lubatud vältimisel** ja MKS § 84 kohaldamise aluseks oleval **maksudest kõrvalehoidumisel** (n-ö kuritarvitamisel). MKS § 84 eeldab õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist. Kuigi MKS § 84 ei sisalda seaduslike võimaluste kuritarvitamise eeldust sõnaselgelt, tuleneb see normist endast. Kolleegium mõonis, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise eeldused oleksid sätestatud seaduse või määrusega. Kolleegium selgitas, et sellisteks olulisteks teguriteks, mis peaksid koostoimes mõjuma ja tõendama õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist, võiksid olla näiteks tehingu ebakohasus (see tähendab, et teadlikud ja sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud); ebakohane õiguslik kujundus peab andma maksueelise, st kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse; mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujundamise kasutamiseks (ei ole arvestatavaid põhjuseid, miks reeglipärasest kõrvalekalduv tehing oleks mõistlikum).⁹²

2.3 FORMAALSED EELDUSED

2.3.1 Nõuetekohane arve

KMS §-s 31 sätestatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud. KMS § 31 lg 1 järgi arvatakse teiselt maksukohustuslaselt kauba soetamise või teenuse saamise korral sisendkäibemaks maha KMS §-s 37 sätestatud nõuete kohase arve alusel. KMS § 37 sätestab nõuded arvele, ent ei ole õiguslikuks aluseks SKM mahaarvamise keelamisel, sest kuulub mahaarvamise lubatavuse formaalsete eelduste hulka. Riigikohus on öelnud, et KMS § 31 lõige 1 seab sisendkäibemaksu mahaarvamisele vaid **vormilise eelduse**.⁹³ Arvetele kehtivaid nõudeid ja nende eiramise tagajärgi on kolleegium rõhutanud ja selgitanud korduvalt.⁹⁴ Ka Euroopa Kohtu praktika järgi on korrektse arve olemasolu oluline.⁹⁵

Riigikohtu halduskolleegium on rõhutanud, et maksuarvestuses tuleb eristada **olulisi ja ebaolulisi vormivigu** ning ebaoluline vormiviga ei too endaga kaasa maksu juurdemääramist.⁹⁶ **Oluliseks vormiveaks** tuleb pidada seda, kui puuduvad andmed **müüja isiku ja kauba või teenuse kohta**. Nende puudumine arvel välistab sisendkäibemaksu mahaarvamise.⁹⁷

Kui arvel pole märgitud tegelik müüja, ei võimalda arved ja muud dokumendid kindlaks teha ja kontrollida väidetavate majandustehingute sisu (puudub tehingu kirjeldus või nimetus) ja nende tehingute arvnäitajaid. Riigikohus nõuab arvetel konkreetsust. Näiteks, kui majandustehingu sisuna on märgitud „transporditeenused“ ja „taastamistööd“ ei kajasta need

⁹¹ RKHKo 24.10.2017, [3-15-1303/37](#), p 12 ja 14; RKHKo 7.06.2018, 3-14-50103, p 17.

⁹² RKHKo 4.11.2009, [3-3-1-59-09](#), p 19; RKHKo 04.11.2009, [3-3-1-52-09](#), p 19.

⁹³ RKHKo 27.09.2017, [3-14-53226/100](#), p 12.

⁹⁴ RKHKo 09.05.2013, [3-3-1-81-12](#), p 11; 04.12.2013, [3-3-1-57-13](#), p 13 ja 03.03.2014, [3-3-1-65-13](#).

⁹⁵ Kolleegium on viidanud Euroopa Kohtu 22.12.2010 otsusele kohtuasjas C-438/09 (otsuse p 38), milles selgitatakse, et "[m]aksukohustuslasel on õigus maha arvata käibemaksu, mille ta on tasunud teenuste eest, mida talle osutab teine maksukohustuslane, kes ei ole end käibemaksukohustuslasena registreerinud, kui nende teenuste kohta esitatud arvetele on märgitud kõik artikli 22 lõike 3 punktis b nõutud andmed, eeskätt teave, mis võimaldab tuvastada arved koostanud isikud ja osutatud teenuste laadi." RKHKo 29.02.2016, [3-3-1-59-15](#), p 10.

⁹⁶ RKHKo 13.04.2016, [3-3-1-51-15](#), p 11.

⁹⁷ RKHKo 09.05.2013, [3-3-1-81-12](#); 04.12.2013, [3-3-1-57-13](#) ja 17.03.2015, [3-3-1-76-14](#).

konkreetsed teenust, vaid abstraktselt ja umbmääraselt teenuse liiki. Arvele tuleks vähemalt märkida viide dokumendile, kus on toodud teenuse piisavalt üksikasjalik kirjeldus ja arvandmed. Teenuse kirjeldus on siis piisavalt üksikasjalik, kui sellega tagatakse teenuse identifitseerimise võimalus ja teenuse saamise kontrollitavus. Arvandmed täiendavad teenuse kirjeldust ja peavad võimaldama kontrollida teenuse mahu usutavust.⁹⁸

Ebaolulisi puudusi kirjeldavad järgmised näited.

Kohtuasjas nr [3-3-1-15-02](#) märkis kolleegium: "Tõendiks ei saa lugeda vormiveaga raamatupidamisarvestuse algdokumendi siis, kui maksumaksja ei kõrvalda sellest veast tekkinud mõistlikku kahtlust, et tegemist on pettusega."⁹⁹

Kohtuasjas nr [3-3-1-26-02](#) märkis kolleegium: "Maksuamet ja kohtud peavad hindama, kas vormiveaga kuludokument tõendab maksumaksja majandustehingut – kulutusi."¹⁰⁰

Kohtuasjas nr [3-3-1-43-09](#) selgitas kolleegium: "Kui arvele on kantud nii äriühingu ärinimi kui ka juhatuse liikme nimi, siis võib ka selline arve olla nõuetekohane hoolimata sellest, et osa andmeid on kirjutatud käsitsi. Vaidlusaluse arve puhul on kahtluse tekkimisel lihtsalt kontrollitav, kas arvele vastav kulutus on tehtud juhatuse liikme isiklikes huvides või ettevõtluseks, ja kas müüjal on teingu teise poole kohta vaidlusalusele arvele vastavad andmed. Käibemaksuarvestuses arvele esitatud nõuded (KMS §-d 31 ja 37) tagavad käibe dokumenteerimist ja kontrollitavust."¹⁰¹

Samuti pole käibemaksu mahaarvamine välistatud **muud nimetust kandva dokumendi** kui arve alusel, kui see dokument vastab KMS § 37 lg 7 nõuetele. Nõutavad andmed võivad jaguneda ka mitme dokumendi vahel (nt arve koos lepingudokumendi, saatelehe, kauba või teenuse üleandmise akti või maksekviitungiga), kui dokumentidel on selle kohta selge ja arusaadav viide.¹⁰²

Riigikohus on märkinud, et arvel, millel kajastatud majandustehing on vormistatud suuliselt või lihtkirjalikus vormis, ei pruugi olla märgitud **müüja nimel arve koostanud või väljastanud füüsilise isiku nime ega tema esindusõiguse alust, samuti allkirja**, sest KMS § 37 lg 7 ei nõua selliste andmete olemasolu.¹⁰³

Kohtuasjas nr [3-3-1-51-15](#) pidas Riigikohus ebaoluliseks vormiveaks seda, kui arvel puuduvad ainult müüja **käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja aadress, ent muud andmed** (kauba või teenuse kohta) **on olemas**. Ka selliste formaalsete puudustega arve saab olla aluseks sisendkäibemaksu mahaarvamisele, **kui sisulised nõuded on täidetud**. Selline järeldus tuleneb asjaolust, et Eestis on ühtne, mitte piirkondlik käibemaksukohustuslaste register.¹⁰⁴ Selles lahendis tugines Riigikohus Euroopa Kohtu praktikale. Kolleegium rõhutas, et käibemaksuseaduse asjakohaseid sätteid tuleb tõlgendada kooskõlas Euroopa Liidu ühist

⁹⁸ RKHKo 17.03.2015, [3-3-1-76-14](#), p 15-16.

⁹⁹ RKHKo 03.04.2002, [3-3-1-15-02](#), p 14.

¹⁰⁰ RKHKo 19.06.2002, [3-3-1-26-02](#), p 13.

¹⁰¹ RKHKo 22.06.2009, [3-3-1-43-09](#), p 15; RKHKo 29.02.2016, [3-3-1-59-15](#), p 9.

¹⁰² RKHKo 29.02.2016, [3-3-1-59-15](#), p 8.

¹⁰³ RKHKo 29.02.2016, [3-3-1-59-15](#), p 12. Samas, varasemast praktikast võime lugeda, et nõue, et arvel oleks märgitud ostja nimi ja aadress, on vajalik selleks, et vältida ühe ja sama arve alusel sisendkäibemaksu mahaarvamist mitme isiku poolt. Kui kohtuotsusega tuvastatakse, et arvel näidatud isiku asemel on ostjaks teine isik, siis on sellega ühtlasi ka tagatud, et sisendkäibemaksu saab maha arvata ainult üks isik – see, kes on arvel märgitud kauba tegelik ostja. Arvel märgitud fiktiivne ostja aga kaotab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. (RKHKo 7.12.2006, [3-3-1-63-06](#), p 5).

¹⁰⁴ RKHKo 13.04.2016, [3-3-1-51-15](#), p 11; vt ka RKHKo 29.02.2016, [3-3-1-59-15](#), p 11.

käibemaksusüsteemi reguleeriva 28.11.2006 direktiiviga 2006/112. Nimetatud direktiivis avaldatud põhimõtteid selgitas Euroopa Kohus kokkuvõtvalt 09.07.2015. a otsuses kohtuasjas C-183/14. Kolleegium tsiteeris seda otsust ulatuslikult. Olulisema hulgas võiks välja tuua, et käibemaksu neutraalsuse üldpõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui **sisulised** nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned **formaalsed** nõuded. Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse olematuks. Meetmed, mida liikmesriigid maksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks võivad direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võtta, **ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.**¹⁰⁵

Riigikohus järeldas, et Euroopa Kohtu otsusest tuleneb selgelt, et arvele väljastaja aadressi ja käibemaksukohustuslase numbri märkimine on formaalne nõue, mille eiramine pole piisavaks aluseks, et keelata sisendkäibemaksu kohene mahaarvamine. Seega tuleb käibemaksuseaduse vastavaid sätteid tõlgendada selliselt, et ka formaalsete puudustega arve saab olla aluseks sisendkäibemaksu mahaarvamisele. Selles asjas polnud kahtlust, et kaebaja esitas maksuhaldurile kontrollimenetluse ajal (kontrollaktile esitatud eriarvamuse lisana) arvetel puuduolevad andmed, mis oleksid märkimisväärselt maksuhalduri ressursi kulutamata olnud talle niigi kättesaadavad.¹⁰⁶

Kokkuvõttes on väga oluline järgida arvele esitatavaid nõudeid, ent mitte kõik rikkumised ei välista sisendkäibemaksu mahaarvamist, vaid üksnes sellised, mis on olulised. Ebaoluliste formaalsete puudustega arve saab olla mahaarvamise aluseks siis, kui mahaarvamise sisulised eeldused on täidetud.

2.3.2 Registrikanne

Arvele esitatavate nõuete kõrval on teisigi formaalseid nõudeid, mida sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks tuleb täita. Üks, mis Riigikohtu praktikast läbi on käinud, on käibemaksukohustuslasena registreerimise nõue.

Riigikohus on viitega Euroopa Kohtule leidnud, et käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse puhul on tegemist kõigest **kontrolliotstarbelise vorminõudega, mis ei saa seada kahtluse alla õigust käibemaksu maha arvata, kui selle õiguse tekkimise materiaalõiguslikud tingimused on täidetud** (kohtuasi C-183/14: *Salomie ja Oltean*, p 60). Arvete väljastaja peab KMS § 3 lg 6 p 2 alusel tasuma arvetel märgitud käibemaksusumma riigile, mistõttu tekiks mahaarvamise õiguse keelamisel lubamatu käibemaksu kumulatsioon ja keelamine oleks vastuolus käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõttega. Sellises olukorras ei takista asjaolu, et teenuse osutaja oli arvete väljastamise ajal käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud, ostjat mahaarvamisõigust kasutamast.¹⁰⁷ Seega ka muude formaalsete puuduste osas kehtib järeldus, et need rikkumised ei välista sisendkäibemaksu mahaarvamist juhul, kui sisulised eeldused on täidetud.

¹⁰⁵ RKHKo 13.04.2016, [3-3-1-51-15](#), p 12.

¹⁰⁶ Samas, p 13.

¹⁰⁷ RKHKo 17.10.2017, [3-15-838/22 \(3-3-1-16-17\)](#), p 12–16.

2.4 TÕENDAMINE

Riigikohtu varasemas praktikas on eristatud põhjendatud kahtlust, et ostja osales maksupettuses ja maksupettuses tõendatud osalemist.¹⁰⁸ Riigikohtu halduskolleegium on oma praktikas korduvalt selgitanud, et kui maksuhaldur on maksuotsuses tõendite kogumile tuginedes mõistlikult ning eluliselt usutavalt põhjendanud **kahtlust maksukohustuslase osalemisest maksupettuses**, viidates seejuures maksukohustuse tekkimise õiguslikele alustele, läheb tõendamiskoormus MKS § 150 lg 1 järgi üle maksukohustuslasele.¹⁰⁹ Viimase aja lahendites on maksuhalduri põhjendatud kahtluse mõiste jäänud tahaplaanile, selle asemele on tulnud eristus otseste ja kaudsete tõenditega tõendamise vahel. Sõltuvalt sellest, mis on vaidlustatud maksuotsuse faktiliseks aluseks – kas „teadis“ või „pidi teadma“ asjaolude kogum –, on erinevad ka olulised asjaolud, mille tuvastamiseks tuleb esitada ja koguda tõendeid.¹¹⁰ 2018. a praktikas tõi Riigikohus välja, et mõlemaid asjaolude kogumeid saab tõendada nii otseste kui ka kaudsete tõenditega.¹¹¹

¹⁰⁸ Ostja heausksuse eeldus ei laiene siiski juhtumile, kus maksuhalduril on **põhjendatud kahtlus**, et ostja osales **maksupettuses**. (RKHKo 24.01.2011, [3-3-1-73-10](#), p 13 ning seal toodud viited). Niisuguse kahtluse korral tuleb ostjal esitada täiendavaid tõendeid selle kohta, et vaidlustatud tehingud on arvetel märgitud äriühinguga siiski toimunud. (RKHKo 20.01.2010, [3-3-1-74-09](#), p 10). Põhjendatud kahtlusega on tegu nt siis, kui maksuhalduril ei ole olnud võimalik veenduda müüja deklareeritud andmete õigsuses, kuna müüja ei ole maksuhaldurile vajalikku teavet esitanud, kuid muud asjaolud viitavad veenvalt maksupettusele. Sel juhul on põhjendatud kahtlus, et müüja on tasunud käibemaksu vähem, kui ostja sisendkäibemaksu maha arvas. (RKHKo 27.01.2016, [3-3-1-30-15](#), p 16). Riigikohtu vanemast praktikast võib tuua näite haldusasjas nr [3-3-1-50-03](#), kus maksupettusele viitas ostja tööalane seotus müüjast äriühinguga. Riigikohus ütles, et niisuguse kahtluse korral tuleb ostjal esitada täiendavaid tõendeid selle kohta, et vaidlustatud tehingud on arvetel märgitud osäühinguga siiski toimunud. Ebamõistlik on sellise kahtluse korral panna tegeliku müüja väljaselgitamise kohustus maksuametile või kohtutele, sest müüja väljaselgitamine võib osutuda võimatuks või ülemäära aeganõudvaks. Kui arvel näidatud müüja pole tegelikult kaupa või teenust müünud ja põhjendatud on kahtlus, et ostja osaleb käibemaksupettuses ning ostja ei esita selle kahtluse kõrvaldamiseks täiendavaid tõendeid, siis puudub ostjal käibemaksu mahaarvamise õigus (RKHKo 02.10.2003, [3-3-1-50-03](#), p 9–10).

¹⁰⁹ RKHKo 5.06.2014, [3-3-1-33-14](#), p 11; RKHK 11.02.2014, [3-3-1-65-14](#), p 9; RKHKo 27.01.2016, [3-3-1-30-15](#), p 19.

¹¹⁰ RKHKo 14.12.2016, [3-3-1-77-16](#), p 16; vt ka RKHK lahendeid asjades [3-3-1-27-14](#), p 15 jj; [3-3-1-38-12](#), p 21 ja [3-3-1-18-10](#), p 12.

¹¹¹ RKHKo 21.11.2018, [3-12-1360/131](#), p 29.

3. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE ETTEVÕTLUSEGA SEOTUD TEHINGUTE TARBEKS

Nagu juba 1. peatükis märgitud, arvestatakse KMS § 29 lg 1 järgi maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvast käibemaksusummast maksustamisperioodil maha mh **ettevõtlusega seotud** KMS § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Milline kulu on ettevõtlusega seotud, on fakti küsimus.¹¹² Maksuhaldur peab esitama maksuotsuses asjakohased põhjendused, miks asuti seisukohale, et kaup või teenus pole soetatud maksustatava käibe tarbeks. Ettevõtluseks tehtud kulutuse puhul tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kontrollimisel kõigepealt selgitada, kas tegemist pole maksuvaba käibega. Ettevõtlusega seotuse kontrollimiseks tuleb esmalt tuvastada kauba või teenuse soetamise otstarve. Seejuures peab maksukohustuslane kaasaaitamiskohustuse täitmise korras esitama vastavad põhjendused. Kauba või teenuse soetamise otstarve peab olema kas ilmselge või peab otstarve või kasutamine olema kontrollitav.¹¹³

3.1 ELURUUMI ÜÜRILE VÕI RENDILE ANDMINE

Maksuvaba käibena käsitatavate tehingute korral ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Maksuvaba käive on reguleeritud KMS §-s 16. Sellest sättest tuleneb, et üldjuhul on **eluruumi üürile või rendile andmine käibemaksuvaba**. KMS § 16 lg 2 p 2 näeb ette, et käibemaksuga ei maksustata kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist. Samas ei kohaldata maksuvabastust majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele. Riigikohus on välja toonud, et KMS § 16 lg 3 p 1 kohaselt ei saa eluruumi üürimisel või rentimisel maksuvabastusest loobuda.¹¹⁴

Riigikohus on asunud seisukohale, et KMS § 16 lg 2 p 2 ja lg 3 p 1 tõlgendamisel saab teha järelduse, et **majutusteenuse pakkumine pole kunagi maksuvaba ja eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine on alati maksuvaba**, muu kinnisasja või selle osa kasutusse andmine on maksuvaba, kui maksukohustuslane pole maksuvabastusest loobunud. Seega tuleks eluruumi soetamine maksustatava käibe tarbeks kõne alla juhul, kui see soetatakse eesmärgiga osutada neis ruumides **majutusteenust**. Turismiseaduse § 17 kohaselt on majutusteenus ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük majutustevõtja poolt.¹¹⁵

See, kas eluruumi kasutusotstarve on äri- või mitteäri- , on põhjustanud palju vaidlusi. Riigikohus on öelnud, et pelgalt korteri **ehitusõiguslikust kasutusotstarbest** lähtumine ei pruugi käibemaksuseaduse kontekstis eluruumide ja mitteeluruumide eristamisel viia õigele tulemusele. Seepärast tuleb maksukohustuslasele anda võimalus selgitada ja esitada tõendid

¹¹² Näiteks on Riigikohus märkinud, et ettevõtlusega mitteseotud kulu ei muutu ettevõtlusega seotud kuluks üksnes sellepärast, et kolm aastat hiljem tunnistas Riigikohus kulutuse tegemise aluseks olnud õigusakti põhiseadusevastaseks (RKHKo 09.09.2003, [3-3-1-59-03](#), p 8).

¹¹³ RKHKo 22.06.2009, [3-3-1-43-09](#), p 14.

¹¹⁴ RKHKo 17.11.2017, 3-15-2058, p 14.

¹¹⁵ RKHKo 2.03.2016, [3-3-1-47-15](#), p 11–12.

näitamaks, et elamu, korter või muu elamu osa on **tegelikult soetatud majandustegevuse tarbeks**.¹¹⁶

Riigikohus on rõhutanud ka **äriplaani** olulisust. Maksuhaldur peab hindama, kas kavandatud tegevus kujutab endast **maksustatavat käivet** ning kas esitatud äriplaani on **usutav**. Kui maksukohustuslane kavatab korteri üürida teisele äriühingule majutusteenuse osutamiseks, pole tegemist alaliseks elamiseks üüritava pinnaga, vaid majandustegevuseks kasutatava pinnaga ning korterit saab käsitada äriruumina, mida kavatakse kasutada maksustatava käibe tarbeks. Seega tuleb maksuvabastuse rakendamise üle otsustades muu hulgas arvestada ka maksukohustuslase äriplaani. Kui äriplaani teostamiseks pole seadusandlikke või muid takistusi ning äriplaani on usutav, tuleb maksukohustuslasele anda võimalus arvata sisendkäibemaks kohe maha.¹¹⁷ Riigikohus on toonitanud, et maksukohustuslasele tuleb anda võimalus esitada tõendid ja põhjendused näitamaks, et kaupu ja teenuseid on soetatud majandustegevuse tarbeks.¹¹⁸

Riigikohtu praktikas on näiteid vaidlustest, mis käivad ruumi kasutusotstarbe kohta, mida alles tulevikus kavatakse kasutama hakata. Lähtekohana tuleb silmas pidada käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, sh seda, et sisendkäibemaks arvatakse maha **kohe** maksustatava käibe tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel, sõltumata sellest, millal tegelikult hakatakse kaupa või teenust majandustegevuses kasutama. Pelk maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise eesmärk ei ole piisav mahaarvamise keelamiseks.¹¹⁹ Mahaarvamine on lubatud, kui tegemist on maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või teenusega, sest käibemaksu kumuleerumist tuleb vältida.¹²⁰

Riigikohus lahendas asjas nr 3-15-2961 näiteks vaidluse, milles eluruumi kasutusotstarbega kinnisasja kavatseti kasutada kontoriruumidena. Maksuotsus tehti ajal, mil korter veel kasutuses ei olnud. Äriplaani teostamiseks oleks tulnud korteriomandi kasutusotstarvet muuta, sest vaidluse ajal kehtinud õigusaktide järgi võisid bürooruumid asuda ainult mitteelamu kasutusotstarbega hoones või ruumides. Riigikohus märkis, et kui äriplaani elluviimiseks esineb **seadusandlikke takistusi**, ei pruugi see olla üldse elluviidav. Kui sellised takistused on kõrvaldatavad, saab äriplaani usutavuse hindamisel arvesse võtta seda, kas kaebaja on astunud samme takistuste kõrvaldamiseks ja millal neid samme astuti. Maksukohustuslane peaks eelduslikult näitama, milliseid abinõusid ta on rakendanud või planeerib rakendada, et eluruumi kasutusotstarvet muuta kavandatava kasutusotstarbega kooskõlas olevaks. Nende abinõude realiseeritavuse hindamisel tuleb arvestada ka kolmandate isikutega seotud õiguslike riske, nt korterelamu kaasomanike õigust ja huvi takistada kasutusotstarbe muutmist või kasutusotstarbele mittevastavat kasutust.¹²¹

Sama leiti haldusasjas nr [3-3-1-28-16](#), milles korteri soetamisega seotud kuludelt keelas maksuhaldur sisendkäibemaksu arvestada põhjusel, et maksuhalduri arvates polnud korter soetatud äriühingu maksustatava käibe tarbeks, vaid äriühingu juhatuse liikme ja ainoosaniku eluruumiks. Sellele viitasid selgelt korteri **sisustus, juhatuse liikme interneti suhtluskeskkonnas kirjutatu ning korteri registreerimine juhatuse liikme elukohana**. Riigikohus leidis, et kuna korteri eluruumina kasutada andmisest käibemaksuga maksustatavat

¹¹⁶ RKHKo 2.03.2016, [3-3-1-47-15](#), p 16.

¹¹⁷ Samas.

¹¹⁸ RKHKo 26.01.2017, [3-3-1-53-16](#), p 18; RKHKo 2.03.2016, [3-3-1-47-15](#), p 16.

¹¹⁹ RKHKo 26.01.2017, [3-3-1-53-16](#), p 18, vt ka RKHKo [3-3-1-3-09](#) ja [3-3-1-47-15](#).

¹²⁰ RKHKo 10.06.2013, [3-3-1-25-13](#), p 18.

¹²¹ RKHKo 18.12.2017, [3-15-2961/28](#), p 17–18.

käivet ei teki, oli sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamine korteri soetamise ning korteriga seotud teistelt kulutustelt õiguspärane.¹²²

Haldusasjas nr [3-3-1-53-16](#) oli tegemist alles ehitusjärgus hoonega, mida reaalselt veel ei kasutatud. Riigikohus tõi välja, et alles ehitatavate ruumide puhul ei saa lähtuda nende tegelikust kasutusest kas eluruumina või äriotstarbel (st ettevõtluses). Kaupade ja teenuste soetamise eesmärgi üle otsustamisel **ei ole määrav ehitise ehitusõiguslik** (s.o ehitus- või kasutusloas märgitud) **kasutusotstarve**, sest seda ei määrata samadel alustel elu- ja äriruumide liigitusega VÕS § 272 lg 1 tähenduses.¹²³ Sarnaselt rõhutas Riigikohus haldusasjas [3-3-1-47-15](#), et pelgalt korteri ehitusõiguslikust kasutusotstarbest lähtumine ei pruugi käibemaksuseaduse kontekstis eluruumide ja mitteeluruumide eristamisel viia õigele tulemusele.¹²⁴ Mõlemas otsuses seisab, et lähtuda tuleb **kavatsusest ja tegelikust võimalusest ruume ühel või teisel otstarbel kasutada**. Samuti ei ole määrava tähtsusega, kes oli ehitamise ajal hoone omanik, kelle kasuks oli seatud hoonestusõigus või kellele oli antud ehitusluba.¹²⁵ Veel on öeldud, et kinnistute soetamise viis, st **ettevõtte üleminek**, ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramisel asjassepuutuv argument.¹²⁶

Kokkuvõttes sõltub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus eluruumi puhul peamiselt selle (eeldatavast) kasutusotstarbest. Eluruumi kasutusotstarbe hindamiseks on oluline, kas kavandatud tegevus kujutab endast maksustatavat käivet ja kas äriplaan on usutav. Määrav ei ole ehitise ehitusõiguslik kasutusotstarve, vaid tegelik kavatsus ja võimalus ruume teatud viisil kasutada.

3.2 TÕENDAMISKOORMUS

Tõendamiskoormuse jaotuse osas on oluline kohtuasjas nr [3-15-2961/28](#) öeldu, mille järgi lasub tõendamiskoormus ehitusõiguslikule kasutusotstarbele mittevastava äriplaani realistlikkuse osas MKS § 150 lg 1 kohaselt maksukohustuslasel ning sõltumata sellest, et tegemist on kavatsuse tõendamisega, ei kehti siin tavapärasest leebem tõendamisstandard. Kui esineb õiguslikke takistusi, mis ei lase kaebaja äriplaani ellu viia, peaks maksukohustuslane esile tooma, milliseid abinõusid on ta kasutanud või plaanib kasutada, et viia eluruumi kasutusotstarve kavandatava kasutusotstarbega kooskõlla.¹²⁷

¹²² RKHKo 26.10.2016, [3-3-1-28-16](#), p 9. Sarnane ka: RKHKo 17.11.2017, [3-15-2058/52](#), p 14.

¹²³ RKHKo 26.01.2017, [3-3-1-53-16](#), p 18.

¹²⁴ RKHKo 02.03.2016, [3-3-1-47-15](#), p 16.

¹²⁵ RKHKo 26.01.2017, [3-3-1-53-16](#), p 18.

¹²⁶ RKHKo 10.06.2013, [3-3-1-25-13](#), p 18.

¹²⁷ RKHKo 18.12.2017, [3-15-2961/28](#), p 16-18; seisukohta on korratud: RKHKo 15.11.2018, 3-16-517, p 12.

4 SISENDKÄIBEMAKSU OSALINE MAHAARVAMINE JA KORRIGEERIMINE

Sisendkäibemaksu mahaarvamist ja korrigeerimist juhtudel, kus kaupu ja teenuseid kasutatakse lisaks maksustatavale käibele ka maksuvaba käibe tarbeks, reguleerivad KMS §-d 32 ja 33. **KMS § 32** näeb ette, et kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha **osaliselt**.

Riigikohtu halduskolleegium on tähelepanu juhtinud Euroopa Kohtu praktikale, mille järgi sõltub korrigeerimismehhanismi kohaldatavus asjaolust, kas direktiivis sätestatud mahaarvamisõigus on tekkinud. Mahaarvamisõigus tuleb omakorda kindlaks määrata selle põhjal, kellena isik kauba või teenuse soetamisel tegutses. Kui isik soetab kauba üksnes isiklikuks kasutuseks, tegutseb ta eraisikuna, mitte maksukohustuslasena direktiivi mõttes. Seega, kui ta hiljem võtab esialgu isiklikuks kasutuseks soetatut kasutusse ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks, sisendkäibemaksu korrigeerimise õigust ei teki.¹²⁸ Küll on korrigeerimine võimalik olukorras, kus kapitalikaup on esmalt kasutusel maksust vabastatud tegevuses, mille puhul on mahaarvamine algul välistatud, ja hiljem korrigeerimisperioodil on see kasutusel käibemaksuga maksustatavas tegevuses.¹²⁹

Riigikohus andis 2016. a lahendis nr [3-3-1-19-16](#) põhjaliku selgituse **maksusumma määramiseks sobiva meetodi** kohta. Kohtuasja asjaolude kohaselt soetati korter algselt maksustatava käibe tarbeks (edasimüügiks enne esmast kasutuselevõttu), kuid hiljem kasutuseesmärk muutus ning korter võeti kasutusele maksuvaba käibe tarbeks (kinnisasja üürile andmine). Isik arvas kogu korteri ostuhinnas sisaldunud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha. Pooled olid erineval seisukohal selle osas, kas KMS § 33 lõikes 1 sätestatud maksumaksja õigus valida sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise erinevate meetodite vahel kehtib ka pöhivara soetamisel tasutud sisendkäibemaksu korrigeerimisel.

Riigikohus asus seisukohale, et KMS § 32 lõikes 4 sisalduvat formuleeringut „**tegelik maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsus**“ tuleb tõlgendada selliselt, et kohase ja sobiva meetodi valik on jäetud maksumaksja õiguseks ja kohustuseks. Osalise mahaarvamise meetodi valikul peab maksumaksja eelkõige arvestama KMS § 29 lõikest 1 tulenevat üldist sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsiooni ning vältima sellise meetodi rakendamist, mis annaks KMS § 29 lõikes 1 sätestatule vastupidise tulemuse.¹³⁰ Selle seisukoha kujundamisel lähtus Riigikohus Euroopa Kohtu praktikast, mille järgi mahaarvatava osa arvutamisel tuleb lähtuda eesmärgist saavutada täpsem tulemus (nt 9. juuni 2016. a otsus kohtuasjas nr C-332/14).¹³¹

Selles asjas viitas Riigikohus ka oma varasemale praktikale, milles on selgitatud varem kehtinud käibemaksuseaduste samasisuliste sätete kohta, et kui maksumaksja raamatupidamine ei võimalda eristada kaupade ja teenuste kasutusotstarvet, siis peab maksuhaldur kasutama maksusumma määramisel **kaudseid meetodeid** ning tal on lubatud lähtuda ka maksumaksja sissetulekute alusel arvutatud **proportsioonist**.¹³² Meetodi valikul tuleb hinnata isiku majandustegevuse laadi ja eripära ning sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise jaoks tuleb

¹²⁸ Vt Euroopa Kohtu 11.07.1991. a otsus asjas nr C-97/90, p-d 8–12; 6.05.1992. a otsus asjas nr C-20/91, p 17; 30.03.2006. a otsus asjas nr C-184/04, p-d 37–38; 23.04.2009. a otsus asjas nr C-460/07, p 44; samuti 18.07.2013. a otsus asjas nr C-78/12, p-d 60–61; vrdl ka 1.03.2012. a otsus asjas nr C-280/10, p 31.

¹²⁹ RKHKo 26.01.2017, 3-3-1-53-16, p 23; vt Euroopa Kohtu 30.03.2006. a otsus asjas nr C-184/04, p 42.

¹³⁰ RKHKo 01.12.2016, [3-3-1-19-16](#), p 12.

¹³¹ Samas.

¹³² RKHKo 22.02.2001, [3-3-1-62-00](#).

valida selline **meetod, mis on kõige sobivam ja mis annab mõistliku tulemuse**. Isiku tulude struktuurist lähtuva suhtarvu kasutamine on lubatud üksnes erandjuhtudel, kui muude meetodite kasutamine oleks liialt keerukas. Kui sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel rakendatakse meetodit, mis on ilmselgelt vastuolus maksukohustuslase soetatud kaupade ja ostetud teenuste tegeliku kasutusotstarbega, siis tekib käibemaksu kumulatsioon.¹³³

Kokkuvõttes toonitas Riigikohus, et KMS § 32 lõike 4 kohaldamisel peab maksumaksja valima sellise meetodi, mis annab kõige **tõepärasema** tulemuse. Kõige tõepärasem tulemus on võimalikul sarnane tulemusele, mis tekiks siis, kui ühe juriidilise isiku asemel oleks kaks juriidilist isikut, kellest ühel tekiks ainult maksustatav ja teisel ainult maksuvaba käibe. Kui maksumaksja valitud meetod annab ilmselgelt väärast tulemuse, siis on maksuhalduril õigus rakendada maksu määramisel sellist meetodit, mis vastab paremini lisandväärtuse maksu põhimõttele ja KMS § 29 lõikest 1 tulenevale sisendkäibemaksu mahaarvamise üldisele põhimõttele. Ühtviisi lubamatu on nii kumulatsioon (kui maksustatava käibega seotud sisendkäibemaksu ei lubata maha arvata) kui ka alusetu mahaarvamine (kui ilmselgelt maksuvaba käibega seotud sisendkäibemaksu lubatakse maha arvata).¹³⁴

Lisaks märkis kolleegium, et vajadus rakendada põhivara sisendkäibemaksu korrigeerimisel KMS §-s 33 kirjeldatud proportsionaalse mahaarvamise meetodit või segameetodit võib tekkida eelkõige siis, kui **ühete põhivaraobjekti kasutatakse üheaegselt nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks** – näiteks tööruumid või seadmed, mida kasutavad töötajad osalevad mõlemat liiki käibe tekkes. Proportsionaalse meetodi ehk ainult maksustatava ja maksuvaba käibe omavahelise suhte põhjal arvatud suhtarvust lähtumine on eelkõige õigustatud suurtes organisatsioonides, kus maksustatava ja maksuvaba käibega seotud tegevusi on raske funktsionaalselt eristada (näiteks haridus- ja meditsiiniteenuste osutajad, krediitiasutused, kindlustusseltsid) ning otsustamine oleks liiga keerukas ja kulukas. Üürile või rendile antud vara puhul tuleb lähtuda eeldusest, et üldjuhul on kõige lihtsamini teostatav ja annab kõige tõepärasema tulemuse meetod, mille puhul lähtutakse sisendkäibemaksu mahaarvatava osa määramisel sellest, kas üüri või rendi käibe on maksustatav või maksuvaba.¹³⁵

Veel lisas Riigikohus, et KMS § 32 lg 4 tuleb kohaldamisele selliste põhivara objektide puhul, mida on korrigeerimisperioodi jooksul mõnel aastal kasutatud täielikult maksustatava käibe tarbeks ja mõnel aastal täielikult maksuvaba käibe tarbeks. Samuti kohaldatakse seda sätet juhtudel, mil kogu korrigeerimisperioodi jooksul on põhivaraobjekt kasutuses üheaegselt nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks või mõni põhivaraobjekt on kasutuses ainult maksustatava käibe tarbeks ja mõni põhivaraobjekt on kasutuses ainult maksuvaba käibe tarbeks. Maksumaksja peab kõigi nende juhtude jaoks leidma kohase ja sobiva meetodika, lähtudes eesmärgist saavutada tõepäraseim tulemus.¹³⁶

Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise ja korrigeerimise kohustus kehtib ka siis, kui tsiviilkäibes ühe esemena soetatud põhivaraobjekt koosneb **mitmest osast** ning mõni osa on kasutatav maksustatava käibe tarbeks ja mõni osa maksuvaba käibe tarbeks. Eriti võib see kõne alla tulla kinnisasjade puhul, näiteks võib maatükil asuda mitu erinevat kasutusotstarbega hoonet, samuti võib erinevat kasutusotstarvet olla ühe hoone või korteriomandi eri ruumidel, ehitise osaks olevatel seadmetel või kinnisasja päraldistel. Sellistel juhtudel peab maksumaksja

¹³³ RKHKo 16.12.2004, [3-3-1-74-04](#).

¹³⁴ RKHKo 01.12.2016, [3-3-1-19-16](#), p 14.

¹³⁵ Samas, p 16.

¹³⁶ Samas, p 18.

ise jagama põhivara soetusmaksumuse ja sellele vastava sisendkäibemaksu osadeks ning vastavalt korrigeerima.¹³⁷

¹³⁷ Samas.

KOKKUVÕTE

Lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks on ostja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Riigikohtul on kogunenud ulatuslik praktika maksustatava käibe tarbeks sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta. Selle järgi on mahaarvamine alusetu, kui materiaalsed ehk sisulised eeldused selleks pole täidetud. Sisuliste eeldustena on käsitletud seda, kas kaup realselt liikus või teenust osutati, ning seda, et tehing oli tegelik, mitte näilik või tehtud maksudest kõrvalehiilimise eesmärgil.

Materiaalsete eelduste kontrollil eeldatakse ostja heausksust. Kui ostja ei olnud heauskne, siis tuleb tõendada tema seotust maksupettusega ja kontrollida, kas ta teadis tehingu tegelikke asjaolusid (et tegu pole tegeliku müüjaga). Väga oluline on ka ostja hoolsusnõuete täitmine käibemaksuarvestuses ja käibemaksu tasumisel seoses müüja isiku tuvastamisega. Ostja peab üles näitama nii äris nõutavat kui ka tavapärasest hoolsust ja täitma eriseadustest tulenevaid hoolsuskohustuse nõudeid. Nende eiramisest ei saa aga järeldada, et maksudest tasumisest hoiduti tahtlikult.

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel näiliku ja tühise ehk seetõttu õiguslikus mõttes mitteeksisteeriva tehingu korral tuleb Riigikohtu seisukohtade järgi jätta näilik tehing maksustamisel arvesse võtmata. Näilik tehing tuvastatakse lähtudes TsÜS §-s 89 sätestatust. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, on vaja tuvastada maksueelis. Kui tehingut pole üldse toimunud, siis jääb see sõltumata maksueelisest arvesse võtmata. Maksudest kõrvale hoidumise eesmärgil tehtud tehingute korral tuleb samuti tuvastada maksueelis ning kohaldada tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastavat maksustamist.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise lubatavuse sisuliste eelduste kõrval eristatakse formaalseid ehk vormilisi eeldusi. Sisendkäibemaksu mahaarvamist ei saa keelata üksnes formaalsete nõuete rikkumisel, sh selliste nõuete rikkumisel, mis puudutavad arve nõuetekohasust. Vormilistest eeldustest on Riigikohtu praktikat kogunenud enim arvele esitatavate nõuete kohta.

Riigikohtu praktika ettevõtlusega seotud tehingute tarbeks sisendkäibemaksu mahaarvamise osas puudutab suuresti eluruumi üürile või rendile andmist. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus sõltub eluruumi puhul peamiselt selle (eeldatavast) kasutusotstarbest. Eluruumi kasutusotstarbe hindamiseks on oluline, kas kavandatud tegevus kujutab endast maksustatavat käivet ja kas äriplaan on usutav. Määrav ei ole ehitise ehitusõiguslik kasutusotstarve, vaid tegelik kavatsus ja võimalus ruume teatud viisil kasutada.

Sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel ja korrigeerimisel tuleb valida selline meetod, mis on kõige mõistlikum ja annab kõige tõepärasema tulemuse.

KASUTATUD RIIGIKOHTU PRAKTIKA

1. RKHKo 08.03.1999, [3-3-1-5-99](#)
2. RKHKm 18.10.1999, [3-3-1-32-99](#)
3. RKHKo 07.02.2000, [3-3-1-50-99](#)
4. RKHKo 22.02.2001, [3-3-1-62-00](#)
5. RKHKo 03.04.2002, [3-3-1-15-02](#)
6. RKPSJVo 06.03.2002, [3-4-1-1-02](#)
7. RKHKo 28.05.2002, [3-3-1-21-02](#)
8. RKHKo 19.06.2002, [3-3-1-26-02](#)
9. RKHKo 16.04.2003, [3-3-1-29-03](#)
10. RKHKo 08.05.2003, [3-3-1-43-03](#)
11. RKHKo 05.05.2003, [3-3-1-39-03](#)
12. RKHKo 02.06.2003, [3-3-1-40-03](#)
13. RKHKo 12.06.2003, [3-3-1-52-03](#)
14. RKHKo 20.06.2003, [3-3-1-49-03](#)
15. RKHKo 09.09.2003, [3-3-1-59-03](#)
16. RKHKo 02.10.2003, [3-3-1-50-03](#)
17. RKHKo 03.06.2004, [3-3-1-21-04](#)
18. RKHKo 02.12.2004, [3-3-1-50-04](#)
19. RKHKo 16.12.2004, [3-3-1-74-04](#)
20. RKHKo 05.06.2006, [3-3-1-34-06](#)
21. RKHKo 28.09.2006, [3-3-1-47-06](#)
22. RKHKo 07.12.2006, [3-3-1-63-06](#)
23. RKHKo 30.05.2007, [3-3-1-22-07](#)
24. RKHKo 13.02.2008, [3-3-1-97-07](#)
25. RKHKo 25.03.2009, [3-3-1-3-09](#)
26. RKHKo 19.05.2009, [3-3-1-32-09](#)
27. RKHKo 22.06.2009, [3-3-1-43-09](#)
28. RKHKo 04.11.2009, [3-3-1-59-09](#)
29. RKHKo 04.11.2009, [3-3-1-52-09](#)
30. RKHKo 09.12.2009, [3-3-1-67-09](#)
31. RKHKo 20.01.2010, [3-3-1-74-09](#)
32. RKHKo 05.05.2010, [3-3-1-18-10](#)
33. RKHKo 24.01.2011, [3-3-1-73-10](#)
34. RKHKo 24.01.2011, [3-3-1-73-10](#)
35. RKHKo 11.01.2012, [3-3-1-46-11](#)
36. RKHKo 01.02.2012, [3-3-1-60-11](#)
37. RKHKo 09.05.2012, [3-3-1-81-12](#)
38. RKHKo 12.12.2012, [3-3-1-23-12](#)
39. RKHKo 04.12.2013, [3-3-1-57-13](#)
40. RKHKo 09.05.2013, [3-3-1-81-12](#)
41. RKHKo 10.06.2013, [3-3-1-25-13](#)
42. RKHKo 17.12.2013, [3-3-1-49-13](#)
43. RKKKo 20.01.2014, [3-1-1-133-13](#)
44. RKHKo 11.02.2014, [3-3-1-65-14](#)
45. RKHKo 03.03.2014, [3-3-1-65-13](#)
46. RKHKo 02.06.2014, [3-3-1-27-14](#)
47. RKHKo 05.06.2014, [3-3-1-33-14](#)
48. RKKKo 03.11.2014, [3-1-1-40-14](#)
49. RKHKo 27.01.2016, [3-3-1-30-15](#)
50. RKHKo 29.02.2016, [3-3-1-59-15](#)
51. RKHKo 02.03.2016, [3-3-1-47-15](#)

52. RKHKo 14.12.2016, [3-3-1-77-16](#)
53. RKHKo 17.03.2015, [3-3-1-76-14](#)
54. RKÜKo 12.05.2015, [3-2-1-82-14](#)
55. RKHKo 13.04.2016, [3-3-1-51-15](#)
56. RKHKo 26.10.2016, [3-3-1-28-16](#)
57. RKHKo 01.12.2016, [3-3-1-19-16](#)
58. RKHKo 26.01.2017, [3-3-1-53-16](#)
59. RKHKo 27.09.2017, [3-14-53226/100](#)
60. RKHKo 17.10.2017, [3-15-838/22](#) ([3-3-1-16-17](#))
61. RKHKo 08.11.2017, [3-12-1360/121](#)
62. RKHKo 17.11.2017, [3-15-2058/52](#)
63. RKHKo 18.12.2017, [3-15-2961/28](#)
64. RKHKo 24.10.2017, [3-15-1303/37](#)
65. RKHKo 7.06.2018, [3-14-50103/66](#)
66. RKHKo 15.11.2018, [3-16-517/32](#)
67. RKHKo 21.11.2018, [3-12-1360/131](#)