

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Siim Linamäe

**SÕIDUAUTO SOETAMISEL JA SÕIDUAUTO TARBEKS
TEHTUD KULUTUSTE SISENDKÄIBEMAKSU
MAHAARVAMISE PIIRANG**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Sõiduauto soetamisel ja sõiduauto tarbeks tehtud kulutuste sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Limiting the Deduction of Input Value Added Tax from the Expenses Related to Buying and Maintaining Cars.</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 40 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 35 allikat. Lõputöö probleem oli see, et 1. detsembril 2014 jõustunud käibemaksuseaduse muudatus ei ole saavutanud eesmärke maksustada sõiduautosid õiglasemalt ja vähendada maksuhalduri halduskoormust.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida sõiduauto soetamisel ja sõiduauto tarbeks tehtud kulutuste sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleeme. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks püstitati järgnevad uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Antakse ülevaade käibemaksu ja sõiduautod põhimõistetest. 2. Antakse ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest. 3. Analüüsitakse sõiduautode deklareerimisega seotud probleeme. 4. Analüüsitakse sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleeme. <p>Töö teoreetilises osas anti ülevaade käibemaksu ja sõiduauto põhimõistetest ning sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest. Töö analüüsi osas kasutati kvalitatiivset uurimismeetodit, mille raames uuriti erialast kirjandust, seadusakte, teemakohaseid artikleid ja viidi läbi intervjuu. Lõputöö kirjutamisel jõudis autor järeldusele, et 01.12.2014 jõustunud käibemaksuseaduse muudatus ei vähendanud maksuhalduri halduskoormust ega muutnud sõiduautode maksustamist õiglasemaks. Edaspidi vajab täiendavat uurimist ettevõtte sõiduautode eratarbimise osakaal.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, sõiduautod, sisendkäibemaks, maksustamine.	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Lõputöö käsitleb kaudselt MTA arengukavas 2013-2016 on sõnastatud eesmärki vähendada deklareerimata jäävate maksude osakaalu.	
Võõrkeelsed võtmesõnad: value-added tax, input value-added tax, passenger car, taxation.	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu.	
<p>Töö autor: Siim Linamäe</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Tõnis Elling	
Kaitmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBEMAKSU JA SÕIDUAUTO PÕHIMÕISTED NING SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE ÕIGUS	6
1.1 Sõiduauto ja käibemaksu põhimõisted ning olemus	6
1.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus	10
2. SÕIDUAUTODE SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE JA DEKLAREERIMISEGA SEOTUD PROBLEEMID	17
2.1 Deklareerimisega seotud muutused ja probleemid	17
2.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleemid	23
KOKKUVÕTE	31
SUMMARY	33
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	34
LISAD	37
1.1 Lisa 1. Intervjuu AMTEL tegevjuhi Arno Sillatiga	37
1.2 Lisa 2. Maksu- ja Tolliameti juhtivrevident Kaia Kollo vastus päringule	39

SISSEJUHATUS

Üheks tähtsaimaks riigi tuluallikaks on kujunenud tarbimise maksustamine. Eestis ja teistes Euroopa Liidu liikmesriikides maksustatakse tarbimist käibemaksu ja aktsiisidega. Selleks, et pidada kinni Euroopa Ühenduse põhieesmärgist: rajada majandusliidu raames ühisturg, kus toimib vaba konkurents ning mis tunnusjoontelt sarnaneb liikmesriikide siseturgudega, on vastu võetud käibemaksu direktiivid. Nende eesmärk on reguleerida liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seadusi. Eestis hakati käibemaksu nõudeid kooskõlastama Euroopa Liidu nõuetega 1994. aastal vastu võetud käibemaksuseadusega. Kuna käibemaks on tarbimise ja kulutuste maks, siis on oluline, et maksukoormus kanduks lõpptarbijale, mitte isikule, kes maksu kokku kogub. Sellest tulenevalt peab ettevõtjal olema sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus nendelt kuludelt, mida ta teeb kaupade või teenuste tarbijale pakkumiseks. Sellega välditakse käibemaksu kumuleerumist. Sõiduautodel on ettevõtjate majandustegevuses tihti oluline roll ning mõnel juhul on nad isegi asendamatud. Eestis on varemgi kehtinud piirangud sõiduautode ja kütuse soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisele, kuid alates 2004. aastast piirangud kaotati ning selle asemel kehtis omatarbe maksustamise nõue.

Teema aktuaalsus seisneb selles, et alates 1. detsembrist 2014 jõustus käibemaksuseaduse muudatus, mille tulemusel ei maksustata enam sõiduautode omatarvet, vaid piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust 50% ulatuses. Muudatuse eesmärk on maksustada sõiduautode kasutamist õiglasemalt, mis ühtlasi suurendab riigikassasse raha laekumist ja vähendada maksuhalduri halduskoormust.

Töö uudsus seisneb selles, et uut käibemaksu regulatsiooni ei ole pärast muudatusi Eestis teadustöö raames veel käsitletud.

Probleemiks on see, et 1. detsembril 2014 jõustunud käibemaksuseaduse muudatus ei ole saavutanud esmaselt seatud eesmärke maksustada sõiduautosid õiglasemalt ja vähendada maksuhalduri halduskoormust.

Töö eesmärk on analüüsida sõiduauto soetamisel ja sõiduauto tarbeks tehtud kulutuste sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleeme.

Püstitatud eesmärgi saavutamisel lähtutakse neljast uurimisülesandest:

1. Antakse ülevaade sõiduauto ja käibemaksu põhimõistetest.

2. Antakse ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest.
3. Analüüsitakse sõiduautode deklareerimisega seotud probleeme.
4. Analüüsitakse sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleeme.

Lõputöös on kasutatud kvalitatiivset uurimismeetodit. Allikate uurimisel, analüüsimisel ja järelduste tegemisel on kasutatud analüütilist ja võrdlevat meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse erialakirjanduse analüüsi, tutvutakse teema kohta käiva informatsiooni ja dokumentidega.

Esimene peatükk on lõputöö teoreetiline osa. Esimese peatüki esimene alapeatükk on sissejuhatav, kus antakse ülevaade käibemaksu ja sõiduauto mõistetest. See peatükk on vajalik, et mõista bakalaureusetöö probleemipüstitust ja teemat üldiselt. Esimese peatüki viimases alapeatükis selgitatakse sisendkäibemaksu mõistet ning tingimusi, mille alusel on võimalik käibemaksukohustuslasel sisendkäibemaksu maha arvata ja millistel tingimustel on liikmesriikides lubatud sisendkäibemaksu mahaarvamist piirata.

Teine peatükk on lõputöö praktiline osa, kus tuuakse välja ettevõtte sõiduautode sisendkäibemaksu piirangust tekkivad probleemid. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse ettevõtte sõiduautode ja nendega seotud kulutuste deklareerimisega seotud probleeme. Teises alapeatükis analüüsitakse sõiduautode ja nendega seotud kulude sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleeme.

Lõputöös kasutatakse materjalidena erinevaid teaduslikke allikaid, Euroopa Liidu Kohtu lahendeid, Eesti Vabariigi õigusakte, nende seletuskirju, erinevaid teemakohaseid artikleid ja internetiallikaid. Lisaks viiakse läbi intervjuu.

1. KÄIBEMAKSU JA SÕIDUAUTO PÕHIMÕISTED NING SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE ÕIGUS

1.1 Sõiduauto ja käibemaksu põhimõisted ning olemus

Sõiduautod on paljudes ettevõtlusvaldkondades oluliseks vahendiks, mille abil kaupu toota või teenuseid pakkuda. Eriti just maapiirkondades, kus ühistranspordi kättesaadavus on piiratud ning vahemaad suured. Sellest tulenevalt on iseenesest mõistetav, et kui ettevõtja tahab tegeleda ettevõtlusega ja luua mingit väärtust, on sõiduauto kasutamine vajalik. Autot on vaja, et viia kohale kaupu, osutada kliendi juures teenust, viia töötajaid ühest töökohast teise, käia töölähetuses jne. Sõiduauto mõiste defineerimisel on käesoleva töö kontekstis oluline roll, sest käibemaksuseaduse muudatusest tulenevalt kehtivad neile maksustamisel teistest sõidukitest erinevad reeglid.

Alates 1.detsembrist 2014 on sõiduauto mõiste sätestatud käibemaksuseaduse tähenduses¹. Sõiduauto on reisijate veoks mõeldud M1-kategooria sõiduk, mille täismass ei ületa 3500 kilogrammi ja lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istmekohta. Lisaks on rahandus- ja kommunikatsiooniministerium selgitanud sõiduauto mõistet ka määruses². Sõidukeid, mida tähistatakse G tähe lisamisega kategooria tähisesse, loetakse maastikuautodeks. Samas ei muuda G tähe lisamine sõiduki kategooriat ning ka juhul, kui sõiduki tehnilises passis on märgitud M1G, on tegemist sõiduautoga ehk M1 kategooria sõidukiga.

Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang kehtib ainult sõiduautodele, on oluline teha vahet sõiduautol ja kaubikul. Kaubikud on N1 kategooriasse kuuluvad sõidukid, mille täismass on üle 2,0 tonni ja N2, M2 või M3 kategooria sõidukid, mille täismass ei ületa 12,0 tonni, millel kõik teljed on veoteljed. Sealhulgas sõidukid, mille ühte telge on võimalik välja lülitada, või kui sõidukid täidavad järgnevat kolme nõuet:

1. vähemalt üks esi- ja üks tagatelg on veoteljed, sh. sõidukid, mille ühte telge on võimalik välja lülitada;
2. vähemalt ühe veotelje diferentsiaal on lukustatav või sellel on sarnast toimet omav mehhanism;

¹ Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 30.12.2014, 18

² Majandus- ja kommunikatsiooniministri 13.06.2011. a määruse nr 42 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele” lisa 5.

3. ilma haagiseta sõidukid on võimelised ületama 25 % tõusu.

Autode registreerimist kontrollib maanteeamet ja auto ümber registreerimiseks teise kategooriasse on kindlad nõuded ning reeglid. Käibemaksuseaduse tähenduses M1 kategooria sõiduautode hulka võivad kuuluda ka näiteks väikebussid. Kuigi nad on enda olemuselt justkui bussid, mitte sõiduautod, siis tüübikinnituse järgi klassifitseeruvad nad siiski M1 kategooria sõiduautode alla.

Käibemaks, mida kogutakse Eestis ja kõikides teistes EL-liikmesriikides, on olemuselt tarbimise ja kulutuse maks. See tähendab, et selle maksu eesmärk on mõjutada tarbimist liikmesriikides ja et seda realiseeritakse maksu kogumisega kulutustelt, mida teevad tarbijad. Käibemaksu ei koguta maksu tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist, müües tarbijale kaupu või teenuseid. Sellepärast on see maks majanduslikus mõttes kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandijaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu³. See tähendab, et kuigi reaalne maksukoormus laskub lõpptarbijale, siis maksu kohta peab arvestust ja seda administreerib müüja.

Käibemaks keskendub kõikide kaupade, sealhulgas teenuste tarbimisele, vastupidi spetsiaalsele tarbimismaksule või aktsiisile, mida kogutakse mingi spetsiifilise tarbekauba või spetsiifilise tarbekaupade kategooria tarbimise pealt. Käibemaks on üldine tarbimismaks⁴. Käibemaksuga on maksustatud ainult tarbiv kasutamine, seetõttu on loodud sätted, mis puudutavad kaupade üle piiri viimist. Kaubad ja teenused, mida imporditakse kodumaal kasutamiseks, tuleb maksustada käibemaksuga ning kaubad ja teenused, mida eksporditakse kasutamiseks välismaal, tuleb vabastada riigisisest käibemaksust. Käibemaks hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning sellega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukoormust eelmistes etappides makstud maksu võrra.⁵

Käibemaks on riiklik maks. Eesti maksusüsteemis on üheks maksude liigitamise aluseks see, kas maks kehtib kogu riigi territooriumil ja on kehtestatud seadusega või kehtib see ainult ühe omavalitsuse piirides ja on kehtestatud vastava omavalitsuse volikogu määrusega. Selle alusel liigitatakse maksud riiklikeks maksudeks ja kohalikeks maksudeks.⁶

³ Lehis, L., Maksuõigus (Tallinn: Juura, 2009), lk 349.

⁴ Tammert, P., Maksundus (Tallinn: Aimwell, 2003), lk 251.

⁵ Lehis, L., Maksuõigus (Tallinn: Juura, 2009), lk 353.

⁶ *Ibid*, lk 30.

Käibemaks on perioodiline maks. Üheks maksude liigituse aluseks on see, kas maksu makstakse üks kord või tuleb seda teha perioodiliselt. Käibemaksu puhul on maksumaksjaks ettevõtja ning temal lasub kohustus käibemaksu iga kuu deklareerida ja maksta. Sellepärast on käibemaks perioodiline maks. Maks tuleb deklareerida ja maksta maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksudirektiiv 112/2006 jätab liikmesriikidele võimaluse kehtestada kuni ühe aasta pikkuseid maksustamisperioode.⁷

Käibemaks on kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on lõpptarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Samas on käibemaks teatud juhul ka otsene maks, nimelt impordi puhul. Ei ole vahet, kas kolmandast riigist toob kaupa EL-i eraisik või juriidiline isik, impordikäibemaksu tuleb piirmäära ületavalt summalt tasuda kõigil. Impordikäibemaksu loetakse käibemaksu eriliigiks.⁸

Käibemaks on objektiivne maks. See tähendab, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta tavaliselt vahet, kes on müüja või ostja. Mõned erandid on seotud impordi maksuvabastusega.⁹

Käibemaksu üldiseks põhimõtteks on see, et käibemaksuga ei koormata ettevõtjat. Seega peaks kogu maksukoormus langema tarbijale. Ettevõtjad on enamasti ainult käibemaksu kogujad. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, aga see on tehniline võtte, mis tegelikku maksukoormust tekita. Ettevõtja, kes kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, saab õiguse arvata ostmisel tasutud käibemaksu oma maksukohustusest maha.¹⁰

Käibemaks on neutraalne. See tähendab, et kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik, või avalik-õiguslik isik. Tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise

⁷ Elling, T., Käibemaks (Tallinn: Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk 31.

⁸ Elling, T., Käibemaks (Tallinn: Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk 31.

⁹ *Ibid*, lk 31.

¹⁰ Lehis, L., Maksuõigus (Tallinn: Juura, 2012), lk 286.

õigus on omavahel kooskõlas¹¹. See tähendab, et käibemaksuga ei maksustata mitte müüa tulu, vaid ostja kulutusi.

Euroopa Kohus on öelnud¹², et käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine mõjutab maksukoormuse tasakaalu ja seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi ning liikmesriigid võivad piirata käibemaksu mahaarvamist üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel. Samuti on Euroopa Kohus asunud seisukohale¹³, et liikmesriikide poolt maksu täpseks kogumiseks ja oma finantshuvide kaitseks kehtestatud meetmed peavad olema kooskõlas direktiiviga ja ei või minna kaugemale nimetatud eesmärkide saavutamiseks vajalikust ning ei tohi seada ohtu käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

Seda, et käibemaks on tarbijat, mitte ettevõtjat koormav maks, on enda lahendites rõhutanud riigikohus. Näiteks on Riigikohus öelnud¹⁴: „Lisandväärtuse maksuna rakendatav mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sellega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtlike tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga ning ei tekiks käibemaksu kumuleerumist /.../ Kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist on lubamatud, sest need moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist. Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtlikes kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müügi käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud.”

Praktikas on kõrvalekalded neutraalsusprintsiibist tavalised, kusjuures eesmärgid võivad olla nii haldus-, majandus- kui ka sotsiaalpoliitilised. Eriti laialdaselt on levinud tarbimise erineva maksumääraga maksustamine sotsiaalpoliitilistel eesmärkidel, et alandada elamiseks vältimatute kaupade ja teenuste hinda.¹⁵

Ühe olulise põhimõttena tuleb välja tuua see, et käibemaksu puhul toimib sihtkohamaa printsiip. Kuna käibemaks on tarbimismaks, toimub maksustamine üldjuhul selles riigis,

¹¹ Lehis, L., Maksuõigus (Tallinn: Juura, 2012), lk 287.

¹² *Commission of the European Communities v French Republic*, Case No C-50/87, ECJ, Judgement 21.09.1988m ECR (1988), 4797, paragraphs 16,17.

¹³ *Albert Collee v Finanzamt Limburg an der Lahm*, Case No C-146/05, ECJ, Judgement 27.09.2007, ECR (2007), I-7861, paragraphs 26.

¹⁴ Riigikohtu halduskolleegiumi 28. mai 2002 otsus asjas nr 3-3-1-21-02.

¹⁵ Tammert, P., Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele (Tallinn 2005: Aimwell), lk 259

kus asub kauba või teenuse lõpptarbija¹⁶. Sellest põhimõttest lähtudes tuleb kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära ja eksportöörile või välismaa ettevõtjale tuleb kauba soetamisel tasutud käibemaks tagastada. Kaupade ja teenuste import tuleb aga maksustada. Neutraalse maksustamise põhimõtte järgi tuleb imporditud kaupa maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa, sest vastasel juhul saaksid välismaised tootjad konkurentsieelise. Impordi maksustamisel ei ole oluline, kas imporditud kaupa kasutatakse Eestis ettevõtluseks või isiklikuks otstarbeks. Vahe on aga selles, et ettevõtluses kasutamisel ei ole tollis tasutud käibemaks lõplik maks, vaid pigem sundlaen, sest ettevõtja saab selle sisendkäibemaksuna hiljem maha arvata ning tegelik käibemaksulaekumine toimub alles siis, kui kaup on Eestis lõpptarbijale edasi müüdüd.¹⁷

Tuginedes eelpool väljatoodud teooriale võib käibemaksu tunnused ja põhimõtted kokku võtta järgnevalt. Käibemaks on enda olemuselt kaudne maks, seega maksukoormust kandvad ja maksu reaalselt maksvad isikud on erinevad. Käibemaks on perioodiline maks. See tähendab, et ettevõtetel on kohustus iga kuu kogutud maksusumma deklareerida. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, millega maksustatakse kõiki kaupu ja teenuseid. Kaubad ja teenused, mida imporditakse kodumaal tarbimiseks, tuleb maksustada käibemaksuga ja eksportides tulev kaubad ja teenused käibemaksust vabastada. Tänapäevane käibemaks on enda olemuselt lisandunud väärtuse maks. See tähendab, et igas müügietaapis arvatakse tasumisele kuuluvast käibemaksust eelmisel etapil makstud maks maha. Sedasi välditakse käibemaksu kumuleerumist. Käibemaks on objektiivne maks. See tähendab, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist, mitte maksumaksja isikust. Käibemaks on neutraalne maks, millega ei koormata ettevõtjaid. See tähendab, et käibemaksuga ei maksustata mitte müüja tulu, vaid ostja kulutusi. Sõiduauto on M1-kategooria sõiduk, mille täismass ei ületa 3500 kilogrammi ja lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istmekohta. M1G kategooria sõidukit ehk maasturit käsitletakse maksustamise mõttes siiski sõiduautona. Autode registreerimist kontrollib maanteeamet ja auto ümber registreerimiseks teise kategooriasse on kindlad nõuded ning reeglid.

1.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus

Käibemaksu neutraalsuse põhimõtte töötamiseks on oluline, et Euroopa Liidu liikmesriikide äriühingutel on õigus ostutehingutelt maha arvata käibemaksusumma, mis

¹⁶ Lehis, L., Maksuõigus (Tallinn: Juura, 2012), lk 288.

¹⁷ Lehis, L., Lind, L., Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne (Tartu 2003), lk 19.

tuli tasuda ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade või teenuste eest. Sisendkäibemaksu mahaarvamisega välditakse käibemaksu kumuleerumist, mis moonutaks teenuste ja kaupade hindasid. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega jaotatakse maksusumma ettevõtjate vahelises müügiahelas ära. Igas tootmisetapis lisatakse käibemaks ainult selles etapis lisatud väärtuse pealt.

Sisendkäibemaksu mõiste on sätestatud KMS § 29 lõikes 3, mis sätestab, et sisendkäibemaks on kasukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Oluline on see, et sisendkäibemaksu mahaarvamiseks peab kauba võõrandaja olema käibemaksukohustuslane, sest mittemaksukohustuslaselt soetatud toote või teenuse pealt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata.

Euroopa Liidus kehtiv käibemaks on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena. See tähendab, et maksusumma on jaotatud mitme ettevõtja vahel. Kaup või teenus läbib enne lõpptarbijani jõudmist pika müügiahela. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kõik kokku annabki kogu toote müügihinna vastava käibemaksusumma. Seejuures saab iga müügiahela lüli ostmisel tasutud käibemaksu oma maksmisele kuuluvast käibemaksust maha arvata.¹⁸

Lisandväärtuse maksustamiseks on maksukogumine sisendmaksu mahaarvamisega. Iga maksukohuslane arvutab ja maksab maksu oma varade kogumahult. Sel teel arvutatud maksult on maha arvatud maks, mis maksti teisele maksukohustuslasele või importimisel. Vahe peab olema makstud. Kui vahe on negatiivne – näiteks kui on tehtud investeeringuid -, hüvitatakse see ettevõtjale. Nii tekib olukord, kus ettevõtjal on kaupade ja teenuste maksuvabad varud. Lahutamismehhanismi tulemuseks on, et maksu maksab lõpuks see, kes ei saa maksudest mahaarvamisi teha, nimelt eratarbija.¹⁹

Selleks, et ettevõttel oleks õigus sisendkäibemaksu maha arvata, peab ta esmalt olema käibemaksukohustuslasena registreeritud. Selleks, et saada registreeritud, peab ettevõtte vastama järgnevalt välja toodud tingimustele. Käibemaksuseadus (KMS) § 3 lg 1 alusel on käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end

¹⁸ Elling, T., Käibemaks (Tallinn: Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk 34.

¹⁹ *Ibid*, lk 34-35.

registreerima maksukohustuslasena²⁰. Sellest võib järeldada, et käibemaksukohustuslane ei saa olla isik, kes ettevõtlusega ei tegele. See on üldine lähenemine. Ettevõtjate puhul on Eesti maksukohustuslase mõiste otseselt seotud registreerimiskohustusega, mitte majandustegevuse alustamisega, ja see lähenemine ei ole kõigis teistes liikmesriikides samasugune. Lähtudes käibemaksukohustuslase mõistest võib järelda, et kui ettevõtja on alustanud majandustegevust, kuid tal ei ole veel tekkinud kohustust esitada maksuhaldurile käibemaksukohustuslaseks registreerimise avaldust ja ta ei ole seda ka vabatahtlikult teinud, siis ei ole tegemist käibemaksukohustuslasega KMS-i tähenduses.²¹

Nagu eelpool mainitud, tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ainult registreeritud käibemaksukohustuslastel. Erandiks on välismaa ettevõtjad, kelle nähakse ette Eestis ostetud kaupadelt ja teenustelt käibemaksu tagastamine. Samuti toimub erandkorras käibemaksu tagastamine välisesindustele ja diplomaatidele ning välisabina saadud ja välislaenude eest soetatud kaupadelt. Mahaarvamisi ei saa teostada piiratud maksukohustuslased ning impordi- või mõne muu vastava tehingu korral ühekordset käibemaksu tasumise kohustust kandnud maksukohustuslased. Mahaarvamise õiguse tekkimisel on üheks oluliseks aspektiks see, et see tekib alles maksukohustuslasena registreerimise hetkest.²²

Käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks peab esitama kohalikule maksuhaldurile registreerimisavalduse. Registreerimine on kohustuslik, kui Eestis asuva äriühingu maksustatav käive ületab 16 000 eurot.²³

Sisendkäibemaksu saab maksukohustuslane maha arvata ettevõtluses Eestis või mõnes välisriigis maksustatava käibe või mõne KMS § 4 lõikes 2 nimetatud tehingu tarbeks soetatud kaubalt või teenuselt. See, kas soetatud kaup või teenus on ettevõtlusega seotud, määratakse konkreetse ettevõtja tegevuse iseloomust lähtuvalt. Seadus ei kirjuta ette, et ostetud kaup või teenus peab jääma maksumaksja omandisse. Samuti ei kohusta seadus maksumaksjaid soetatud kaupa või teenust kohe ettevõtluses kasutama ning peale ostutehingu ei pea kohe järgnema käibe tekkimist.²⁴

²⁰ Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 11.07.2014, 15

²¹ T Elling, T., Käibemaks (Tallinn: Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk 37.

²² Lehis, L. Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 409.

²³ Käibemaksuseadus § 19 lõige 1.

²⁴ Huberg, Martin. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid. (Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2011), lk 323.

Teiselt maksukohustuslaselt kauba saamisel või teenuse soetamisel on sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks korrektselt vormistatud arve. See tähendab, et arve peab vastama KMS-i § 37 nõuetele. Kuna arve alusel muutub nii müüja kui ka ostja käibemaksukohustus, siis on arve nõuded käibemaksuarvestuse kontrolli jaoks olulised. Riigikohus on seisukohal²⁵, et sisendkäibemaksu saab ostetud kauba või teenuse pealt maha arvata siis, kui kasutaja ja arvele märgitud tellija on sama isik. See, kes teenuse eest tasub, pole üldjuhul oluline. Juhul kui ostja soetab kauba müüjalt, kes ei ole käibemaksukohuslane, aga on arvele lisanud käibemaksu, siis on tal õigus müüjalt käibemaksusumma tagasi küsida.

Selleks, et maksuhaldur saaks kontrollida käibemaksuarvestuse õigsust, peab arvel olema märgitud kauba või teenuse ostja, arve number, poolte aadressid ja arve väljastaja.²⁶ Lisaks nendele tuleb arvel märkida maksukohustuslase registrikood, kauba hind. Arve alusel maksmisele kuuluv summa peab olema välja toodud kolme arvuna – käibemaksuta hind, koguhind, käibemaksusumma maksumäärade lõikes.²⁷ Arvele märgitud andmete põhjal saab maksuhaldur kontrollida müügi toimumist ning alati peab olema võimalik leida arve esitaja. Nõuetele vastavat arvet ei pea väljastama kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks ja maksuvaba käibe puhul.

Nii ostu- kui ka müügiarveid tuleb säilitada kronoloogilises järjekorras seitse aastat alates nende väljastamise päevast. Raamatupidamise seadus²⁸ kohustab raamatupidamise algdokumente samuti säilitama seitse aastat, alates selle majandusaasta lõpust, mil algdokument raamatupidamises kajastus. Arvete säilitaja ja säilimise koha (sh. ka välismaal) võib maksukohuslane valida ise, kuid arvestada tuleb sellega, et arved ja/või nendel säilitatav informatsioon tehakse maksuhaldurile viimase soovil viivitamatult kättesaadavaks.²⁹

Riigikohus on korduvalt märkinud³⁰, et ainuüksi arve olemasolu ja selle nõuetekohasus ei välista tehingute mittetoimumist ega ole piisav tõend sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Ostja peab tõendama ka seda, et arvel näidatud kaup või teenus on kätte saadud ning et soetatud kaup või teenus on isiku ettevõtlusega seotud.

²⁵ Riigikohtu halduskolleegiumi 7. Veebruari 2000 otsus asjas nr 3-3-1-50-99.

²⁶ Käibemaksuseadus § 37 lõige 7.

²⁷ Lehis, L. Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 412.

²⁸ Raamatupidamise seadus, jõustunud 01.01.2003, RT I 2002,102,600...RT I,16.11.2010,12.

²⁹ Kägi, K., Võimre, U., Käibemaks (Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 2007), lk 200.

³⁰ Riigikohtu halduskolleegiumi 13. veebruari 2008 otsus asjas nr 3-3-1-97-07.

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel tuleb ettevõtjal peale nõuetekohase arve järgida ka hoolsuskohustuse täitmist ja heas usus tegutsemist. Ostja hoolsuskohustuse täitmata jätmise on üks peamiseid vaidluse tekitajaid sisendkäibemaksu mahaarvamise õigsusel. Ostja on täitnud hoolsuskohustuse, kui ta on tegutsenud heas usus ning on näidanud müüja ja müüja esindajate kontrollimisel üles äris nõutavat ja tavapärast hoolsust.³¹ Hoolsuskohustuse rikkumiseks on näiteks see, kui maksumaksja, kes kaupa või teenust soetas oli oma tehingu tegemisel küll heauskne, kui ei kontrollinud piisavalt tehingupartnerit ning seega polnud piisavalt hoolas.

Hoolsuskohustuse täitmisel tuleb kindlaks teha, kas arvel märgitud isik on tegelik müüja ning kas ta omab kehtivat käibemaksukohustuslasena registreerimisnumbrit (edaspidi KMKR). KMKR kontrolli peab tegema igal ostutehingul, isegi siis, kui äriühing teeb tehinguid igapäevaselt ühe ja sama tehingupartneriga.³² Kauba või teenuse ostja ei pea kontrollima seda, kas tema ees müüjana esinenud isik müügiarvel näidatud käibemaksu ka tegelikult Eesti riigile deklareerib ja tasub. Müüjapoolsed käibemaksupettused ei saa piirata ostja õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kui ostja on täitnud kõik hoolsuskohustuse nõuded.³³

Kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust osaliselt ettevõtluses ja osaliselt ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, siis tuleb maksumaksjal eristada iga kauba ja teenuse ettevõtluses kasutatava osa ning vastavalt sellele viia läbi sisendkäibemaksu mahaarvamine³⁴. KMS-i § 29 lõike 4 rakendamisel ei ole ette antud meetodeid ega valemehid, kuid kui maksumaksjal tekib raskusi ettevõtluses kasutatava kauba või teenuse osa määramisel, siis võib ta taotleda maksuhalduripoolset sisendkäibemaksu mahaarvamise korra määramist.³⁵

Maksukohustuslane, kellel on nii maksustatav kui ka maksuvaba käive, peab sisendkäibemaksu mahaarvamisel rakendama maksustatava käibe ja kogukäibe proportsiooni. Suhte leidmisel võetakse lisaks maksukohustuslase Eestis tekkivale käibe arvesse ka tema sellist käivet välisriigis, mille osas maksukohustuslasel on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus § 29 lõike 1 kohaselt. Proportsiooni arvestatakse ka

³¹ Huberg, Martin. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid. (Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2011), lk 327.

³² Riigikohtu lahend 3-3-1-29-03.

³³ Huberg, Martin. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid. (Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2011), lk 327-328.

³⁴ KMS § 29 lõige 4.

³⁵ Huberg, Martin. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid. (Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2011), lk 327.

siis, kui maksukohustuslane kasutab kaupu nii ettevõtluses kui ka ettevõtlusega mitteseotud otstarbel.³⁶

Käibemaksukohustuslasena registreerimata isikutel ei ole kohustust maksta müügikäibelt käibemaksu, mistõttu ei ole neile käibemaksu mahaarvamise või tagastamise õigust vaja anda.³⁷ Piiratud maksukohustuslasel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kuna ta ei kasuta soetatud kaupu ja saadud teenuseid ettevõtluses. Sisuliselt on tegemist lõpptarbijaga ning võimalus, et piiratud maksukohustuslasel tuleb tasuda käibemaksu, on pigem mõeldud maksustamise lihtsustamiseks.³⁸

Üldiseks põhimõtteks on, et Eesti maksukohustuslasel on õigus üksnes Eesti sisendkäibemaksu maha arvata. See tähendab, et kui Eesti maksukohustuslane tegeleb ettevõtlusega ka väljaspool Eestit ja soetab välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks kaupu või teenuseid nii Eestist kui ka teisest riigist, siis saab ta oma Eestis tekkinud maksustatavalt käibelt arvatud käibemaksust maha arvata ainult selle osa sisendkäibemaksust, mille ta tasus Eestis soetatud kaupadelt ja teenustelt. Maksukohustuslasel on võimalus teatud tingimustel välisriigist tagasi küsida seal soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaks. Kui isik on teise liikmesriigi maksukohustuslane, saab ta maha arvata selles riigis ettevõtlusega seotud sisendkäibemaksu.³⁹

Eestis on vastavalt KMS-i § 30 kehtestatud konkreetse sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kasutatud kaupadele ja teenustele. See ei kehti töölähetuses töötajate kohta. Alates 01. detsembrist 2014 piiratakse Eestis sõiduauto ja sõiduautodega seotud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamist. Muudatusega kadus sõiduauto omatarbe mõiste ja üldise reeglina saab sõiduautoga seotud kulutustest maha arvata vaid 50% sisendkäibemaksu. Seotud kulutusteks on näiteks sõiduauto hooldus ja remont, varustus ja parkimistasud.⁴⁰

Kuigi lisandunud väärtuse maksu üheks aluspõhimõtteks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja põhimõtteliselt ei või seda piirata, siis teatud juhtudel on see ka lubatud. Euroopa kohus on sedastanud, et liikmesriikidel on õigustatud huvi korral õigus võtta oma finantshuvide kaitseks kasutusele vajalikke meetmeid ning et maksudest

³⁶ Elling, T., Käibemaks (Tallinn: Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk 201.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ *Ibid.*

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ *Ibid.*

kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda käibemaksudirektiivi tunnustatud ja heakskiidetud eesmärk.⁴¹

Kokkuvõtvalt võib välja tuua tingimused, mil äriühing saab sisendkäibemaksu maha arvata. Sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult registreeritud käibemaksukohustuslasel. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse puhul on oluline punkt see, et see tekib enamasti alles maksukohustuslasena registreerimise hetkest. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub nõuetekohase arve alusel. Nõuetekohaselt väljastatud arvel peab olema märgitud arve number, tehingu osapoolte kontaktandmed ja aadressid, maksukohustuslase registrikood ja arve väljastaja. Sisendkäibemaksu mahaarvamisel tekib maksukohustuslasele teatud hoolsuskohustus. Sisendkäibemaksu mahaarvamisel peab ettevõtja hindama, kas soetatud kaup või teenus on ikkagi ettevõtlusega seotud või mitte ja määrama sisendkäibemaksu proportsiooni. Kui maksukohustuslasel on nii maksustatav kui maksuvaba käivet, siis määratakse mahaarvatava sisendkäibemaksu proportsioon selle alusel, kui suur on maksustatava käibe osakaal. Üldiselt Euroopa Liidus sisendkäibemaksu mahaarvamisele piiranguid kehtestada ei tohi. Teatud juhtudel on see siiski lubatud, kuid sellise erandi jaoks tuleb taotleda eraldi luba. Eestis kehtib sisendkäibemaksu piirang külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks kasutatud kaupadele ja teenustele ning alates 01. detsembrist 2014 sõiduautodele ja nende tarbeks tehtud kuludele.

⁴¹ T. Elling. Käibemaks. Tallinn: Print Best Trükikoda OÜ, 2014, lk 171.

2. SÕIDUAUTODE SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE JA DEKLAREERIMISEGA SEOTUD PROBLEEMID

2.1 Deklareerimisega seotud muutused ja probleemid

Sõiduautode sisendkäibemaksu piirang tõi kaasa muutused ettevõtjatele ja maksuhaldurile. Kuna neil on erinevad huvid, ettevõtjatel kasumit maksimeerida ja maksuhalduril riigitulusid kokku korjata, on sõiduautode deklareerimisega seonduvalt tekkinud mitmeid küsimusi ja probleeme. Seadusemuudatuse eesmärkideks oli muuta sõiduautode maksustamist õiglasemaks, maksu administreerimist lihtsamaks ning selle tulemusel vähendada maksuhalduri halduskoormust. Lisaks oli seadusemuudatuse eesmärgiks koguda kokku täiendavalt 47 miljonit eurot maksutulud.

Üldreegel, mille alusel ettevõtluses kasutatavaid sõiduautosid maksustatakse on selline – kui ettevõtja kasutab sõiduautosid nii eratarbeks kui ka töösõitudeks, siis on tal sisendkäibemaksu õigus maha arvata ainult 50% ulatuses. Selle hulka kuuluvad lisaks sõiduauto soetamisele ja kasutuslepingu alusel kasutada andmisele veel sõiduauto tarbeks soetatud kaubad ja teenused. See tähendab, et kui varasemalt peeti arvestust töö- ja erasõitude vahel ning sellest tulenevalt maksustati omatarvet, siis enam omatarvet eraldi deklareerima ei pea. Kui sõiduautoga tehakse ka erasõite, siis selliselt autolt ja selle tarbeks tehtavatelt kuludelt saab sisendkäibemaksu maha arvata kuni 50 protsenti⁴². Seadusandja ei ole selle punkti juures konkreetselt täpsustanud, mida tähendab „kasutuslepingu alusel kasutada andmine”.

Üldreeglile lisaks on kehtestatud viis erandit, mida kasutades saab sisendkäibemaksu ikkagi 100%-liselt maha arvata.⁴³

Esiteks, sõiduautode müük. Sõiduauto soetatakse müügi eesmärgil. Tingimuseks on see, et maksukohuslane tegeleb sõiduautode müügiga ning ei võta müügiks soetatud sõiduautosid kasutusele muul otstarbel. Oluline on, et müügiks või rendile andmiseks soetatud sõiduautosid ise kasutusele ei võeta. Müügiks soetatud sõiduautodele ei kehti KMS § 30 lõikes 7 sätestatud kahe aasta jälgimise reegel. Müügiks soetatud sõiduauto muul otstarbel

⁴² Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 30.12.2014, 18

⁴³ Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 30.12.2014, 18

kasutusse võtmisel tuleb korrigeerida soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks, kui sõiduauto ei võeta lõike 4 punktides 2–5 nimetatud eesmärgil kasutusse. Korrigeerimine tuleb teha maksustamisperioodil, millal maksukohustuslane müügiks soetatud sõiduauto enda tarbeks kasutusele võtab. Kui müügiks soetatud sõiduauto antakse näiteks lõike 4 punkti 2 kohaselt rendile, siis hakatakse kahe aastast perioodi lugema sõiduauto rendile andmisest⁴⁴.

Teiseks, sõiduauto rentimisel. Tingimuseks on, et sõiduauto soetatakse kasutuslepingu alusel kasutusse andmiseks ja maksukohustuslane tegeleb sõiduautode kasutusse andmisega ning ei võta selleks soetatud sõiduautosid kasutusse muul otstarbel.

Kolmandaks, taksoteenuse puhul. Sõidukit kasutatakse peamiselt taksoveoks, tingimusel, et maksukohustuslasel on taksoveoluba ja sõidukikaart. Kui punktides 3 ja 4 toodud tingimused on täidetud arvestatakse sisendkäibemaksu maha 100% ka juhul, kui sõidukeid kasutatakse osaliselt eratarbeks. Eratarbimist maksustatakse omatarbena vastavalt KMS § 2 lõikele 6. Omatarbe maksustatavaks väärtuseks on KMS § 12 lõike 6 kohaselt kauba soetusmaksumus või teenuse omahind⁴⁵.

Neljandaks, õppesõidu teenuse pakkumisel. Sõiduautot kasutatakse peamiselt õppesõiduks, tingimusel, et maksukohustuslasel on mootorsõidukijuhi koolitamise luba või ta osutab mootorsõidukijuhi õpetajana teenust isikule, kellel on mootorsõidukijuhi koolitamise luba.

Ning viiendaks, sõiduautot kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks. Välja arvatud sõiduauto tasu eest kasutada andmine maksukohustuslase töötajale, teenistujale või juhtumis- või kontrollorgani liikmele. Erandit rakendatakse vaid juhul, kui ettevõtluse jaoks on sõiduauto otseselt vajalik ning seda sõiduautot kasutatakse eranditult ettevõtluse jaoks. Kui sõiduautot on võimalik kasutada nii ettevõtluses kui ka eratarbimises, siis eeldatakse osalist kasutamist eratarbeks.

Kui punktides 3 ja 4 toodud tingimused on täidetud arvestatakse sisendkäibemaksu maha 100% ka juhul, kui sõidukeid kasutatakse osaliselt eratarbeks. Ettevõtlusega mitteseotud sõidud tuleb maksustada vastavalt omatarbe maksustatava väärtuse üldistele alustele. Maksuhalduri juhendi kohaselt tuleb leida omatarbe maksustatav väärtus vastavalt KMS § 12 lg 6 ehk kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind ilma käibemaksuta. Maksustava väärtuse hulka arvatakse ka muud summad, sealhulgas

⁴⁴ „Käibemaksuseaduse kommentaaride väljavõte”, www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_autod.pdf (välja otsitud 04.04.2015).

⁴⁵ *Ibid.*

kõrvalkulud ning lõivud ja maksud, mida kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba soetajalt või teenuse saajalt tehinguga seoses nõuab. Kuidas sõiduauto kasutamisel ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel omahinda konkreetselt arvutada ja kuidas maksuhaldur seda hiljem kontrollima peaks, jääb praegusel hetkel selgusetuks.

Probleeme tekitab sõiduautoga seotud kulude deklareerimine. Rahandusministeerium on asunud seisukohale⁴⁶, et sõiduautoga soetatud kaupadeks või teenusteks on näiteks sõiduauto mootorikütus, varuosad, hooldus, remont, parkimistasud, kulutused sõiduauto transpordile (praamipilet). Tööandja tähistuse või reklaami paigutamise kulud ei ole seotud sõiduki kasutamisega, vaid reklaami eesmärgil. Samuti ei ole sõiduautoga seotud kuluks haagise ost või rent. Kui lisaseadet kasutatakse nii sõidukil, millelt on õigus 50% sisendkäibemaksu maha arvata, kui sõidukil, millelt on õigus 100% sisendkäibemaksu maha arvata, siis lisaseadmelt tasutud sisendkäibemaksu on õigus maha arvata 50%.

Vastuolu tekib näiteks olukorras, kus ettevõtja pargib osaliselt erasõituteks kasutatavat sõiduautot eraparklas, kuid selle sõidu eesmärk on ainult ettevõtlusega seotud. Käibemaksuseadus sätestab, et juhul kui käibemaksukohustuslane soetab kaupu ja teenuseid ettevõtluses kasutamiseks, saab ta need kulud maksuvabalt tasuda ning sisendkäibemaksu (KMS § 29 lõige 1 ja § 32 lõige 1) maha arvata. Euroopa Nõukogu rakendusotsus⁴⁷, mis lubas Eestil vastavat sisendkäibemaksu mahaarvamise erandit kohaldada, sätestab artiklis 3: *''Artiklis 1 osutatud kulud hõlmavad mitte üksnes ettevõtluse eesmärgil kasutatavate autode ostmist, liisimist, ühendusesiseselt omandamist või importimist ning nende hooldus-, remondi- ja kütusekulusid.''* Sellest võib järeldada, et sõiduauto tarbeks tehtud kulud, millele piirang rakendub, on üksnes hooldus-, remondi- ning kütusekulud. Parkimine ja lisaseadmed selle alla ei kuulu ning nendelt peab saama sisendkäibemaksu maha arvata vastavalt üldistele sisendkäibemaksu reeglitele. Kuna parkimise kulud ei ole seotud sõiduauto kasutamisega, vaid täidavad otseselt ettevõtluse eesmärki, tuleks nende käibemaksu arvestada vastavalt konkreetsele otstarbele.

Sõiduautode deklareerimise puhul on oluline, et eraldi deklareerima peab ainult M1 kategooria sõiduautosid. Seda, mille alusel määratakse autode puhul nende kategooria, selgitati käesoleva töö esimeses peatükis. Probleemiks on see, et sõiduautosid on võimalik ümber registreerida N1 kategooria sõidukiteks (kaubikud) ja neile sisendkäibemaksu

⁴⁶ Rahandusministeerium, „Ettevõtte sõiduauto maksustamine’’, 17.11.2014, www.fin.ee/eelarve-maksumuudatused/

⁴⁷ Euroopa Komisjon 10.10.2014, „Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a’’

mahaarvamise piirang ei rakendu. Mõningatel juhtudel on sõiduautode ümberregistreerimine kaubikuteks õigustatud. Näiteks siis, kui ettevõtte ostabki müügimehele või mehaanikule 5-kohalise M1 kategooria auto, mille tegelikult otstarbeks ongi kauba vedamine. Kuid praktikas on olnud ka juhtumeid, kui sõiduautosid registreeritakse ümber kaubikuteks eesmärgiga hiilida kõrvale sisendkäibemaksu piirangust.

Maksukorralduse seadus (MKS) sätestab § 10 lõikes 2, et maksuhalduri ülesandeks on kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust ning jälgida, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras. Seega on maksuhalduril kohustus kontrollida, kas deklaratsioonidel esitatud andmed vastavad tegelikkusele. Veebruaris 2015. alustas Maksu- ja Tolliamet (MTA) autode kontrollimiseks vaatlusi. Nende vaatluste eesmärk oli koguda andmeid autode tegeliku kasutamise kohta. Vaatluse all olid ainult need autod, millelt on käibemaks 100%-liselt tagasi küsitud. Vaatlusel tuvastas MTA ametnik sõiduauto registreerimisnumbri alusel selle vastutava kasutaja või omaniku ning kontrollis selle alusel isiku varasemat maksekäitumist. Tegemist oli kontrollitoiminguga, millest teavitati ka äriühingu esindajat. Kontrolli reaalajas läbiviimist põhjendas MTA sellega, et autode kasutamist on tagantjärele väga keeruline kontrollida. Abiks ei ole ka sõidupäevik, kuna täielikult ettevõtluses kasutatava auto puhul päeviku täitmise kohustust ei ole. Reaalset sõiduauto kasutust on tõhusam tuvastada pigem reaalajas kontrolliga⁴⁸. Kuna säärane kontrollimeetod tõi kaasa hulgaliselt kriitikat ja selgus, et teema on ühiskonnas läbi arutamata, otsustas maksuhaldur sõiduautode otstarbe kontrollimise sellisel kujul lõpetada.

Maksukohustuslane peab tagama, et sõiduautot kasutatakse vaid erandis nimetatud otstarbel. Selleks kehtestab maksukohustuslane oma sisekorras vastavalt tema ettevõtte eripäradele sõiduauto kasutamise kohta reeglid. Üldjuhul peaks eranditult ettevõtluses kasutatav sõiduauto olema pargitud töövälisel ajal ettevõtte juures. Seega kõigepealt ettevõtte otsustab, kuidas sõiduautot kasutatakse ning seejärel, kuidas sellist kasutamist kindlustatakse ning kuidas on sõiduauto kasutamist võimalik nii juhtkonnal kui ka maksuhalduril kontrollida.⁴⁹ See tähendab, et kuigi seadusemuudatuse üks eesmärkidest oli vähendada maksuhalduri halduskoormust, siis on maksuhalduril sarnaselt varasemaga

⁴⁸ Ärileht, „Maksuamet kirjeldab, kuidas kontrollitakse avalikes paikades ettevõtte sõiduautosid” (19. veebruar 2015), www.arileht.delfi.ee/news/uudised/maksuamet-kirjeldab-kuidas-kontrollitakse-avalikes-paikades-ettevotete-autosid?id=70831783 (välja otsitud 05.04.2015)

⁴⁹ „Käibemaksuseaduse kommentaaride väljavõte”, www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_autod.pdf (välja otsitud 04.04.2015).

kohustus kontrollida deklareerimise õigsust ning halduskoormus selles suhtes säilib. Kui maksuhaldur hiljem tuvastab, et sõiduaudod on deklareeritud valesti ning nendega on tehtud ka erasõite, peab ettevõtja tegema sisendkäibemaksu ümberarvestuse. Samuti võib tekkida olukordi, kus äriühingu juhatus teeb küll kõik selleks, et sõiduaudodid eratarbeks ei kasutata, kuid mõni töötaja teeb ikkagi autoga ka erasõite.

Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) revidendi Kaia Kollo vastusest Janelle Urrese koostatud päringule (vt. lisa 2) võib järeldada, et MTA pidi seadusemuudatusest tulenevalt viima sisse mitmeid muudatusi. Näiteks tuli kujundada uus käibedeklaratsiooni vorm, see trükkida, teha muudatusi infotehnoloogilistes rakendustes ning tegeleda kontrollistrateegia väljatöötamisega. Samuti on endiselt vajalik kontrollida esitatud deklaratsioonide tõele vastavust. Selleks kontrollib maksuhaldur sõiduaudodega seonduvat maksuarvestust tavapärase maksukontrollide raames ja vaatluste teostamine kontrolli keskel ei ole samuti välistatud. Sellest võib järeldada, et maksuhalduri halduskoormus ei ole seadusemuudatuse tulemusel vähenenud ja see eesmärk on seadusemuudatusel praegusel hetkel veel täitmata.

Muutus ka sõiduaudode ja autoga seotud kulude käibedeklaratsiooni vorm. Käibedeklaratsioonil (edaspidi KMD) on 2 uut lahtrit (5.3 ja 5.4), milles täpsustatakse, kas maksukohustuslane arvab 100% või kuni 50% sisendkäibemaksust maha. Lahtris 5.3 näidatakse maksustamisperioodi jooksul ettevõtluses (100%) kasutatavate sõiduaudode arvu ning selliste sõiduaudode soetamiselt ja nende tarbeks kaupade soetamiselt või teenuste saamiselt tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu. Lahtris 5.4 näidatakse maksustamisperioodi jooksul osaliselt ettevõtluses kasutatavate sõiduaudode arvu ning selliste sõiduaudode soetamiselt ja selliste sõiduaudode tarbeks kaupade soetamiselt ja teenuste saamiselt tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu. Lisaks on lahtri sees vaja kajastada andmed sõiduaudode arvu kohta.⁵⁰

Maksuvõib tekkida olukordi, kus ridade 5.3 ja 5.4 numbriline ja audode arvu näitav lahter ei lähe kokku. Näiteks siis, kui ettevõtjal on küll sõiduaudod, kuid deklareeritaval perioodil nendega seotud sisendkäibemaksu maha arvata pole. Sellisel juhul tuleb deklaratsioonil siiski audode arvu näidata, mis sellest, et sisendkäibemaksu nende pealt maha ei arvata. Sarnane olukord tekib siis, kui ettevõtja kogu käive on maksuvaba. Kui autot kasutatakse ettevõtluses ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus puudub, siis tuleb kasutusel olevat sõiduauto deklareerida KMD real 5.3, näidates ära audode arvu. Sisendkäibemaksu summa

⁵⁰ Maksu- ja Tolliamet, „Käibedeklaratsiooni muudatused sõiduaudodega seonduvalt”, www.emta.ee/index.php?id=36106, (välja otsitud 10.04.2015)

märkimise lahter jääb täitmata. Kui autot kasutatakse osaliselt ettevõtluse tarbeks (tehakse ka erasõite), siis tuleb autode arv näidata real 5.4. Samuti ei tule KMD real 5.3 ega 5.4 kajastada sõiduautosid, mida ei kasutata ettevõtluses. Selline olukord võib tekkida näiteks mittetulundusühingute ja sihtasutuste puhul kui autot kasutatakse üksnes põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks.⁵¹

Maksumaksjatel on tekkinud küsimusi ka selle kohta, kas KMD real 5.4 sõiduauto deklareerimine eeldab seda, et selle auto pealt tuleb alati tasuda erisoodustusmaksu. Kuna 5.4 lahtris deklareeritud sõiduautod on need, mille puhul arvatakse sisendkäibemaksu maha kuni 50% võib automaatselt tekkida järeldus, et selle autoga tehakse ka erasõite. Tegelikuses võib põhjuseks olla hoopis maksumaksja soov segadusi vältida, kuna ta pole kindel, kas sõiduautoga tehakse lisaks töösõitutele ka erasõite või mitte. Põhjuseks võib olla ka asjaolu, et töötaja hüvitab erakasutusega seotud kulutused ja sel juhul erisoodustust ei teki.⁵² Taolised erisused käibedeklaratsiooni ja tegelikkuse vahel võivad viia selleni, et maksuhalduril tekib kahtlus ettevõtja deklareeritud andmete õigsuse suhtes. Kaia Kollo vastusest päringule (vt. lisa 2) selgus, et maksuhaldur valib sõiduautode kontrollitaktika vastavalt riskianalüüsile. Kui maksuhaldur näeb ettevõtja esitatud deklaratsioonides riski, võib ta pidada vajalikuks alustada maksumenetlust ja see on nii ettevõtja kui maksuhalduri jaoks koormav.

Seadusemuudatuse seletuskirjas seisab, et muudatuse mõjul oodatakse riigieelarvesse juurde 47 miljonit eurot.⁵³ Seda eesmärki on praeguste tulemuste järgi raske, kui mitte võimatu, saavutada. Maksu- ja Tolliameti hinnangul on sõiduautode sisendkäibemaksu arvestuse muudatuse tõttu laekunud täiendavalt käibemaksu keskmiselt umbes 1,1 miljonit eurot kuus⁵⁴. Kui laekumised jätkuvad samas tempos on aastane laekumiste lisa kõigest 13,2 miljonit eurot. Seda on 33,8 miljonit eurot vähem, kui seadusemuudatuse eesmärk ette näeb. Kuna seadusemuudatuse tulemusel on laekunud oodatust palju vähem raha, ei ole kehtestatud piirang täitnud ühte oma eesmärkidest.

⁵¹ Raamatupidaja.ee 16.02.2015, „10 olulist küsimust KMD INFi ja firmaautode kohta”, <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/02/16/10-olulist-kusimust-ja-vastust-firmaautode-kmd-infi-kohta> (välja otsitud 28.04.2015)

⁵² Raamatupidaja.ee 16.02.2015, „10 olulist küsimust KMD INFi ja firmaautode kohta”, <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/02/16/10-olulist-kusimust-ja-vastust-firmaautode-kmd-infi-kohta> (välja otsitud 28.04.2015)

⁵³ Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 644 SE seletuskiri, www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnu&eid=9cb31585-8730-4643-b5b0-04ed03702f68&, (välja otsitud 29.04.2015)

⁵⁴ Ärileht 29.04.2015, „*Firmaautod loodetud maksumiljoneid ei too*”, www.arileht.delfi.ee/news/uudised/firmaautod-loodetud-maksumiljoneid-ei-too?id=71349739 (välja otsitud 05.04.2015)

Kokkuvõtlikult võib järeldada, et sõiduautode käibemaksumuudatus on kaasa toonud mitmed erinevad probleemid. Üheks probleemiks on see, et reaalses elus on palju erinevaid juhtumeid ja stsenaariume, kus alati ei ole võimalik leida seadusest ja maksuhalduri juhenditest täpset ja üheselt mõistetavat tõlgendust. Sõiduautoga seotud kulude osas on erinevad arvamused selle kohta, millised kulutused ikkagi on sõiduauto endaga seotud ja millised täidavad ettevõtluse üldist eesmärki. Taksode ja õppesõiduautode erandi puhul ei ole konkreetset selgitust ja näidet, kuidas arvutada erasõitute omahinda ning kuidas maksuhaldur seda pärast kontrollib. Seadusemuudatusest on võimalik kõrvale hiilida, kui registreerida sõiduauto ümber kaubikuks. Kuigi seadusemuudatuse üks eesmärkidest oli lihtsustada ettevõtluses kasutusel olevate sõiduautode üle arvestuse pidamist ja seeläbi vähendada maksuhalduri halduskoormust, siis tegelikkuses on vaja ikkagi maksuhalduril realselt kontrollida, mis otstarbel autosid kasutatakse. Seega ei ole halduskoormus kontrollimise osas vähenenud. Praktikas võib tekkida olukordi, kus käibedeklaratsiooni ridade 5.3 ja 5.4 numbrilised andmed ja autode arvu näitav lahter ei lähe kokku. Sellel võivad olla ausad põhjused, kuid riskianalüüsi käigus ei pruugi maksuhaldur seda näha. Seadusemuudatus ei ole suurendanud riigieelarvesse raha laekumist oodatud mahus. Muudatuse mõjul on lisaks laekunud hinnanguliselt 1,1 miljonit eurot kuus, mis teeb aastase prognoosi kohaselt 13,2 miljonit eurot lubatud 47 miljoni euro asemel.

2.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleemid

Enne 2002. aastat oli Eestis sõiduauto soetamisel ja kapitalirendile võtmisel tasutud käibemaksu mahaarvamine üldiselt keelatud ning alates 01.01.2002 kuni 30.04.2004 kehtinud seaduse kohaselt võis sisendkäibemaksu maha arvata 2/3 ulatuses. Alates 01. detsembrist 2014 kehtib Eestis sõiduauto soetamisel ja sõiduautoga seotud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang 50% ulatuses. Piiranguga seonduvalt on esile kerkinud mitmed probleemid ja küsimused.

Kuna ühe kaubagrupi sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang läheb vastuollu Euroopa Liidus kehtiva käibemaksudirektiiviga⁵⁵, tuli Eestil erisätte rakendamiseks esitada Euroopa Komisjonile taotlus⁵⁶. Eesti esitatud taotluses põhjendati erisätte kohaldamise vajadust asjaoluga, et esines süsteemi väärkasutusi. Tuginedes MTA andmetele, oli ettevõtete

⁵⁵ Käibemaksudirektiiv 2006/112/EÜ

⁵⁶ Euroopa Komisjon 10.10.2014, „Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a”

hulgas 2013. aasta esimese poolaasta seisuga 5600 ettevõtet, milles polnud sisulist majandustegevust (käivet ja töötajaid), kuid mille omanduses oli kehtiva liikluspoliisiga 7000 sõiduautot. Seega ettevõtete autode osakaal, mis on registreeritud ettevõtte nimele võimaliku käibemaksust kõrvalehoidumise eesmärgiga, on hinnanguliselt – 10%. Saadav kasu on suurem kallimate sõiduautode ja suuremate kaasnevate kulude puhul, millelt on võimalik käibemaks maha arvata. Kuna MTA hinnangul neil 5600-l ettevõttel sisulist majandustegevust ei ole, ei saa ka nende omanduses olevaid sõidukeid käsitleda kui ettevõtlussisendit ehk need on täielikult erakasutuses.⁵⁷ Sellest võib järeldada, et maksumuudatuse eesmärgiks oli takistada süsteemi kuritarvitamist selliste äriühingute poolt, kellel tegelikkuses puudub arvestatav majandustegevus, kuid sõiduautode sisendkäibemaks arvatakse ikkagi maha.

Autori hinnangul on petturitega tegelemine kindlasti oluline, kuid selleks võiks valida meetme, mis ei suurenda kõigi sõiduautosid kasutavate ettevõtjate kulusid. Need ettevõtjad, kes varem deklareerisid sõiduautode puhul omatarvet ning tasusid selle pealt riigile makse, ei saa enam sellisel kujul erasõitude üle arvestust pidada. Selle asemel piiratakse nende autode puhul, millega tehakse ka erasõite, kogu sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust 50% võrra. See tekitab käibemaksuga topeltnaksustamise kõigil nendel ettevõtjatel, kes teevad töösõite vahemikus 50-99%, kuna sisendkäibemaksu lubatakse maha arvata ainult 50%. Samuti tuleb ettevõtjatel sõiduauto soetamisel kohe maksta riigile pool käibemaksust, mis muudab auto soetamise 10% kallimaks. See on ettevõtjate jaoks oluline lisakulu. Igasugune töövahendite täiendav maksustamine sunnib ettevõtjaid kas tööstma toodete või teenuste hinda või leidma kokkuhoiu mujalt (näiteks palgakuludest).

Tuginedes Eesti tööjõu-uuringule⁵⁸, MTA eelnevale kontrollipraktikale, Euroopa Komisjoni tellitud ja *Copenhagen Economics*'i poolt teostatud 2010. aasta uuringule⁵⁹, Eesti Panga uuringule⁶⁰ jõudis Rahandusministeerium järeldusele, et Eesti äriühingute sõiduautode erakasutus on ligikaudu 60% ja otsene süsteemi väärkasutuse maht märkimisväärne.⁶¹ Sellest tulenevalt valiti sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguks 50%. Oluline on siinkohal märkida, et nimetatud uuringutes ei ole otseselt uuritud Eesti

⁵⁷ *Ibid.*

⁵⁸ Statistikaamet (2012). www.stat.ee/51920

⁵⁹ Copenhagen Economics (2010). *Company Car Taxation*, www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_22_en.pdf (välja otsitud 04.04.2015)

⁶⁰ Eesti Pank (2013). www.eestipank.ee/publikatsioon/toimetised/2013/62013-merike-kukk-karsten-staehr-ettevotlustulu-teenivate-majapidamiste-sissetulekute-osaline

⁶¹ Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 395 lõike 1 alusel taotluse esitamine Euroopa Komisjonile.

ettevõtluses kasutusel olevate sõiduautode töösõitide ja eratarbeks kasutamise osakaalu, vaid on tehtud järeldusi muude andmete põhjal. Seega pole konkreetselt veel tõestatud, et Eesti ettevõtjad kasutavad sõiduautosid 60% ulatuses erasõitudeks.

Sellise nägemusega sõiduautode eratarbimise ja ettevõtluseks kasutamise osakaalust ei ole nõus Autode Müügi- ja Teenindustevõtete Eesti Liit, kes korraldas enda liidu liikmete seas küsitluse⁶², kui palju ettevõtjad firmaautot tegelikult erasõitudeks kasutavad. Valim koostati liidu liikmetest ja nende filiaalidest läbilõikena eri majandustsoonidest. Valimis oli nii Tallinn ja maakonnakeskused kui ka väikeasulad ning erinevatel ametikohtadel töötavad isikud. Neil paluti jälgida perioodi lõikes ettevõtlusega seotud ja erasõitude osakaalu. Küsitluse tulemustest nähtub, et sõiduautode kasutamise eratarbe osakaal on erinev Rahandusministeeriumi hinnangust. Äärmised väärtused olid 0% ja 30%, keskmiselt jäi erakasutus 3% ja 18% vahele. Keskmise erasõidu osakaal oli 11,9%. Samal tasemel töötavate meeste ja naiste era- ja ametisõitude osakaal praktiliselt ei erinenud. Kuigi selle küsitluse põhjal ei saa teha lõplikke järeldusi sellest, kui palju tegelikkuses ettevõtte sõiduautodega erasõite tehakse ja milline on nende osakaal töösõitude suhtes, tekitab see siiski kahtluseid hetkel kehtiva proportsiooni suhtes.

Piirangu üldreeglile kehtestatud erandite puhul tekib probleem ebavõrdsest kohtlemisest. Probleem seisneb selles, et erinevalt taksodest ei saa sõitjateveoks kasutatavalt väikebussilt ja sellega seotud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, välja arvatud juhul, kui sõidukit kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks. Jääb selgusetuks, miks on sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangust vabastatud vaid teatud sõidukid, nagu taksod, õppesõiduautod ning müügiks või rendile andmiseks soetatud sõiduautod.

Selline ebavõrdne kohtlemine mõjutab näiteks väikebussiga sõitjateveo teenust osutavate isikute konkurentsivõimet ebasoodsalt. Selline olukord võib tekkida näiteks ettevõtjate puhul, kes osutavad tasulist sõitjateveo teenust tellimuste korras (näiteks hotellitransfeerid) M1 kategooria 9-kohalise väikebussiga, mille täismass on alla 3500kg. Selliste väikebusside puhul on tegemist sõiduautoga KMS § 2 lg 12 tähenduses. Kui ettevõtja kasutab väikebussi väikesel määral ka erasõitudeks, siis sisendkäibemaksu ta erinevalt takso või õppesõidu teenuse pakkujatest täies ulatuses maha arvata ei saa.

⁶² Ärileht. „*Küsitlus: kui palju ettevõtjad tegelikult firmaautot erasõitudeks kasutavad*”
www.arileht.delfi.ee/news/uudised/kusitlus-kui-palju-ettevotjad-tegelikult-firmaautot-erasoitudeks-kasutavad?id=68740931 (välja otsitud 21.04.2015)

Ühistranspordiseadus (edaspidi ÜTS) § 2 punkt 12 järgi on ühistransport muu hulgas tasuline sõitjatevedu bussiga, mida teostatakse juhuveo korras. Siinjuures võib ÜTS § 2 järgi bussiks lugeda ka 6-9 istekohaga (kaasa arvatud juhi koht) sõiduautot. Ühistranspordiks loetakse ka taksovedu.⁶³ Seega teostab väikebussiga veeteenust osutav ettevõtja sarnaselt taksodega ühistransporditeenust. Erinevalt taksoteenuse pakkujast ei ole väikebussiga sõitjateveo teenust pakkuval ettevõtjal pärast 01.12.2014 kehtima hakanud käibemaksuseaduse muudatust enam õigus 100%-liselt sisendkäibemaksu maha arvata, kui ta teeb ka vähesel määral erasõite. Tema suhtes kehtib 50%-line käibemaksu mahaarvmise piirang. See mõjutab osade ettevõtjate konkurentsivõimet ebasoodsalt. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas pole selgitatud, miks on sisendkäibemaksu mahaarvmise piirangust vabastatud vaid teatud sõidukid (taksod, õppesõiduautod, müügiks või rendile andmiseks soetatud sõiduautod)⁶⁴.

Sõiduauto sisendkäibemaksu ümberarvestus on keeruline ja võib tekitada ettevõtjatele ootamatuid kulusid. Ettevõtja peab jälgima sõiduauto kasutusaja jooksul kahte perioodi, mille jooksul võib kaasneda kohustus sisendkäibemaksu korrigeerida⁶⁵. Need perioodid on järgnevad:

1. kaks aastat – kui kahe aasta jooksul sõiduauto kasutusotstarve muutub ja seda hakatakse kasutama ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, tuleb kasutusotstarbe kuul sisendkäibemaksu korrigeerida, võttes aluseks 24-kuulise perioodi⁶⁶;
2. viis aastat – sisendkäibemaksu korrigeeritakse vastavalt põhivara tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi jooksul⁶⁷.

Korrigeerimise vajaduse ja selle teostamise kohta on hulgaliselt erinevaid näiteid. Näiteks sõiduauto puhul, mis soetati enne seadusemuudatuse jõustumist (enne 01.detsembrit 2014) ja mille soetusel on maha arvatud 100% sisendkäibemaksu, kuid kasutatakse ka eratarbeks, kahe aastast ümberarvestust tegema ei pea. Samas on kohustus iga-aastaselt ja viie aasta jooksul tegema ümberarvestusi vastavalt perioodi tegelikule ettevõtluses kasutatavale osakaalule. Pärast viie aasta möödumist enam korrigeerimisi tegema ei pea.

⁶³ Ühistranspordiseadus 26.01.2000; jõustunud 01.10.200 – RT I 2000, 10, 58 ... RT I, 12.03.2015, 85

⁶⁴ Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 644 SE seletuskiri, www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=9cb31585-8730-4643-b5b0-04ed03702f68& (välja otsitud 20.04.2015)

⁶⁵ Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 30.12.2014, 18

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ *Ibid.*

Kui sõiduauto soetatakse pärast seadusemuudatuse jõustumist (pärast 01. detsembrist 2014), arvatakse 100% sisendkäibemaksu maha, kuid hakatakse enne kahe aasta möödumist tegema ka erasõite, tuleb erasõitude tegemise kuul teha sisendkäibemaksu ümberarvestus. Olenemata sellest, kas hilisemalt kasutatakse sõiduautot eranditult vaid töösõitudeks, enam 100%-liselt sisendkäibemaksu maha arvata ei saa. Lisaks tuleb pidada ka 5 aastast põhivara ümberarvestust ja sellega seotult tegema ümberarvestusi vastavalt perioodi tegelikule ettevõtluses kasutatavale osakaalule. Kui sõiduauto võõrandatakse enne 5 aastase ümberarvestuse perioodi lõppu, siis ülejäänud perioodi loetakse tervenisti maksustava käibe tarbeks kasutamiseks ning sisendkäibemaksu saab sellelt maha arvata täies ulatuses. Rahandusministri määruse⁶⁸ kohaselt loetakse sõiduauto kasutamise osatähtsuseks 50% arvestades KMS § 29 lg 4 ja § 30 lg 4 sätestatud erisusi. Tulemuseks võib olla olukord, kus tegelikkuses on ettevõtluse tarbeks kasutuse osatähtsus alla 50%, mille korral tuleb 5-aastase ümberarvestuse perioodi jooksul tagastada mahaarvatud sisendkäibemaksu rohkem kui 50% vastava kalendriaasta kohta.

Järgnevalt tuuakse näiteid, kuidas uue korra alusel sisendkäibemaksu ümberarvestust pidada. Sõiduauto puhul, mis soetatakse detsembris 2014 hinnaga 20 000 eurot ja käibemaksu tasutakse 4000 eurot ja võetakse kasutusele ettevõtluses kui ka isiklikeks sõitudeks arvatakse maha sisendkäibemaksu 2000 eurot (50%). Kui sõiduauto võõrandatakse aprillis 2017 hinnaga 15 000 eurot + käibemaks 3000 eurot, tuleb teha käibemaksu korrigeerimine. Esimeseks soetamise aastaks loetakse 2014 ja viimaseks kasutusaastaks 2017. Selle perioodi eest on õigus sisendkäibemaksu maha arvata 50% ehk $2000/5*3 = 1200$ eurot. Seda aastat, millal toimub sõiduauto võõrandamine, loetakse maksustamise mõttes kasutamiseks ainult ettevõtluses maksustatava käibe jaoks. Seega on 2017/2018 eest on õigus sisendkäibemaksu maha arvata 100% ehk $4000/5*2 = 1600$ eurot. Kokku on korrigeerimisel sisendkäibemaksu õigus maha arvata varasema 2000 euro asemel 2800 eurot, seega on õigus maha arvata täiendavalt 800 eurot. Vastav summa tuleb deklareerida sõiduauto võõrandamise kuu käibedeklaratsioonil täpsustuste lahtris 11.⁶⁹

Sõiduauto puhul, mis soetatakse näiteks jaanuaris 2015 hinnaga 10 000 eurot + käibemaks 2000 eurot, võetakse kasutusele ettevõtluseks ja eratarbeks (maha arvatakse 50% ehk 1000

⁶⁸ Rahandusministeeriumi määrus, „Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonil kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord.” 01.12.2014. RT I, 18.11.2014, 3

⁶⁹ *Ibid.*

eurot sisendkäibemaksu) ja võõrandatakse aastal 2018 hinnaga 4000 + käibemaks 800 eurot, sisendkäibemaksu korrigeerimist teha ei tule. Korrigeerima ei pea, kuna võõrandatava sõiduauto maksustatav väärtus on poole võrra väiksem vara soetusmaksumusest.⁷⁰

Kui ettevõtjal on maksustatav ja maksuvaba käibe tuleb arvestada lisaks sisendkäibemaksu piirangu üldisele määrale ka maksustatava käibe proportsiooni. Kui ettevõtja soetab sõiduauto 2015 jaanuaris hinnaga 10 000 eurot + käibemaks 2000 eurot ja esialgselt planeeritakse sõiduautot kasutada ainult maksustatava käibe tarvis arvatakse soetamisel ühe aasta kohta maha 200 eurot sisendkäibemaksu (1000/5). Sõiduauto võõrandatakse 2018 oktoobris hinnaga 5000 eurot + käibemaks 1000 eurot. Kuna tegeliku kasutuse järgi on sisendkäibemaksu õigus maha arvata $2000/5 * 50% * 70%$ (maksustatava ja maksuvaba käibe proportsioon) =140 eurot ja esialgselt oli maha arvatud 200 eurot, tuleb 2015 aasta detsembris lisaks tagastada 60 eurot, mis deklareeritakse täpsustuste lahtris 10. Kui 2016 aastal maksustatava käibe osakaal muutub ja see on ainult 40% kogukäibest, tuleb 2016 aasta detsembris tagastada $200 - (2000/5 * 50% * 40%) = 120$ eurot. Kui 2017 aastal maksustatavakäibe puudub, tuleb tagastada detsembrist kogu selle aasta eest mahaarvatud sisendkäibemaks ehk 200 eurot. Auto võõrandamisel aastal 2018 tehakse lõplik sisendkäibemaksu korrigeerimine. Sõiduauto võõrandamise aastast kuni viieaastase perioodi lõppemiseni loetakse ainult maksustatava käibe tarbeks kasutamisenä. Seega on 2018 ja 2019 eest õigus maha arvata 100% sisendkäibemaksu ehk 800 eurot. Kuna eelnevalt oli maha arvatud 400 eurot, saab täiendavalt maha arvata 400 eurot, mis tuleb kajastada 2018 oktoobri käibedeklaratsiooni täpsustuste lahtris 11.⁷¹

Kui ettevõtja ostab sõiduauto 2014 aasta detsembris hinnaga 20 000 eurot + käibemaks 4000 eurot ning arvab soetamisel sisendkäibemaksu tervenisti(100%) maha, aga sõiduautoga hakatakse 2016 aasta aprillist alates tegema ka erasõite, ei ole käibemaksuseaduse § 30 lg 7 sätestatud nõue täidetud. See tähendab, et 2016 aprillikuu käibedeklaratsioonis tuleb teha sisendkäibemaksu ümberarvestus arvestades 24-kuulist perioodi. Antud juhul on 24-kuulisest perioodist 16 kuu puhul õigus sisendkäibemaksu tervenisti maha arvata ja 8 kuu puhul osaliselt. Seega oli ettevõtjal õigus kahe esimese aasta eest sisendkäibemaksu maha arvata kokku 3333.35 eurot (2666,67+666,68). Esialgselt arvati maha 4000 eurot, seega tuleb tagastada 666,65 eurot (4000-3333,35) ja

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ Maksu- ja Tolliamet, „Sõiduautode deklareerimisega seotud muudatused alates 01.12.2014”, www.emta.ee/index.php?id=36195#2.4, (välja otsitud 21.04.2015)

deklareerida aprillikuu käibedeklaratsiooni lahtris 10.⁷² Siit võib järeldada, et ettevõtjatel võib tekkida ootamatult olulisi lisakulusid. Isegi kui ettevõtja teeb kõik selleks, et tööautoga ei tehtaks erasõite, aga hilisemalt selgub, et töötaja on siiski kasutanud sõiduautot ka erasõitudeks, tuleb koheselt teha sisendkäibemaksu ümberarvestus. Tekkinud kulud võib tööandja küll välja nõuda töötajalt, kes kasutas sõiduautot mitte selleks ettenähtud otstarbel, kuid praktikas võib selline olukord kaasa tuua vaidlusi tööandja ja töövõtja vahel.

Intervjuust Autode Teenindus- ja Müügiettevõtete Eesti Liidu (AMTEL) tegevjuhi Arno Sillatiga (vt. lisa 1) selgus, et nende hinnangul on sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang toonud kaasa mitmed probleemid. Näiteks on tõusnud ausalt deklareerivate ettevõtjate kulud. Eelkõige on tõusnud halduskulud, kuid ka lisakulud 50% käibemaksu osas nendel, kes kasutavad ettevõtte autot 1-49% osas erasõitudeks. AMTEL-i hinnangul ei täida seadusemuudatus enda eesmärki sõiduautode kasutamist õiglasemalt maksustada, sest seadusemuudatusest on võimalik kõrvale hiilida vormistades sõiduauto tehase tüübikinnitusega N1 kategooria kaubikuks. Ettepanekuna soovitab AMTEL kehtestada CO₂ põhise automaksu, mille administreerimine ja kogumine oleks nende hinnangul lihtsam.

Süsihappegaasi (CO₂) põhise maksustamise näol oleks tegemist meetmega, mida käsitleb muuhulgas taastuvenergia tegevuskava⁷³. Tegevuskavas on välja toodud, et 10%-se taastuvenergia osakaalu eesmärgi saavutamisel on suur osa kütuste kogutarbimisel. Seetõttu on oluline soodustada säästlike sõidukite soetamist, mis tarbiks vähem kütust. Seda on võimalik saavutada CO₂ heitmete maksustamisega.

Kütusekulust ja CO₂-heitest lähtuvat autode maksustamist käsitleb ka Säästva Arengu Komisjoni transpordi raport⁷⁴. Raport kirjeldab, et Eesti on üks vähestest Euroopa Liidu liikmesriikidest, kus puudub mootorsõiduki aktsiis (esmase registreerimise maks) või autode aastamaks. Kuna uute autode ökonoomsus määrab olulisel määral ära järgmise 10-15 aasta sõiduautode energiakulu ja CO₂-heite, siis on uute autode valikul pikaajaline mõju maanteetranspordi energianõudlusele, CO₂-heitele, õhusaastele ja autokasutajate kulutustele.

Euroopa Komisjonilt saadud luba erandi rakendamiseks kehtib kuni 31. detsembrini 2017, et oleks võimalik hinnata, kas 50% piirang kajastab õigesti sõiduautode ettevõtluseks ja

⁷² *Ibid.*

⁷³ Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, „Eesti taastuvenergia tegevuskava aastani 2020”, www.mkm.ee/sites/default/files/taastuvenergia_tegevuskava.pdf (välja otsitud 05.04.2015)

⁷⁴ Jüssi, M., Poltimäe, H., Sarv, K., Orru, H. „Säästva Arengu Komisjoni transpordi raport” 2010

isiklikuks tarbeks kasutamise üldist jaotust. Pikendamistaotlusele tuleb lisada kohaldatud protsendimäära läbivaatamise aruanne, mis tuleb koos taotlusega saata komisjonile 31. märtsiks 2017.⁷⁵ See tähendab, et enne 2017. aasta lõppu tuleb otsustada, kas taotleda erandi pikendamist või mitte. Sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleeme arvestades võiks valitsus kaaluda, kas selline maksumuudatus õigustab end ning hinnata alternatiivseid variante.

Kokkuvõtlikult võib järeldada, et Eestis kehtiva sõiduautode ja sõiduauto tarbeks tehtavate kulude sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang põhineb eeldusel, et tööandja autoga tehtavate erasõitude osakaal on 50%. Selle kohta, kui palju on see tegelikkuses, on mitmeid arvamusi. Konkreetset uuringut, mis keskenduks ainult sellele küsimusele, veel tehtud pole. Kuigi piirangu eesmärgiks oli autode õiglasem maksustamine ja süsteemi väärkasutamisega võitlemine on maksukoormus suurenenud just nendel ettevõtjatel, kes varasemalt deklareerisid erasõitudelt omatarvet ning arvestasid selle põhjal maksukohustust. Uue süsteemi järgi tekib käibemaksuga topeltmaksustamine kõigil ettevõtjatel, kes teevad sõiduautoga töösõite vahemikus 50-99%. Piirang mõjutab osade ettevõtjate konkurentsivõimet ebasoodsalt, kuna sarnast teenust pakkuvate isikute puhul kehtivad erinevad sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise reeglid. Sõiduauto sisendkäibemaksu ümberarvestus on keeruline ja võib tekitada ettevõtjatele ootamatuid kulutusi ja vaidluseid. Euroopa Komisjonilt saadud luba sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangu rakendamiseks kehtib 31. detsembrini 2017 ning seadusandja võiks kaaluda, kas selline meede täidab seatud eesmärgid või mõelda alternatiivsetele lahendustele.

⁷⁵ Euroopa Komisjon 10.10.2014, „Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a”

KOKKUVÕTE

Üheks tähtsaimaks riigi tuluallikaks on tarbimise maksustamine. Eestis maksustatakse tarbimist käibemaksuga. Kuna käibemaks on tarbimise ja kulutuste maks, siis on oluline, et maksukoormus kanduks lõpptarbijale. Sellest tulenevalt peab ettevõtjal olema sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sõiduautod on paljudes ettevõtlusvaldkondades oluliseks vahendiks, mille abil kaupu toota või teenuseid pakkuda.

Lõputöö oli aktuaalne, kuna alates 1. detsembrist 2014. kehtib Eestis uus kord, millega piiratakse sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel makstud käibemaksu mahaarvamist.

Töö uudsus oli see, et uut käibemaksu regulatsiooni, mille tulemusel ei saa ettevõtjad enam sõiduautodelt ja nende tarbeks tehtud kuludelt täies ulatuses sisendkäibemaksu maha arvata ei olnud pärast muudatusi Eestis teadustöö raames veel käsitletud.

Probleemiks oli see, et 1. detsembril 2014 jõustunud käibemaksuseaduse muudatus ei ole saavutanud esmaselt seatud eesmärgi maksustada sõiduautosid õiglasemalt, vähendada maksuhalduri halduskoormust ja koguda riigieelarvesse lisaks 47 miljonit eurot aastas.

Töö eesmärgiks oli analüüsida sõiduauto soetamisel ja sõiduauto tarbeks tehtud kulutuste sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleeme. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati 4 uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu ja sõiduauto põhimõistetest. Käibemaks on tarbimismaks, mida maksab lõpptarbij. Käibemaksu iseloomustavad neutraalsus, perioodilisus ja ühetaoline maksustamine. Sõiduauto on M1-kategooria sõiduk, mille täismass ei ületa 3500 kilogrammi ja lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istmekohta.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ja selle tingimustest. Sisendkäibemaksuks on maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks, mille saab maksumaksja oma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata. Soetatud kaupa ja teenust peab ostja kasutama maksustatava käibe tarbeks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult registreeritud käibemaksukohustuslastel. Üldiselt Euroopa Liidus

sisendkäibemaksu mahaarvamisele piiranguid kehtestada ei tohi. Teatud juhtudel on see siiski lubatud, kuid sellise erandi jaoks tuleb taotleda eraldi luba.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida sõiduautode deklareerimisega seotud muutusi ja probleeme. Probleemideks on, et alati ei ole võimalik leida seadusest ja maksuhalduri juhenditest täpset ja üheselt mõistetavat tõlgendust kõigile küsimustele. Sõiduautoga seotud kulude osas on pole konkreetset lahendit selle kohta, millised kulutused ikkagi on sõiduauto endaga seotud ja millised täidavad ettevõtluse üldist eesmärki. Taksode ja õppesõiduautode erandi puhul ei ole konkreetset näidet, kuidas arvutada omahinda ja kuidas maksuhaldur seda pärast kontrollib. Autode deklareerimiskohustusest on võimalik kõrvale hiilida registreerides sõiduautod kaubikuks. Seadusemuudatus ei ole vähendanud maksuhalduri halduskoormust, kuna autode tegeliku otstarbe kontrollimine on endiselt vajalik. Praktikas võib tekkida olukordi, kus deklaratsiooni ridade 5.3 ja 5.4 numbrilised andmed ja autode arvu näitav lahter ei lähe kokku. Seadusemuudatus ei ole parandanud maksulaekumisi loodetud mahuks.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga seotud probleeme. Kehtestatud piirang põhineb eeldusel, et tööandja autoga tehtavate erasõitude osakaal on 50%. Selle protsendi suhtes on rahandusministeerium ja ettevõtjad erinevatel arvamustel. Otsest teadusliku tööd, mis konkreetset seda küsimust uuriks, tehtud pole. Ettevõtjatel, kes teevad sõiduautoga töösõite vahemikus 50-99% tekib käibemaksuga topeltemaksustamine, kuna sisendkäibemaksu saab maha arvata kuni 50%. Piirang mõjutab osade ettevõtjate konkurentsivõimet ebasoodsalt, kuna sarnast teenust pakkuvate isikute puhul kehtivad erinevad sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise reeglid. Luba erandi kasutamiseks kehtib kuni 2017. aasta lõpuni, selleks ajaks võiks seadusandja kaaluda, kas selline meede täidab seatud eesmärged või tuleks mõelda alternatiivsetele lahendustele.

Edaspidi võiks uurida põhjalikult ettevõtte sõiduautode erasõitudeks kasutamise osakaalu ja CO₂-heitmetel põhinevat automaksu võimalust.

SUMMARY

The title of this thesis is „Limiting the Deduction of Input Value Added Tax from the Expenses Related to Buying and Maintaining Cars”. The thesis is written in Estonian and consists of 44 pages. 35 sources have been used for writing the thesis. The issue addressed in the thesis was that the amendment to the Value-Added Tax Act that came into force on 1 December 2014 has not achieved the objective of making the taxing of automobiles fairer and reducing the administrative burden of the tax authority.

The aim of the thesis was to analyse problems associated with the restrictions on deduction of input value-added tax when it comes to the acquisition of automobiles and expenses related to the automobile. In order to achieve the objective of the thesis, the following research tasks were set.

1. To provide an overview of the main terms of value-added tax and automobiles.
2. To provide an overview of the right to deduct input value-added tax.
3. To analyse the problems associated with declaring automobiles.
4. To analyse the problems associated with the restrictions on deduction of input value added tax of automobiles.

The theoretical part of the thesis provides an overview of the main terms of value-added tax and automobiles and the right to deduct input value-added tax. The analytical part of the thesis is based on the qualitative research method and thus specialized literature, acts, relevant articles were researched and an interview was conducted. During the writing of the thesis the author concluded that the amendment to the Value-Added Tax Act that came into force on 1 December 2014 did not reduce the administrative burden of the tax authority and did not make the taxing of automobiles fairer. In the future the percentage of private use of company automobiles should be further researched.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Albert Collee v Finanzamt Limburg an der Lahm, Case No C-146/05, ECJ, Judgement 27.09.2007, ECR (2007), I-7861, paragraphs 26.

Commission of the European Communities v French Republic, Case No C-50/87, ECJ, Judgement 21.09.1988m ECR (1988), 4797, paragraphs 16,17

Copenhagen Economics (2010). *Company Car Taxation*,
<www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_22_en.pdf> (välja otsitud 04.04.2015)

Eesti Pank, „Ettevõtlustulu teenivate majapidamiste sissetulekute osaline esitamata jätmine Eestis”, (2013) <www.eestipank.ee/publikatsioon/toimetised/2013/62013-merike-kukk-karsten-staehr-ettevotlustulu-teenivate-majapidamiste-sissetulekute-osaline> (välja otsitud 04.04.2015)

Elling, T., Käibemaks - Abiks tudengile ja töötavale praktikule. Print Best Trükikoda OÜ, 2014.

Euroopa Komisjon 10.10.2014, „Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a”.

Huberg, Martin. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid. Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2011.

Jüssi, M., Poltimäe, H., Sarv, K., Orru, H., „Säästva Arengu Komisjoni transpordi raport”, 2010.

Kägi, K., Võimre, U. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 2007.

Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 30.12.2014, 18

Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 644 SE seletuskiri, <www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=9cb31585-8730-4643-b5b0-04ed03702f68&>, (välja otsitud 29.04.2015).

Lehis, L., Lind, L., Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne (Tartu 2003).

Lehis, L., Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.

Lehis, L., „Meie igapäevast autot anna meile tänapäev” Maksu Maksja, 2014/08.

Lehis, L., „Sõiduaudod käänulisel ja auklikul maksumaastikul –küsimused, vastused ja kommentaarid” Maksu Maksja, 2014/05.

Majandus- ja Kommunikatsiooniministri 13.06.2011. a määruse nr 42 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele” lisa 5.

Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, „Eesti taastuvenergia tegevuskava aastani 2020”, <www.mkm.ee/sites/default/files/taastuvenergia_tegevuskava.pdf> (välja otsitud 05.04.2015).

Maksu- ja Tolliamet „Sõiduaudode deklareerimisega seotud muudatused alates 01.12.2014” <www.emta.ee/index.php?id=36195>, (välja otsitud 08.04.2015).

Maksumaksjate Liit, „ Käibemaksuseaduse kommentaaride väljavõte” (2014).

Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 57, 358 ... RT I, 11.07.2014, 11.

Tammert, P., Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele (Tallinn 2005: Aimwell).

Raamatupidamise seadus, jõustunud 01.01.2003, RT I 2002,102,600...RT I,16.11.2010,12.

Raamatupidaja.ee 16.02.2015, „10 olulist küsimust KMD INFi ja firmaaudode kohta”, <www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/02/16/10-olulist-kusimust-ja-vastust-firmaaudode-kmd-infi-kohta> (välja otsitud 28.04.2015).

Rahandusministeerium, „Ettevõtte sõiduaudode maksustamine”, 17.11.2014, <www.fin.ee/eelarve-maksumuudatused> (välja otsitud 28.03.2015).

Rahandusministeerium, Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.12.2014), <<http://www.fin.ee/?id=280>> (15.12.2014).

Rahandusministeeriumi määrus, „Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud

kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord.” 01.12.2014. RT I, 18.11.2014, 3.

Riigikohtu halduskolleegiumi 28. mai 2002 otsus asjas nr 3-3-1-21-02.

Riigikohtu halduskolleegiumi 7. Veebruari 2000 otsus asjas nr 3-3-1-50-99.

Riigikohtu halduskolleegiumi 13. veebruari 2008 otsus asjas nr 3-3-1-97-07.

Riigikohtu halduskolleegiumi 28. oktoober 2014 otsus asjas nr 3-3-1-46-14.

Pulk, P., Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, 2001.

Ärileht 29.04.2015, „Firmaautod loodetud maksumiljoneid ei too”,
<www.arileht.delfi.ee/news/uudised/firmaautod-loodetud-maksumiljoneid-ei-too?id=71349739> (välja otsitud 05.04.2015).

Ärileht. „Küsitlus: kui palju ettevõtjad tegelikult firmaautot erasõitudeks kasutavad”
<www.arileht.delfi.ee/news/uudised/kusitlus-kui-palju-ettevotjad-tegelikult-firmaautot-erasoitudeks-kasutavad?id=68740931> (välja otsitud 21.04.2015).

Ärileht, „Maksuamet kirjeldab, kuidas kontrollitakse avalikes paikades ettevõtte sõiduautosid” (19.veebruar 2015), <www.arileht.delfi.ee/news/uudised/maksuamet-kirjeldab-kuidas-kontrollitakse-avalikes-paikades-ettevotete-autosid?id=70831783> (välja otsitud 05.04.2015).

Ühistranspordiseadus 26.01.2000; jõustunud 01.10.200 – RT I 2000, 10, 58 ... RT I, 12.03.2015, 85.

LISAD

1.1 Lisa 1. Intervjuu AMTEL tegevjuhi Arno Sillatiga

1) Milliseid reaalseid muutusi on Teie jaoks seadusemuutus kaasa toonud?

Autode Müügi- ja Teenindustevõtete Eesti Liidule (AMTEL) on see toonud viimase poolteise aasta jooksul väga tuntuvas mahus tööd juurde. Mulle kui ettevõtjale on toonud halduskoormust, mulle kui autoettevõtjale suurenenud kõlvatut konkurentsi.

2) Kas Teie arvates on ettevõtjatele ja huvigruppidele piisavalt selgitatud uusi reegleid ja antud aega muudatustega kohaneda?

MTA on andnud selgitusi, kuid konkreetseid käitumisjuhendeid paraku mitte. Ebaselgust näitas ka MTA nn parklakontrolli aktsioon ja selle läbikukkumine avalikkuse ees. Aega reageerida oli piisavalt, kuna protsess seaduse esitlemisest kuni rakendumiseni oli ca 1,5 aasta pikk.

3) Kas ausatel ettevõtjatel on seoses muudatusega tekkinud lisakulusid?

Kindlasti on. Eelkõige halduskulu, aga lisakulu 50% käibemaksu osas nendele, kes kasutavad ettevõtte autot 1-49%. AMTELi tehtud küsitluse tulemus oli 11% erakasutust ettevõtete autodol keskmiselt. See number jääb kaugemale 50%-st.

4) Milliseid küsimusi või probleeme on tekkinud seoses sõiduautode ja nende kulude deklareerimisega?

Nendele on enamuses saanud MTA-lt vastuse.

5) Kas on tekkinud maksuhalduriga vaidlusi seoses piirangu erandite kasutamisega?

Veel mitte, kuid vaidlusi saab prognoosida

6) Kas teie hinnangul täidab seadusemuudatus oma eesmärgi (maksustada sõiduautode kasutamist õiglasemalt)?

Eesmärk oli eelkõige teenida riigile raha (47 miljonit eurot aastas). See eesmärk jääb kaugelt täitmata (tänapäevase seisuga liigutakse graafikus 12-14 miljonit eurot aastas). Nii öelda õiglasem maksustamine on vaid silt, aga paraku jääb ka see eesmärk täitmata –

skeemitajatel on igasugused seadusest möödahiilimise võimalused lahti, deklareerivad 50:50% kasutamist ausad ettevõtjad. Lihtne näide – sõiduauto vormistamine tehase N1 tüübikinnitusega kaubikuks (nt. Porsched).

7) Kas Teil on äkki mõni ettepanek, kuidas võiks sõiduautode maksustamist paremaks muuta?

Maks peaks olema lihtsalt administreeritav ning kogutav, olema üheselt arusaadav kõigile ning sellest möödamineku võimalused peaksid puuduma. Neid tingimusi täidaks CO2 põhine automaks kas auto sissetoomisel (ühekordne) või aastamaksuna. AMTEL tegi käibemaksuseaduse muudatuse aruteludes vastava ettepaneku ka Riigikogu Rahanduskomisjonile ning Rahandusministeeriumile. Ärme unustame, et Euroopa Komisjon andis Eestile käibemaksuerandi tegemise õiguse vaid tingimustel, et ei suurene maksude haldamine (täna on realselt suurenenud) ning väheneb skeemitamine (on suurenenud). Sellest tulenevalt ei peaks Euroopa Komisjon 2017. aastal erandiõigust pikendama.

1.2 Lisa 2. Maksu- ja Tolliameti juhtivrevident Kaia Kollo vastus päringule



MAKSU- JA TOLLIAMET

Teie 10.04.2015 e-kiri
Meie 20.04.2014

Vastus päringule

- 1. Küsimus: Kas ja millised muudatused pidi Maksu- ja tolliamet sisse viima, et koguda ja kontrollida andmeid seoses 01.12.2014 jõustunud käibemaksuseaduse muudatusega sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu piiramisega? Kas oskate hinnata kulutuste suurust?**

Vastus: Kulude osas puudub eraldi arvestus, kuid tuli kujundada uus käibedeklaratsiooni vorm, need trükkida, teha muudatusi infotehnoloogilistes rakendustes ning tegeleda kontrollistrateegia väljatöötamisega.

- 2. Küsimus: Käibemaksuseaduse muutmise seaduse 644 SE eelnõus ja seletuskirjas ei ole toodud välja selgeid juhiseid, kuidas ettevõtte peaksid tõendama, et autot kasutatakse erandlikult ettevõtluse tarbeks. Seaduse muudatuse eelnõust on välja loetav soovitus paigaldada igale ettevõtte sõiduautole GPS seade. GPS seadme paigaldus on kulukas. Kui firmaautol puudub GPS seade, siis milliste tõendite põhjal peab juriidiline isik tõendama, et sõiduautot kasutatakse eranditult ettevõtluse jaoks?**

Vastus: Käibemaksuseadus ei kehtesta konkreetseid tõendamise nõudeid, seega GPS ei ole kohustuslik. Kontrollimisel vaatab maksuhaldur seda, millised nõuded/eeskirjad ettevõtte ise oma sõiduautode kasutamisele on seadnud ja kuidas nendest kinnipidamist jälgitakse. Sõidupäeviku kasutamisel tuleb sinna lisaks odomeetri näidule märkida ka sõidu eesmärk ning kui muud asjaolud (ettevõtte tegevuse iseloom, tankimiste andmed jne) ei tekita kahtlusi, et sõidupäeviku andmed võiksid olla valed, siis aktsepteeritaksegi sõidupäevikusse kirja pandut.

- 3. Küsimus: Teiseks on käibemaksuseaduse muutmise seaduse 644 SE eenõu seletuskirjas välja toodud, et sõiduauto kasutamist eranditult ettevõtluse jaoks peab auto olema pargitud ettevõtte juures. Eestis on palju mikroettevõtteid, kes kasutavad äritegevuseks kodukontorit. Kas sellisel juhul võib firmaauto olla pargitud kodusel aadressil?**

Vastus: Kui tegu on ettevõttele kuuluva sõiduautoga ning tõesti erasõite ei tehta, saab sisendkäibemaksu maha arvata 100%. Aga näiteks juhul, kui juhatuse liikme (äriühingu töötaja) peres rohkem autosid pole, tema kodukontori lähedal puudub ühistransport vm, siis ei ole eluliselt usutav, et tööandja autot erasõitudeks ei kasutata.

- 4. Küsimus: Maksu- ja tolliameti peadirektor Marek Helm andis 26.02.2015 meedias sõnumi, et firmaautode eraotstarbel kasutamise kontrolli vaatluste näol on peatatud kuni läbirääkimiste lõpuni valitsusega. Mis viisil kontrollib Maksu- ja tolliameti hetkel firmaautode kasutamist?**

Vastus: Ettevõtluses kasutatavate sõiduautodega seonduvat maksuarvestust kontrollitakse maksuarvestuse kontrollimise raames. Tõele vastavate andmete deklareerimiskohustus kehtib ikka.

- 5. Küsimus: Kas Teie näete, et Maksu- ja tolliamet hakkab uuesti kontrollima vaatluste näol firmaautode kasutamist spordiklubide parklates või muudes kohtades, mida on raske seostada ettevõtlusega?**

Vastus: Vastavalt eelnevalt selgitatule kontrollib maksuhaldur sõiduautodega seonduvat maksuarvestust tavapärase maksukontrollide raames. Maksumenetlus võib alata menetluse alustamise teatega, korraldusega teabe andmiseks ja dokumentide esitamiseks, vaatlusega. Menetlustaktika valib maksuhaldur vastavalt riskianalüüsile. Vaatluste teostamine kontrolli kestel ei ole samuti välistatud.

- 6. Küsimus: Millised on Teie arvates 01.12.2014 jõustunud sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu piiramisega seotud käibemaksuseaduse muudatuse kitsaskohad?**

Vastus: Seadus on alles vastu võetud ning kitsaskohad selguvad töö käigus. Samas on esmapilgul ilmnevad kitsaskohad võimalik ka tööprotsessi muudatustega kõrvaldada.