

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Kert Võlli

LIISINGUTEHINGUTE MAKSUSTAMINE
KÄIBEMAKSUGA

Lõputöö

Juhendaja:

Ave Rego, MA

Tallinn 2014

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2014
Töö pealkiri eesti keeles: Liisingutehingute maksustamine käibemaksuga Töö pealkiri võõrkeeles: Imposing value added tax on leasing transactions	
Töö autor: Kert Võlli	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 44 leheküljest. Töös on kasutatud 22 allikat, sh teoreetilist kirjandust, seadusi ja kohtuotsuseid, millele on töös viidatud.</p> <p>Lõputöö teema on aktuaalne, sest käibemaksuseaduses pole määratletud kapitalirendi ja kasutusrendi ning <i>sale and leaseback</i> tehingute maksustamine. Lõputöö eesmärgiks on analüüsida liisingutehingute käibemaksuga maksustamist Eestis. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest.2. Antakse ülevaade liisingulepingust ja selle maksustamisest käibemaksuga.3. Analüüsitakse liisingutehingute maksustatava väärtuse leidmise probleeme.4. Analüüsitakse liisingutehingute ennetähtaegse lõpetamise probleeme. <p>Liisingulepinguid eristatakse kasutus- ja kapitalirendi alusel. Kapitalirendi tunnuseks on kauba võõrandamine ning kasutusrendi puhul on tegemist teenuse pakkumisega. <i>Sale and leaseback</i> tehingute korral on tegemist tavalise müügi ja tagasirendiga, mida maksustatakse käibemaksuga. Samas mõjutab käibemaksu tasumist nende tehingute puhul KMS § 2 lg 5, mille tulemusena võib tekkida olukord, kus <i>sale and leaseback</i> tehingu korral ei teki käibemaksu tasumise kohustust. Lisaks mõjutab <i>sale and leaseback</i> tehingute korral käibemaksu tasumist KMS § 41 ning kinnisasja müük. Kapitalirendi ennetähtaegsel lõpetamisel tuleb käibemaksu ümberarvestamisel lähtuda kasutusrendi põhimõtetest. Liisinguandjal tuleb esitada liisinguvõtjale kreditarve, mille tulemusena korrigeeritakse käibemaksu.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, kapitalirent, kasutusrent, müük ja tagasirent, kapitalirendi ennetähtaegne lõpetamine, kreditarve.	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>value added tax, capital lease, operating lease, sale and leaseback, premature termination of capital lease, credit note.</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Ave Rego	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1.Käibemaksu ja liisingulepingu mõiste	6
1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus.....	6
1.2 Liisinguleping ja selle maksustamine käibemaksuga	13
2. LIISINGULEPINGUTE MAKSUSTAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID..	21
2.1 Liisingutehingute maksustatava väärtuse leidmine.....	21
2.2 Liisingutehingute ennetähtaegne lõpetamine	28
KOKKUVÕTE.....	37
SUMMARY	40
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	41
LISAD	44
LISA Intervjuu Rahandusministeeriumi peaspetsialisti Sirje Pulk'ga.....	44

SISSEJUHATUS

Liisingutehingud on muutunud tänapäeva ühiskonnas laialt levinud nähtuseks, kuna sellega puutuvad kokku peaaegu kõik inimesed, sest praegusel ajal on võimalik liisida kõike, mida soovitakse. Tänu liisingutele on võimalik omada teenuseid või kaupaid, mis ilma liisingutehinguteta oleksid ostjale liiga kallid. Enim levinumaks liisinguobjektiks on tavaliselt sõiduvahendid, kuid liisitakse ka näiteks kortereid, maju ning teisi eluks vajalikke asju. Lihtsustatult öeldes on liising mingi kauba või teenuse eest maksmine järelmaksuga, kus tasutakse iga teatud perioodi järel kindel rahasumma liisinguvõtja poolt liisinguandjale.

Lõputöö teema käsitleb liisingutehingute maksustamist käibemaksuga. Autor valis antud teema, sest see aitab paremini mõista liisinguandjatel ja liisinguvõtjatel liisingute maksustamist käibemaksuga. Praegusel hetkel puuduvad liisingute maksustamisel ühtsed seisukohad, kuna liisinguandjatel pole ühte kindlat arusaama, et kuidas kapitali- ja kasutusrenti maksustada. Sellest tulenevalt võivad tekkida ka arusaamatused liisinguandjate, liisinguvõtjate ning maksuhalduri vahel. Ühtse ning kindla parktika rakendamine ning ühesugune seaduse tõlgendamine aitaks paremini ning õiglasemalt maksustada liisinguid käibemaksuga. Kindlate maksustamiskriteeriumite kohaldamisel oleks ka väiksem oht riigil kaotada mõne pettuse või arusaamatuse tõttu liisingute pealt tasumisele kuuluvat käibemaksu.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest seaduses pole ära määratletud kasutus- ja kapitalirendi ning *sale and leaseback* tehingud, kuigi vajadus selleks on olemas. Lisaks pole ühtset praktikat ning sellest tulenevalt on ka liisinguandjatel suur huvi käibemaksukoolituste vastu, kus selgitatakse liisingute maksustamist käibemaksuga. Koolituste korraldamine näitab, et antud teema on problemaatiline ning vajaks täpsemaid selgitusi ja analüüsimist

Lõputöö on uudne, kuna varasemalt pole uurimistöodes käsitletud selliseid teemasid nagu kapitalirendi ennetähtaegne lõpetamine ning liisingutehingute

käibemaksustamine *sale* and *leaseback* tehingute puhul. Varasemalt on liisingute maksustamist käibemaksuga Sisekaitseakadeemia lõputöodes käsitlenud Anti Saluste, töös „Liisingutehingute käibemaksustamine ja sellega kaasnevad probleemid“ ning Maris Saar töös „Liisingulepingust tulenevad maksukohustused“ kuid antud lõputööde analüüsid koosnesid teistest probleemidest. Lõputöö teema analüüsimine annab liisingute maksustamisest parema õigusliku ülevaate.

Lõputöö probleemiks on see, et käibemaksuseadus ei anna piisavalt täpset regulatsiooni, kuidas erinevates tingimustes liisingutehingute maksustatavat väärtust leida. Üheks liisingulepingute käibemaksuga maksustamise probleemiks on kapitalirendi ennetähtaegne lõpetamine. Nimelt kapitalirendi tüüpi lepingu katkestamisel tuleb teha käibemaksu ümberarvestusi. Probleemseks küljeks on kapitalirendi alguses ära makstud kogu liisinguvara käibemaks, sest lepingu katkestamisel tuleb esitada kreditarve või lähtuda kasutusrendi maksustamise põhimõtetest, mis tingib käibemaksu arvestamise erinevused võrreldes lepingu sõlmimisel hetkel. Teiseks probleemseks kohaks liisingute maksustamisel on *sale and leaseback* tehingud. Nimetatud liisingulepingu probleemseks küljeks on tehingu majanduslikust sisust tulenev tõlgendamise erinevus, mis tingib omakorda erinevused käibemaksuga maksustamisel.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida liisingutehingute käibemaksuga maksustamist Eestis.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest.
2. Antakse ülevaade liisingulepingust ja selle maksustamisest käibemaksuga.
3. Analüüsitakse liisingutehingute maksustatava väärtuse leidmise probleeme.
4. Analüüsitakse liisingutehingute ennetähtaegse lõpetamise probleeme.

Lõputöö koostamisel kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit. Andmekogumise meetodina kasutab autor kirjanduse ja kohtulahendite analüüsi. Tulemuste tõlgendamisel kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis jagunevad kahte alapeatükki. Esimese peatükis antakse käibemaksust ning liisingutest teoreetiline ülevaade. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu mõistest ning üldisest olemusest. Teises alapeatükis antakse ülevaade liisingute teoreetilistest põhimõtetest ning liisingute maksustamisest käibemaksuga.

Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse kapitalirendi ennetähtaegsel lõpetamisest tekkivaid probleeme ja teise peatüki teises alapeatükis liisingutehingute maksustatava väärtuse leidmise probleeme, milleks on *sale and leaseback* tehingud. Kapitalirendi puhul keskendutakse peamiselt selle renditehingu ennetähtaegsele lõpetamisele ning sellest tulenevalt kreditarve esitamise vajadusele. Liisingutehingute maksustatava väärtuse probleemide analüüsimisel keskendutakse *sale and leaseback* tehingute maksustamisele käibemaksuga ning sellest tekkivad erinevused majandusliku sisu tõlgendamisel.

Allikatena kasutatakse töös erialakirjandust, käibemaksuseadust, liisingulepingutega seotud õigusakte, eesti keelseid artikleid, Riigikohtulahendeid ning Euroopa Kohtu lahendeid.

1.Käibemaksu ja liisingulepingu mõiste

1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus

Igapäevaselt tarbijate poolt ostetud teenuste ja kaupade hinnad sisaldavad üldjuhul alati käibemaksu, kuigi tavalise ostjana ei panda seda maksusumma hulka hinnas tähele. Vähesed ostjad teadvustavad endale, et nad ostavad mingi toote või teenuse tegelikult juba koos käibemaksuga. Alati pole aga käibemaksu arvestamine erinevate kaupade ja teenuste puhul samadel põhimõtetel. Analüüsivaks liisingutehingute käibemaksuga maksustamist tuleb kõigepealt kirjeldada käibemaksu põhimõtteid.

Kaupade või teenuste müügi käibelt võetavaid makse tunti juba antiikajal. Praegusel ajal maksustatakse üldiselt kõiki teenuseid ja kaupasid, kuid varasematel aegadel domineerisid üksikutelt kaupadelt või teenustelt võetavad maksud. Sellised maksud, mis on ka tänapäeval, ehk kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil. Müügitaksu kehtestamine leidis suuremal määral kehtestamist alles Esimese maailmasõja ajal ning selle järel. Tol ajal kasutati müügitaksu administreerimiseks maksumärke. Müügitaksud võisid olla, kas mitmeetapilised kumuleeruvad või üheetapilised. Mitmeetapilised kumuleeruvad maksud tähendasid seda, et maksustati kõik müügitasandid ning isendkäibemaksu maha ei arvatud. Üheetapilised maksud tähendasid seda, et maksustati ainult toomist, hulgimüüki või jaemüüki. Sõjaeelses Eestis oli samuti kasutusel müügitaks, mis kandis nime läbikäigumaks.¹

Lisandunud väärtuse maks on rohkem nüüdisaegne nähtus. Esimesena kehtestati tänapäeval käibemaksu nime alla tuntud lisandväärtuse maks Prantsusmaal 1954. aastal.² Alates 1968. aastast toimib lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides ning sellepärast tuli kõik muud süsteemiga müügitaksud kaotada. Tänapäeval kehtib lisandväärtuse maks veel näiteks

¹ Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 285.

² A. A. Tait. Value Added Tax, International Practise and Problems. Washington International Monetary Fund, 1988, p 450.

Iisraelis, Marokos, Keenias. Samas näiteks USA kasutab endiselt „vanamoodsat“ müügi maksu ning siamaani pole märke, et nad kavatseksid lisandväärtuse maksu omaks võtta.³

Eestis Kehtestati lisandväärtuse maksuna toimiv käibemaks esimest korda Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrusega nr 209 (RT 1990, 15, 158), mis jõustus 01.01.1991.⁴ Alates 01.01.1992 on käibemaks kehtestatud seadusega. Hetke seisuks on meil olnud kokku juba neli erinevat käibemaksuseadust.⁵

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki kaupu ja teenuseid ning sellega koormatakse igat müügi etappi vähendades maksukohustust eelmistel etappidel tasutud maksu võrra⁶. Maksukohustuslasel on ostu korral makstud käibemaks võimalik riigilt hiljem tagasi küsida, mis väljendubki selles, et koormatakse igat müügi etappi, kuid samas vähendatakse maksukohustust eelmistel etappidel tasutud maksu võrra.

Käibemaksu eesmärgiks on teenida raha riigikassasse. Käibemaksuga maksustatakse ka ettevõtete omavahelist müüki, kuid realselt see äriühingule maksukoormust ei tekita, sest maksukohustuslastel on võimalik ostetud kauba või teenuste näol riigilt sisendkäibemaks tagasi küsida.⁷ Lihtsamalt öeldes, ettevõtte kasutab ostetud kaupu ettevõtlike otstarbeks, näiteks uute kaupade või teenuste tootmiseks, siis seadusest tulenevalt on õigus nende kaupadelt tasutud käibemaks riigilt tagasi küsida.

Juhul, kui ettevõttel puudub maksustatav käive, siis sellisel juhul ei teki ka sisendkäibemaksu maha arvamise õigust, ainult juhul, kui tegemist on ekspordiga. Selline maksustamise viis ekspordi puhul on sellepärast, et ei tekiks topeltmaksustamist. Topelt maksustamine tekiks sellepärast, kuna kaubad, mis eksporditakse maksustatakse nii eksporditaval riigis kui ka import riigis siis selle

³ Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 286.

⁴ Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990. määrus nr 209. Käibemaksuga maksustamise kord, RT 1990,14,158.

⁵ Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 286.

⁶ Lehis, L., Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 349.

⁷ Lehis, L., Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 354.

vältimiseks maksustatakse kaubad ainult riigis, kus neid tarbitakse.⁸ Sellest tulenevalt peab eksportijale sisendkäibemaks tagastama. Selleks, et üldse oleks võimalik sisendkäibemaksu tagasi küsida, peab olema aga käibemaksukohustuslane.

Käibemaks objektiivne maks. Käibemaksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ning samuti ei tehta ka vahet, kes on kauba või teenuse müüja ning ostja⁹. Maksukohustuslaselt nõutav käibemaksusumma ei sõltu maksumaksjast, vaid kauba või teenuse liigist ja väärtusest. Näiteks maksustatakse erinevalt raamatuid ning tavalist poest ostetud televiisorit, kuna nende maksustamise põhimõtted on erinevad.

Käibemaks on neutraalne maks. Kõiki äriühinguid, kes tegelevad ettevõtlusega maksustatakse ühesuguselt. Tarbijat ei mõjuta, kas kauba või teenuse müüja oli füüsiline, juriidiline isik, resident või mitteresident, sest ostetava kauba omadused ei ole sõltuvuses müüja õigusliku vormiga¹⁰. Sellespärast on maksukohustus ka riigiasutustel ja mittetulundusühingutel, sest tegelikult pakuvad nad ikkagi samasugust teenust nagu teised äriühingud, kuigi müüvad kaubad ning pakutavad teenused pole mõeldud otseselt samasugustel ärilistel eesmärkidel nagu on seda tavaliselt äriühingutel.

Käibemaks on perioodiline maks, üldjuhul üks kalendrikuu. Käibedeklaratsioonid tuleb esitada Maksu- ja Tolliametile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. Kuupäevaks.¹¹ Euroopa Liidus on aga ka lubatud kuni 1 aasta pikkune maksustamisperiood¹². Selline 1 aasta pikkune maksustamisperioodi on Eestis võimalik, kui tehakse Maksu- ja Tolliametiga vastav kokkulepe. Sellist maksustamisperioodi kasutavad üldjuhul väiksema käibega ettevõtted.

Käibemaks on kaudne maks ning seda nimelt sellespärast, sest käibemaksukohustuse kandja ning maksu tegelik tasuja ei lange käibemaksu

⁸ *samas*

⁹ Lehis, L. Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 349.

¹⁰ Lehis, L., Maksuõigus, kolmas ja täiendatud trükk (Tallinn: Juura, 2012), lk 287.

¹¹ Kalle Kägi ja Urmas Võimre, Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 16.

¹² Lehis, L., Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 349.

puhul kokku. Maksukoormuse administreerimise kohustus on hoopis maksude lihtsamaks kogumiseks ning maksupettuste vähendamiseks ettevõtetel¹³. See tähendab seda, et kaudselt maksavad käibemaksu kinni ostjad, ning nõutav maksusumma on lisatud kohele ostetava kauba või teenuse ostuhinnale.

Käibemaksu puhul toimib sihtkohamaa printsiip. Tarbimismaksu põhjal toimiva käibemaksu puhul maksustatakse kaup või teenus selles riigis, kus asub selle lõpptarbija, sellisel juhul on tegemist sihtkohamaa printsiibiga. Sihtkohamaa põhimõtte kohaselt rakendatakse ekspordile suunatud kauba või teenuse suhtes nullmäära. Sellise suurusega maksumäära kohaldamine tähendab seda, et ekspordijale või välismaa ettevõttele tuleb kauba soetamisel tasutada sisendkäibemaks tagastada. Vastupidiselt kauba ekspordile tuleb, aga teenuste või kauba import maksustada. Impordi puhul toimub kauba või teenuste maksustamine nagu kodumaiste kaupade maksustamine, sest vastasel juhul saaksid välismaa äriühingud konkurentsieelise. Juhul kui imporditud kaupu kasutatakse ettevõtluses, siis tollis kogutud käibemaks on võimalik äriühingul sisendkäibemaksuna maha arvata.¹⁴ Kui ei oleks sihtkohamaa printsiipi ning eksporditava kauba maksustamine toimuks nii eksporditavas riigis kui ka riigis kuhu see imporditi, siis oleks tegemist topeltmaksustamisega, mis ongi peamine põhjus sihtkohamaa põhimõtte vajalikkusest.

Käibemaks põhineb lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. Lisandunud väärtuse maksu kasutuselevõtmise põhjus oli selles, et varem kehtinud erinevad müügi maksud takistasid kaupade vaba liikumist, kuna maksukoormus sõltus käivate arvust ja müüjate staatusest. Lisandunud väärtuse maksu põhimõtte kehtib ainult riigisiselt käibelt arvestatud käibemaksu suhtes. Käibemaks ehk lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena - maksusumma jaotub paljude ettevõtete vahel.¹⁵ See tähendab seda, et kauba või teenuse müügiahela iga osa ehk edasimüüja lisab eelneva müüja poolt lisatud summale veel enda lisandunud väärtuse, siis tulebki käibemaksu tasuda ainult iga ettevõtte enda poolt lisatud väärtuse pealt.

¹³ Kalle Kägi ja Urmas Võimre, Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 15.

¹⁴ Lehis, L., Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 355-356.

¹⁵ Kalle Kägi ja Urmas Võimre, Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 14.

Lisandunud väärtuse arvutamiseks on võimalik kasutada kolme meetodit. Esimeseks on otsese mahaarvamise meetod – ettevõtte müügikäibest lahutatakse maha sama perioodi ettevõtluskulud ning saadud vahe kuulub käibemaksuga maksustamisele. Teiseks on lisamismeetod – sellisel juhul arvutatakse lisandunud väärtus eri kululiikide kaupa (näiteks palk, intress) ja liidetakse kokku. Kolmandaks on kaudse mahaarvamise meetod. Viimase variandi puhul arvutatakse lisandunud väärtus maksusumma kaudu ehk müügikäibelt tasumisele kuuluvalt käibemaksult arvatakse maha sisendkäibemaks.¹⁶ Lühemalt öeldes vähendatakse lisandunud väärtuse põhimõttega maksukoormust eelmistel etappidel makstud käibemaksu võrra. Vastasel juhul, kui makstaks käibemaksu kauba või teenuse kogusummalt, mitte selle lisandunud väärtuselt, oleks maksustamisele kuuluva toote hind müügiahela lõpuks liiga suur.

Hetkel on käibemaksumääraks 20%. Samuti on seaduses ära märgitud ka vähendatud maksumääraga kaupade nimetused ja maksumäära suurus. Lisaks eelnevalt nimetatud 20% käibemaksumäärale on veel hetkel kehtimas 9%, 0% käibemaksumäär ning käibemaksust vabastatud kaubad ja tehingud.¹⁷ Vähendatud käibemaksumäära alla ehk 9%, kuuluvad näiteks raamatute müük, igakuiselt või kindlal perioodil ilmuvad ajakirjad ja ajalehed ning samuti kehtib 9% määr veel majutuse korral. Kaubad ja teenused, mis maksustatakse 0% on näiteks kauba ühendusesisene käive, sellisel juhul on tegemist pöördmaksustamisega. Lisaks kehtib veel 0% maksumäär, näitena võib tuua sellised olukorrad nagu rahvusvahelistes vetes sõitev laev või rahvusvahelisi lende sooritav õhusõiduk. Maksuvabaks käibeks on näiteks universaalne postiteenus, tervishoiuteenus; finantsteenused; alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus ning kindlustusteenus.¹⁸

Käibemaksuseaduse järgi eristatakse kolme erinevat isikut kelleks on käibemaksukohustuslane, piiratud maksukohustuslane ja muud isikud. Seaduse

¹⁶ Lehis, L., Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 351.

¹⁷ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012 § 15.

¹⁸ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012 § 15.

järgi on käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Piiratud maksukohustuslaseks nimetatakse isikut, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelevat füüsilist isikut, kes on registreeritud või, kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Muust isikust käibemaksukohustuslased on ühenduse tolliseadustiku mõistes võlgnik; maksukohustuslasena registreerimata isik, kes on enda poolt tehtud tehingu kohta esitanud arve, millele on ta märkinud käibemaksusumma; maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane, kes on registreerimata ning soetab uue transpordivahendi teisest liikmesriigist.¹⁹

Maksuvaba käive erineb nullmääraga maksustatavast käibest selle poolest, et maksuvabastus ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Maksuvaba toote tarbija maksab toote hinna sees kinni ka toote müüja poolt tasutud käibemaksu, sest maha arvamata käibemaksu võrra suureneb toote omahind. Täiesti maksuvabaks jääb ainult viimase müüja poolt lisandunud väärtus. Kui käibemaksukohustuslane ostab maksuvaba kaupa või teenust ning kasutab seda oma ettevõtluses, siis tekib käibemaksu kumulatsioon, mille tulemusena muutub kauba või teenuse hind hoopis kallimas. See väljendub selles, nagu eelnevalt mainitud, maksuvaba käibe puhul ei ole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata. Kumulatsiooni ärahoidmiseks on teatud maksuvabade teenuste ja kaupade puhul võimalik rakendada vabatahtlikku käibemaksuga maksustamist.²⁰

Käibemaksuseaduse järgi eristatakse universaalseid maksuvabastusi ja ainult kauba impordil või ühendusesisesel soetamisel kehtivaid maksuvabastusi. Universaalse maksuvabastuse all on objektid, mis on vabastatud kõikide käivate korral. Vastupidiselt impordil ja ühendusesisesel soetamisel maksust vabastatud kaupade müüki Eestis maksustatakse. Impordi maksuvabastuse loetellu kuuluvad valdavalt sellised kaubad, mida Eestis edasi ei müüda (nt füüsilise isiku asjad, reklaamtrükised, spordivõistluste auhinnad jne). Universaalsed maksuvabastused

¹⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012 § 3.

²⁰ Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 321-322.

jagunevad omakorda kaheks – sotsiaalse eesmärgiga maksuvabastused ning tehnilise iseloomuga maksuvabastused.²¹

Sotsiaalse eesmärgiga maksuvabastuste eesmärgiks on teenuse hinna alandamine, et muuta toodet tarbijale paremini kättesaadavaks ning loetelu hõlmab peamiselt teenuseid. Kaupadele rakendatakse maksuvabastust tavaliselt siis, kui kaup on kõrvalsoorituseks. Sotsiaalse iseloomuga maksuvabade kaupade ja teenuste hulka kuulub palju selliseid teenuseid, mida osutab või finantseerib avalik sektor. Sellisteks teenusteks on näiteks raviteenused, koolitusteenused ning sotsiaalhoolekandateenused. Siia teenuste alla kuulub ka postiteenus, mille turg ja hind on kujundatud riigi poolt.²²

Tehnilise iseloomuga maksuvabastuste eesmärgiks on vältida võimalikku topeltmaksustamist. Suurem osa maksuvabasid objekte on näiteks maksevahend (postmark, loteriipilet) või investeerimisobjekt (kinnisvara, väärtpaber). Investeerimisobjektide maksustamine tooks endaga kaasa käibemaksu kumulatsiooni, sest objekt võib käibida eri isikute vahel väga mitmeid kordi, millest tulenevalt on raske teha vahet, et kuna kaup soetati edasimüügiks ning millal asutakse seda tarbima. Lisaks finantsinstrumentidele on käibemaksust vabastatud ka finantsteenused. Finantsteenuste alla kuuluvad näiteks arveldustehingud, laenutehingud ja liising, kuid kinnisvara vahendamisele maksuvabastus ei laiene.²³

Üldreegel, mille järgi toimub finantsteenuste maksustamine ning mida peab arvestama on see, et maksuvaba käibe tekitab teenus liisingu-, laenu- ja muude finantsteenuste teostamisel. Finantsteenuse ise ei tekita maksuvaba käivet, maksuvaba käibe tekitab vaid makstud teenustasu, mis hõlmab intressi, lepingutasusid ja muid summasid, mida krediidiasutus saab finantsteenuse

²¹ Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 322.

²² Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 322-323.

²³ Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 323.

osutamise eest.²⁴ Liisingute puhul maksuvabastus kaupade võõrandamist ei puuduta, kuna nende võõrandamine on ikkagi 20% maksustatav käive.

Kokkuvõtteks võib öelda, et käibemaksu olulisemad põhimõtted on järgmised. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, sest see hõlmab kõiki tarbitavaid teenuseid ja kaupu. Käibemaks on kaudne maks, kus maksukoormust kannab tegelikkuses tarbija, mitte maksumaksja. Käibemaks on teisisõnu lisandunud väärtuse maks, kuna maksustatav väärtus on kauba või teenuse kaupmehe poolt lisatud juurdehindlus. Käibemaksuga koormatakse igat müügi etappi, millega omakorda vähendatakse maksukoormust eelmistel etappidel makstud maksu võrra, sest maksukohustuslasel on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Käibemaks on objektiivne maks, mis tähendab seda, et ei tehta vahet, kes on kauba müüja ning ostja, maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist. Käibemaks on neutraalne maks, sest kauba ja teenuse osutajaid koheldakse ühtemoodi. Lisaks kehtib käibemaksu puhul üldjuhul sihtkohamaa printsiip. Üldjuhul maksustatakse enamus kaupu ja teenuseid, kuid on ka maksuvabad teenused ja kaubad. Üldreegel ütleb, et finantsteenuse ise ei tekita maksuvaba käivet, maksuvaba käibe tekitab ainult makstud teenustasu, mille hulka kuuluvad intress, lepingutasu ja muud summad, mida krediitiasutus saab finantsteenuse osutamise eest.

1.2 Liisinguleping ja selle maksustamine käibemaksuga

Tänapäeval on võimalik sõlmida liisingufirmadega kasutusrendi tüüpi liising või kapitalirendi tüüpi liising. Liisinguvõtja jaoks ei oma tähtsust nende liisingute erinevus käibemaksuga maksustamisel, pigem omandiõiguse muutus lepingu lõppedes. Siiski omab suurt tähtsust olenevalt liisingulepingu liigist nende maksustamine käibemaksuga, sest kapitalirendi tüüpi liisinguid maksustatakse võrreldes kasutusrendi tüüpi liisingutega hoopis teistsuguste põhimõtete järgi.

Liisingulepingut saab nimetada kohustuseks, millega liisinguandja on kohustatud omandama liisingueseme. Liisinguvõtja on see, kes määrab ära, et millise müüja

²⁴ U. Võimre, K. Kägi. Käibemaks, Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS 2007, lk 173.

käest peab kauba või teenuse omandama, mida liisinguandja omandama peab, et siis hiljem andma selle liisinguvõtja kasutusse. Samas liisinguvõtja kohustub aga maksma liisingueseme kasutamise eest tasu liisinguandjale mitte müüjale.²⁵ Liisinguleping on teisisõnu mingi eseme kasutamise eest või välja ostmiseks mõeldud järelmaks. Liisingut kasutatakse üldjuhul kallimate kaupade ostu puhul, sest see võimaldab väiksema sissetuleku korral omandada ka kallimaid kaupasid. Liisingulepingu objektideks võivad olla nii kinnisasjad kui ka vallasasjad.

Liisingutehingut võib nimetada ka kolmnurktehinguks, kuna sellise lepingu sõlmimisel on tegemist kolme osapoolte nõusolekuga lepingu sõlmimisel. Nendeks osapoolteks on liisinguandja, liisinguvõtja ja müüja, kes müüs liisitavat eset.

Võlaõigusseaduses (§ 362) on ära reguleeritud liisinguandja kohustused. Lepingu sõlmimisel tuleb liisinguandjal liisingueseme valdus anda üle liisinguvõtjale ja mitte takistama teda liisingueseme valdamisel. Juhul kui liisinguandja pole liisingueset siiski üle andnud lepingus ette nähtud põhimõtete järgi ning on tõestatud liisinguandja süüd siis on õigus liisinguvõtjal lepingust taganeda. Üldjuhul ei vastuta liisinguandja liisinguvõtja ees liisingueseme lepingutingimustele mittevastavuse eest. Siiski tuleb liisinguandjal vastutada siis kui liisingueseme või selle müüja andis liisinguandja või siis füüsilisest isikust liisinguvõtjale tekkis kahju tulenevalt mõistlikust uskumisest liisinguandja professionaalsusesse, eelkõige kui liisinguandja on spetsialiseerunud teatud esemete liisimisele.²⁶

Võlaõigusseaduse § 363 sätestab liisinguvõtja kohustused. Liisinguvõtja peab kasutama liisingueset hoolikalt ning ainult sellel otstarbel, millest lähtuti liisingulepingu sõlmimisel, aga kui kokkulepe puudus siis sellisel juhul võib liisingueset kasutada tavalisel otstarbel. Kuna liisinguvõtja pole liisinguperioodil liisingueseme omanik õiguslikus mõttes siis tuleb tal säilitada liisingueset sellisena, nagu see temale üle anti, ainult välja arvatud sellised muutused, mis on

²⁵ Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 53, 336 – RT I, 08.07.2011, 6. § 361.

²⁶ Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 53, 336 – RT I, 08.07.2011, 6. § 362.

tekkinud liisingueseme sihtotstarbelisel kasutamise, mis on kirja pandud liisingulepingus. Lepingu koostamisel tuleb järgida samuti seda, et kas lepingu lõppedes peab liisinguvõtja tagastama liisingueseme liisinguandjale või mitte. Juhul kui lepingus on punkt, mis võimaldab liisinguvõtjal lepingus ettenähtud õiguse kasutamisel liisinguese omandada, siis ei tule seda tagastada liisinguandjale.²⁷

Võlaõigusseaduses on ära sätestatud liisinguandja ja liisinguvõtja vastutust, kuid liisingutehingu korral on veel üks osapool, kelleks on müüja. Müüja vastutus on sätestatud võlaõigusseaduse § 365. Liisinguandja võib esitada otse müüja vastu liisinguandja kui ostja nõude, mis tekib sellest, et müüja rikub liisinguandjaga sõlmitud müügilepingut. Samuti liisinguandja õigust müüjaga sõlmitud müügilepingust taganeda on liisinguvõtjal õigus teostada üksnes ainult liisinguandja nõusolekul.²⁸

Võlaõigusseadus sätestab, et liisingulepinguga kohustub liisinguandja omandama liisinguvara müüjalt teatud eseme (liisinguese) ja andma selle liisinguandja kasutusse. Samas kohustub tegelikkuses liisinguvara eest maksma liisinguvõtja mitte liisinguandja.²⁹ Teisiti öeldes on liisingu puhul tegemist krediidlepinguga, kus liisinguandja finantseerib liisinguvõtjat, et viimasel tekiks võimalus kasutada enda poolt välja valitud liisinguset. Liisingueseme omandab aga tegelikkuses liisinguandja, kuid liisitud eseme eest maksab siiski liisinguvõtja.

Vastavalt võlaõigusseaduse järgi jagunevad omandiõiguse ülemineku suhtes liisingutehingud kaheks, kuigi seaduses otseselt ei nimetata neid rendiliike. Nendeks kaheks liisinguks on kasutusrent ja kapitalirent. Eestis liigitatakse kapitali- ja kasutusrent selle järgi, kas leping näeb ette omandiõiguse ülemineku rentnikule pärast rendiperioodi lõppu³⁰.

²⁷ Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 53, 336 – RT I, 08.07.2011, 6. § 363.

²⁸ Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 53, 336 – RT I, 08.07.2011, 6. § 365.

²⁹ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Võlaõigusseadus II: Kommenteeritud väljaanne(Tallinn:Juura 2007), lk 310.

³⁰ Polman, D., „Liisingu käibemaksuga maksustamine“, Juridica(2000) nr 4, lk 238-248, lk 238

Kuna liisinguleping on oma olemuselt küllaltki sarnane üüri-, rendilepinguga või järelemaksuga müügilepinguga on liisingul siiski omadus, mis teda eelnevalt mainitud lepingutest eristab. Selleks omaduseks on riskijaotuse põhimõte, kus kõiki liisinguesemega seotud riske kannab liisinguvõtja.³¹ Teisisõnu pole vahet, mis liisinguesemega juhtub, vastavat riskiohtu kannab ikka liisinguvõtja. Samuti on sellest põhimõttest tulenevalt liisinguvõtjal kohustus tagada liisitud kauba korrashoid ning tagada muude varasemalt liisingulepingus kirja pandud punktide õiguslik täitmine. Kuigi võib arvata, et sellisel juhul pole vahet, kas tegemist on kapitalirendiga või kasutusrendiga on siiski ka selles aspektis olemas erinevused, kuna lepinguga lähevad liisinguvõtjale üle ka liisinguesemega seotud riskid ja õigused olulises ulatuses. Ehk teiste sõnadega, kui liisingulepinguga antakse liisinguvõtjale liisinguvaraga seotud õigused ja riskid vähemalt olulises ulatuses, siis on tegemist kapitalirendiga, kui mitteolulises ulatuses siis kasutusrendiga.³²

Kasutusrendi ja kapitalirendi puhul on võimalik teha vahet omandiõiguse ülemineku järgi lepingu lõppedes. Samas omab samuti ka käibemaksuseaduse tähenduses suur tähtsust see, et kas tegemist on kasutusrendiga või kapitalirendiga. Järelikult tehaksegi kasutus- ja kapitalirendil vahet maksustamise ja raamatupidamuslikust vaatenurgast.

Maksuõiguse vaatenurgast võetuna tekib liisingulepingu puhul maksuvaba käibe teenus laenu-, liisingu- ja muude finantsteenuste teostamisel³³. Sellisel juhul on maksuvabaks käibeks ainult puhtalt see teenus, mille alla kuuluvad intress, lepingutasu. Küll aga võib maksukohustuslane lisada enda teenusele käibemaksu, aga seda ainult juhul, kui maksuhaldurit on sellest varasemalt teavitatud. Sellepärast kauba enda võõrandamist see reegel ei muuda, kuna liisingusse võetud ese maksustatakse ikkagi käibemaksuseaduse järgi ikkagi 20% määraga nimetatud tootena.

³¹ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Võlaõigusseadus II: Kommenteeritud väljaanne(Tallinn:Juura 2007), lk 311.

³² Polman, D., „Liisingu käibemaksuga maksustamine“, Juridica(2000) nr 4, lk 238-248, lk 238.

³³ Kalle Kägi ja Urmas Võimre, Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 173.

Kapitalirendi puhul on tegemist sellise liisingulepinguga, kus vara olulised omandiõigusega soetud riskide ja hüvede kandja on rentnik. Omandiõigus võib üle minna kapitalirendi lõppedes rentnikule, kuid ei pruugi.³⁴ Järelikult tähendab see seda, et kapitalirendi puhul on tegemist kauba võõrandamisega ning üldjuhul omandatakse liisinguvõtja poolt liisitud vara viimase osamakse tasumisega, millega läheb üle ka kauba omandiõigus.

Kuna kasutusrendi kui ka kapitalirendi korral on tegemist krediidilepinguga tähendab see seda, et kapitalirendi puhul liisinguandja finantseerib liisinguvõtjat vajalike summade suuruses ning nõuab selle krediteerimise eest makstut summad liisinguvõtjalt tagasi osamaksetena liisinguperioodil.³⁵ Krediidilepingu olemus tulebki sellepärast kapitalirendi puhul välja, kuna liisinguandja võimaldab liisinguvõtjal maksta osamaksetena tagasi liisingueseme ostuhind, mis oli vajalik vastava eseme soetamiseks.

Kapitalirendi korral arvestatakse intressi liisingusse võetud esemelt kui ka tagasimaksmata krediidilt³⁶. See tähendab, et intresside alla läheb eseme soetamiseks läinud vajalik finantseering kui ka tagasimakstavate osamaksete summa. Selleks, et liisinguandjal oleks võimalus ka teenida sellise lepingu pealt siis arvestataksegi liisingu puhul intressi. Maksustamise vaatenurgast kuulub intress liisingueseme maksustatava väärtuse hulka.

Kapitaliliisingut vaadeldakse, kui müügilepingut, mille puhul maksustatakse seda tehingut sarnaselt vara müügiga³⁷. See toimib niimoodi, kuna kapitalirendi puhul läheb lepingu lõppedes omandi õigus üle liisinguvõtjale nagu mõnes tavalises müügilepingus. Kuid siiski saab mõningate lihtsate erinevuste järgi teha vahet liisingul ja tavalisel müügilepingul. Liisingu puhul tekib kolmnurksuhe, kus osapoolteks on liisinguandja, liisinguvõtja ning müüja. Järeelmaksuga müügilepingu puhul on tegemist ainult kahe osapoole vahelise tehinguga, kuna

³⁴ Raamatupidamise toimkonna juhendid alates 01.01.2011. RTJ9, lk 2
<<https://www.riigiteataja.ee/aktiis/3100/1201/2005/RTJ%209.pdf>>, välja otsitud 19.02.2013

³⁵ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Võlaõigusseadus II: Kommenteeritud väljaanne(Tallinn:Juura 2007), lk 312.

³⁶ *samas*

³⁷ *samas*

sellisel juhul on liisinguandja ja müüja üks isik, sest liisinguandja omab juba liisitava eset.

Kasutusrendi puhul on tegemist teenuse osutamisega aga kapitalirendi korral hoopis kauba võõrandamisega siis sellisel juhul tekib kapitalirendi tüüpi liisingu puhul käibemaksu kohustus liisingueseme üleandmisel. See tähendab seda, et liisingueseme müügil deklareeritakse käibemaks perioodil, millal vara anti üle või lähetati liisinguvõtjale. Kui liisinguvõtja saab soetatud eseme eest arve siis sellel on üldjuhul ära märgitud kogu vara hind koos käibemaksuga. Arvel näidatud käibemaks on arvestatud liisingueseme kogu summalt ning selle peab liisinguandja koheselt ära tasuma. Sellespärast eeldavad liisinguettevõtted, et käibemaks tasutakse liisinguvõtja poolt ära esimese sissemaksega. Kapitalirendi puhul edaspidised osamaksed ei kuulu käibemaksuseaduse järgi maksustatavaks käibe hulka. Edaspidiste osamaksete puhul tasutakse ainult käibemaksu sellisel juhul, kui liisinguvõtja ei suuda koheselt ära tasuda käibemaksu ning talle võimaldatakse liisinguandja poolt käibemaksu ajatamist.³⁸ Teisisõnu, riigi poolt nõutav käibemaks on liisinguandjal lisatud igakuiste osamaksete hulka, mida liisinguvõtja tasub iga osamakse korral.

Kasutusrendi põhimõte on selles, et liisingvara renditakse piiratud aja jooksul, kuid ilma kavatsuseta seda ära osta. Siiski on võimalik jääkväärtusega liisinguese välja osta, kuid see pole liisinguvõtjale kohustuseks³⁹. Teisisõnu võib öelda, et kasutusrendiga on sellisel juhul tegemist, kui liisingulepingus ei ole punkti, mis kohustaks liisinguvõtjat peale lepingu lõppemist liisingueset välja ostmast, kuid see õigus on tal olemas varasemalt lepingus kokkulepitud jääkväärtuse eest.

Kasutusrendi tüüpi liisingulepingu puhul on samuti tegemist krediidlepinguga nagu kapitalirendi puhul. Samamoodi krediteerib liisinguandja liisinguvõtja liisingueseme kasutamiseõiguse omandamist. Ainuke erinevus on liisingueseme osamaksete tasumisel. Nimelt ei maksta kasutusrendi puhul tagasi kogu krediidi

³⁸ Liisingliit, „Liisingu maksustamine Eestis“ (2012)
<<http://www.liisingliit.ee/failid/js3ATMRG.pdf>>, välja otsitud 20.02.2013.

³⁹ NetEkspert, „Kapitali- ja kasutusrendi sisuline erinevus“ (1998)
<<http://www.netekspert.com/download/Kapkasrent.pdf>>, välja otsitud 21.02.2013.

ulatuses, vaid üksnes liisingueseme lepingu lõppemise hetkeks kokku lepitud jääkväärtust ületavas osas⁴⁰. Kuna kasutusrendi puhul jääb liisinguese lepingu lõppedes liisinguandjale, siis järelikult tuleb liisinguvõtjal tasuda summa, mis leitakse, kui omandamise kuludest on lahutatud maha jääkväärtus. Kui liisitava eseme krediidisumma on 10 000 eurot ning selle lepinguline jääkväärtus on 2000 eurot, siis tuleb liisinguvõtjal tasuda ainult 8000 euro väärtuses. Ülejäänud krediidisumma hüvitatakse andes liisinguese jääkväärtusega tagasi liisinguandjale.

Erinevalt kapitalirendist, kus oli käibe tekkimise hetk siis, kui liisingueseme valdus oli üle antud liisinguvõtjale, tuleb kasutusrendi puhul käibemaksu tasuda igakuiste osamaksete kaudu⁴¹. Kuna kasutusrenti nähakse, kui teenuse kasutamisenä siis sellest tulenevalt toimub ka kasutusrendi maksustamine käibemaksuna nii nagu see toimuks teenuse müügi puhul. Sellest tulenevalt maksustatakse makseid kasutusrendi eest 20% käibemaksumääraga. Käibemaksuga ei kuulu maksustamisele ainult liisinguandja poolt nõutav intress, kuna see kvalifitseerub finantsteenuste alla, mis on käibemaksuvaba. Intressi maksustatakse ainult sellisel juhul, kui liisinguandja teeb Maksu- ja Tolliametile vastava avalduse, et soovib intresse käsitleda, kui maksustamisobjekte.⁴²

Müügi ja tagasiliisingu tehingud ehk *sale and leaseback* on sellised, kus omanik müüb näiteks kinnisvara ja siis liisib selle müüjalt tagasi. Selliseid tehinguid teevad tavaliselt ettevõtted, kes investeerivad kinnisvarasse. Suureks plussiks müügi ja tagasiliisingu lepingute puhul on see, et sellised tehingud võimaldavad ettevõttel teenida raha ning tänu sellele laiendada enda põhitegevust, mitte et nad omavad koguaeg ühte ja sama kinnisvara, mis neile nii palju lihtsalt omades raha sisse ei too. *Sale and leaseback* tehingud sai populaarseks 1970-ndatel aastatel, kui suured jaemüüjad üritasid tänu sellele enda poode laiendada.⁴³

⁴⁰ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Võlaõigusseadus II: Kommenteeritud väljaanne (Tallinn: Juura 2007), lk 313.

⁴¹ Liisingliit, „Liisingu maksustamine Eestis“ (2012) <<http://www.liisingliit.ee/failid/js3ATMRG.pdf>>, välja otsitud 20.02.2013.

⁴² *samas*

⁴³ Murray, J. C. „Sale-leasebacks: Things may not be what they seem“ – Arbor, A., Karbowski, P., Hills, B, *Real Property Law Section of the State Bar of Michigan* (2006) 33, p9.

Kokkuvõtvalt jaguneb liisinguleping kaheks, milleks on kasutusrent ja kapitalirent. Neid mõlemaid liisingu liike nimetatakse ka krediidilepinguks, kuna liisinguandja poolt toimub liisinguvõtja finantseerimine. Põhiline erinevus nende kahe liigi vahel seisneb selles, et kas liisitud eseme omandiõigus läheb peale lepingu lõppemist üle liisinguvõtjale või mitte. Lisaks omandiõiguse üleminekule erinevad kasutus- ja kapitalirent veel maksustamise vaatenurgast. Kapitalirendi puhul on tegemist kauba võõrandamisega, mille puhul tasutakse kogu käibemaks vara üleandmisel. Kasutusrendi puhul on tegemist teenuse osutamisega, kus toimub käibemaksu tasumine iga esitatud arvea alusel perioodiliselt.

2. LIISINGULEPINGUTE MAKSUSTAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID

2.1 Liisingutehingute maksustatava väärtuse leidmine

Liisingutehingutega kaasnevaid probleeme on mitmeid, üheks enim probleeme tekitavaks küsimuseks on liisingutehingu maksustatava väärtuse leidmine. Käibemaksuseaduses on lisaks maksustatava väärtuse üldreegli regulatsioonile kirja pandud ka palju erisätteid, mida tuleb maksustatava väärtuse leidmisel jälgida. Teisisõnu on maksustatavaks väärtuseks üldjuhul tasu, mida makstakse kauba või teenuse saamise eest. Tihtipeale võib liisingutehingute puhul ning just *sale and leaseback* liisingute korral maksustatava väärtuse leidmine olla üpriski keerukas. Samuti on maksustatava väärtuse leidmisel probleemiks olnud liisingueseme müügist tekkiva vaerahade pealt käibemaksu maksmine nii liisinguvõtja kui liisinguandja vaatenurgast.

Direktiivi 2006/112/EÜ kohaselt on nii kauba kui ka teenuse puhul maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenus saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab. Kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused (art73). Maksustatava väärtuse hulka arvatakse muuhulgas ka kõrvalkulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab.⁴⁴

Kehtiv käibemaksu regulatsioon ei kehtesta täpselt kasutus- ja kapitalirendi legaaldefiniitsioone, eristatakse formaalsel alusel siiski teenuse osutamist ja kauba võõrandamist. Tähtis on see, et kas liisingutehingu pooled on kokku leppinud omandiõiguse üleminekus või mitte. Selline võimalus, kus rentnik või üürnik saab asja lepinguperioodi lõpus jääkväärtusega ära osta, ei muuda tehingut kauba võõrandamiseks. Samas lähtuvad mitmed raamatupidamisstandardid sisust ning eristavad teenuse osutamist ja kauba võõrandamist sellest sõltuvalt, kui pikk on

⁴⁴ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006.

rendiperiood, kui palju makstakse asja kasutamise eest rendiperioodil.⁴⁵ Sisust lähtumine tähendab seda, et näiteks kapitalirendi puhul lähevad kõik olulised vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved kanduvad rentnikule. Omandiõigus võib, kuid ei pruugi, lõppkokkuvõttes rentnikule üle minna.⁴⁶ Järelikult rent, mille eest makstakse rendiperioodil kogu vara maksumus ära, siis on tegemist kapitalirendiga. Sellisel juhul, kui rendiperioodil makstakse osamakseid, kuid lepingu lõppedes on varal jääkmaksumus, on tegemist kasutusrendiga.

Selliseid formaalseid aluseid põhjustas see, et kuni 31. detsembrini 2001 kehtinud käibemaksuseadus välistas sisendkäibemaksu mahaarvamise sõiduauto ostmise või kapitalirendile võtmise korral. Liisingutehing, kus kaupa ei soetata on tänapäeval populaarne rendiliik, sest selline liising suurendab maksustatavat käivet ega tekita liisinguandjale maksuvaba käivet. Sellepärast on kasutusrendi tüüpi liising kasulikum kui laen⁴⁷. Olukord, kus kasutusrendi tüüpi liising suurendab maksustatavat käivet on sellepärast kasulik, sest tänu sellele on maksukohustuslasel võimalik sisendkäibemaksu osaliselt maha arvata.

Erinevate käibemaksuseaduste kehtimise perioodil on muutunud ka intresside maksustatava väärtuse leidmine. Alates 1. jaanuarist 2002 kuni 30. aprillini 2004 kehtinud käibemaksuseadus sätestas erireegli liisingu maksustamiseks. Sellel ajavahemikul kehtinud KMS § 14 lõige 3 sätestas, et kauba kapitalirendi korral kuulub intress maksustatava väärtuse hulka. Kasutusrendi puhul oli maksustatavaks väärtuseks nagu praegugi lepingu järgi tasumisele kuuluv summa. Samas hetkel kehtiva seaduse kohaselt kauba võõrandamisel makstavat intressi ei arvestata maksustatava väärtuse hulka.⁴⁸ Lühidalt öeldes tähendab see seda, et kui kapitalirendil olnud liisinguse soetati, siis oli selle maksustatavaks väärtuseks väljaostumakse koos intressiga.

⁴⁵ Lind, K., „Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas maksusüsteemis“, kätte saadav internetis <www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2007/9/132270.PRN.prv.php>, välja otsitud 04.02.2014.

⁴⁶ Raamatupidamise toimkonna juhendid alates 01.01.2011. RTJ9, lk 2 <<https://www.riigiteataja.ee/aktiis/3100/1201/2005/RTJ%209.pdf>>, välja otsitud 19.02.2014

⁴⁷ Lind, K., „Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas maksusüsteemis“, kätte saadav internetis <www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2007/9/132270.PRN.prv.php>, välja otsitud 04.02.2014.

⁴⁸ *samas*

Käibemaksuseaduses on paika pandud kapitalirendi ja kasutusrendi maksustamine tavajuhtudel, kuid samas on ka olukordi, kus kasutatakse *sale and leaseback* tehinguid. Antud tehinguliiki pole käibemaksuseaduses täpselt ära määratletud, mistõttu tekitab antud liising probleeme. Näiteks kasvõi on tekkinud arusaamatusi müügi ja tagasiliisingu korral maksuhalduri ja Maksumaksjate Liidu vahel, kes peaks olema ühesugustel arusaamadel maksustamises⁴⁹.

Müügi ja tagasiliisingu puhul tekib probleem sellest, et kas seda tuleks käsitleda käibena või mitte. Müügi ja tagasiliisingu tehingute puhul on tegelikult tegemist kahe erineva tehinguga, sest sõlmides *sale and leaseback* lepingu siis sellega läheb ka üle kauba omandiõigus. Üheks tehinguks on kauba müük ning teiseks on selle tagasiliisimine.⁵⁰ Näiteks ettevõtte sõlmib pangaga kinnisvara müügi-tagasirendilepingu, siis esimeseks tehinguks, kus läheb üle ka omandiõigus on äriühingu kinnisvara müük pangale. Teiseks tehinguks on kinnisvara tagasirentimine esialgsele müüjale. Müüja hakkab tasuma selle kinnisvara kasutamise eest pangale raha. Tagasirentimise puhul ongi tegelikult tegemist kinnisvara liisingusse andmisega esialgsele müüjale.

Aastal 2009 esitas Eesti Maksumaksjate Liit küsimuse rahandusministeeriumile, et kuidas tuleks *sale and leaseback* tehinguid maksustada. Rahandusministeerium leidis, et sellise tehingu puhul tuleb lähtuda majanduslikust sisust ning kuna kauba omandiõigus läheb üle siis sellest tulenevalt tekib ka käive. Samal seisukohal on olnud ka Euroopa komisjoni käibemaksu komitee.⁵¹ Rahandusministeerium on seisukohal, et kauba otsese valduse üleandmine ei pruugi veel olla võõrandamine, millest tulenevalt peaks tekkima ka käive, kuid samas loetakse käibeks kauba kaudse valduse üleminek, kus kauba otsene valdaja jääb samas, ehk *sale and leaseback tehing*.⁵²

⁴⁹ Eesti Maksumaksjate Liit, „Käive edasi, käive tagasi. EML kirjavahetus Rahandusministeeriumiga, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=813>>, välja otsitud 10.12.2013.

⁵⁰ *samas*

⁵¹ *samas*

⁵² Rahandusministeeriumi kommentaaridega, Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne (2014), lk 14.

Lugedes rahandusministeeriumi kirja vaadates selgub, et vara üleandmise puhul on igatpidi tegemist käibega, sest öeldakse, et vara otsese valduse üleminek ei puurgi olla võõrandamine. Antud lausega jäetakse riigi vaatenurgast siiski võimalus selline vara võõrandamine maksustada käibemaksuga, olenevalt sellest, mis tundub riigile kasulikum olevat. Sellest tulenevalt võibki tekkida segadus müügi ja tagasiliisingu maksustamisel käibemaksuga. *Sale and leaseback* tehingute puhul tekitab probleeme käibemaksuseaduse § 2 lg 5.

Sale and leaseback tehingute maksustamisel käibemaksuga tekitab segadust KMS § 2 lg 5, sest käibemaksuseaduses on säte, mis piirab liisingulepingu puhul „majanduslikust sisust“ lähtumise. Nimelt KMS § 2 lg 5 sätestab selgesõnaliselt, et võõrandamine ei sõltu kauba asjaõiguslikust staatusest. Toetudes antud seaduse punktile, võib see tähendada nelja võimalikku varianti. Esimese variandi puhul antakse üle kauba omandiõigus, valdus ja juhusliku hävimise riisiko ning selle tulemusena tekib ka käive. Teiseks võimaluseks on, et antakse üle kauba omandiõigus, aga ei anta üle valdust ja juhusliku hävimise riisikot, selles tulenevalt ei teki käivet. Kolmandaks võib üle anda kauba valduse ja juhusliku hävimise riisiko aga omandiõigus läheb üle hiljem, siis sellises olukorras ei teki jällegi käivet. Viimaseks ja neljandaks variandiks on olukord, kus ei anta üle kauba omandiõigust, valdust ega ka juhusliku hävimise riisikot ning sellepärast ei teki ka käivet.⁵³ Tekibki segadus, et kui rahandusministeerium ütleb, et tuleb lähtuda majanduslikust sisust, kuid seadus tuleb et võõrandamine ei sõltu kauba asjaõiguslikust staatusest, et siis millisest seisukohast tuleb lähtuda.

Näiteks, kui müügi-tagasiliisingupuhul vara esialgne omanik müüb vara liisinguandjale, kes selle omakorda eelnevale omanikule tagasi liisib ning lepingu lõppedes taastub esialgse omaniku omandiõigus. Sellises olukorras on tegemist variandiga, kus antakse üle kauba omandiõigus, aga ei anta üle valdust ja juhusliku hävimise riisikot. Sellisel juhul ei tohiks tekkida käivet ning üldjuhul on tegemist laenutehinguga, kus liisingvara on mõeldud pigem tagatiseks. Sellisele

⁵³ Eesti Maksumaksjate Liit, „Käive edasi, käive tagasi. EML kirjavahetus Rahandusministeeriumiga, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=813>>, välja otsitud 10.12.2013.

järeldusele on jõudnud ka Eesti Maksumaksjate Liit, kes ütles, et käive tekib alles siis, kui tagasiostukohustus on tähtajaks jäänud täitmata ning omanik ehk siis liisinguandja saab vara oma valdusse ja tal tekib õigus vara kas võõrandada või seda ise kasutama hakata⁵⁴. Sellest tulenevalt kasutavad liisinguandjad sellistes olukordades KMS § 41, mis võimaldab maksta vähem käibemaksu, kui peaks kohe müügiks soetatud vara pealt tasuma.

Müügi ja tagasioliingu puhul võib tekkida olukordi, kus liisinguandjad tahavad kasutada KMS § 41, mis võimaldab liisitava kaubale rakendada käibemaksu erikorda ning seda põhjusel, et neile kauba müünud mittekäibemaksukohustuslase tõttu polnud võimalik liisinguandjal sisendkäibemaksu maha arvata ning kauba uuesti edasimüümisel toimuks muidu käibemaksu kumulatsioon. See tähendab seda, et liisinguandjal ei tekkinud õigust vara ostes sisendkäibemaksu maha arvata, kuid müües peab liisinguandja ikkagi käibemaksu lisama, mis tekitaks topelt maksustamise ohu. Üldjuhul tekib *sale and leaseback* tehingute puhul see probleem siis, kui liisinguandja asub liisinguvara lepingu lõppedes edasi müüma mõnele kolmandale isikule.

Nimelt vastavalt käibemaksu seaduse § 41 järgi maksustatakse ainult kauba müügi- ja ostuhinna vahe, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra.⁵⁵ *Sale and leaseback* tüüpi liisingutehingute puhul tekib erikorra arvestamise kitsaskoht selles, et kas liisinguandja poolt soetatud sõidukite eesmärgiks oligi algusest peale nende hilisem edasimüümine või siiski ollakse ainult huvitatud sõidukite liisimisest. See omab suur tähtsust, kuna käibemaksuseaduse § 41 lg 1 järgi võib erikorda kasutada ainult siis, kui kasutatud kaup soetati edasimüügi otstarbeks⁵⁶.

Euroopa kohtu lahendis C-280/04 on arutluse all, et kas ettevõtte, kes tegeleb autode liisimisega *sale and leaseback* tüüpi tehingutega, saab liisingulepingu

⁵⁴ Eesti Maksumaksjate Liit, „Käive edasi, käive tagasi. EML kirjavahetus Rahandusministeeriumiga, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=813>>, välja otsitud 10.12.2013.

⁵⁵ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012 § 41.

⁵⁶ *samas*

lõppemisel ning edasimüümisel tugineda käibemaksuseaduse kuuenda direktiivi artiklile 26a, mis reguleerib kasutatud kauba erikorda. Kohtuasjas vaieldakse, kas ostetud kasutatud autod olidki mõeldud edasimüügiks või siiski tagasiliisimiseks, sest seaduse järgi võib erikorda rakendada ainult sellisel juhul kui kaup omandati edasimüügi eesmärgil. Euroopa kohus ütles lõpplahendis, et antud ettevõtte võib kasutada käibemaksu kuuenda direktiivi artiklit 26a ning toetuda kasutatud kaupade erikorrale. Kohus leidis, et kasutatud kaupade erikorda võib isegi siis liisinguandja kasutada, kui kauba edasimüük moodustab osa nende tavalisest tegevusest ja kui edasimüügi eesmärk oli olemas juba kauba omandamise hetkel ning isegi siis kui see oli teisejärguline peale auto liisimist.⁵⁷ Teisisõnu öeldes aitab antud seadusesäte vältida topeltmaksustamise ohtu, sest liisinguandjal ei olnud võimalust sõiduki ostmisel sisendkäibemaksu maha arvata ning sõiduki edasimüügil on maksustatavaks väärtuseks ostuhinna ja müügihinna vahe.

Sale and leaseback tehingute eesmärgiks võib pidada seda, et äriühingud soovivad saada ettevõttes rohkem vabasid vahendeid. Seda võimaldavad müügi ja tagasiliisimise tehingud, sest tihti peale müüakse äriühingu põhivara (näiteks kinnisvara) krediitiasutusele, kellelt see hiljem tagasi liisitakse. Selliste tehingute puhul tuleb aga järgida sisendkäibemaksu korrigeerimisel teistsuguseid põhimõtteid, kui tavalise *sale and leaseback* tehingute korral, ses tegemist on kinnisasjast põhivara müügiga. Samas on ka võimalikud ka olukorrad, kus *sale and leaseback* tehingute korral ei tule käibemaksu maksta.

Kui *sale and leaseback* tehingute korral on tegemist põhivara müügiga siis toimub ka teistsugune sisendkäibemaksu arvestamine, kui tavalise põhivara müügitehingu korral. Vastavalt käibemaksuseaduse § 32 lg 4¹ järgi tuleb põhivara müügi korral sisendkäibemaksu korrigeerimisperiodiks võtta 10 aastat ning vastavalt korrigeerimisele riigile tagasi maksta käibemaksu siis müügi ja tagasirendi tehingute puhul korrigeerimist ei toimu.⁵⁸ Nimelt sätestab KMS § 32 lg 5, et põhivara võõrandamisel krediidi- või finantseerimisasutusele ning hiljem

⁵⁷ Jyske Finans A/S versus Skatteministeriet, Case No C-280/04, Judgment of the Court, 8 décembre 2005.

⁵⁸ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012 § 32 lg 4¹.

liisingulepingu alusel uuesti selle kinnisasja kasutusse võtmisel ei tule sisendkäibemaksu korrigeerimist teha. Vastavalt seadusele on üheks korrigeerimisest vabastamise eeluduseks see, et esialgne müüja kasutab kinnisasja pärast liisingusse võtmist vähemalt 10 aastat oma ettevõtluse tarbeks.⁵⁹ Juhul, kui ettevõtte, ei ole kursis antud seadusepunktida ning siiski korrigeerivad sisendkäibemaksu siis võib tekkida topeltmaksustamise oht. Teistpidi võib maksurisk ka riigi seisukohalt, kui äriühing ei kasuta pärast põhivara võõrandamist kinnisasja ettevõtluses 10 aastat ning ei korrigeeri sisendkäibemaksu, siis jääb riigil saamata seadusega nõutav maksutulu.

Samas on teoreetiliselt olemas ka võimalus, kus *sale and leaseback* tehingu puhul ei pea näiteks kinnisasja müümisel käibemaksu tasuma. Alates 01.01.2011 peab käibemaksukohustuslasest ostja kauba ise pöördmaksustama, kui ta ostab kinnisasja mõnelt teiselt Eesti maksukohustuslaselt, mille maksustatavale väärtusele on käibemaks lisatud vabatahtlikult.⁶⁰ Näiteks kui käibemaksukohustuslane müüb liisingufirmale kinnisasja ning võtab selle hiljem uuesti kohe liisingusse siis esialgset müügitehingut ei pea KMS § 41¹ järgi maksustama käibemaksuga, kuna tegemist on siseriikliku pöördmaksustamisega. Selline tehing on võimalik ainult siis kui kinnisasjale või selle osale on käibemaks lisatud vabatahtlikult. Müüja väljastab ostjale arve, kus on siiski näidatud käibemaksusumma, kuid maksukohustus tänu siseriiklikule pöördmaksustamisele tekib ostjal, kes selle hiljem saab sisendkäibemaksuna maha arvata. Selline pöördmaksustamine ei mõjuta aga kinnisasja tagasiliisimist esialgsele müüjale ning sellele tehingule lisandub ikkagi tavapäraselt 20% käibemaksu.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et käibemaksu maksustatava väärtus on tasu, mida tarnija saab teenuse või kauba müümise eest. *Sale and leaseback* tehingud sisaldavad üldkorra järgi 2 tehingut, milleks üks on vara võõrandmine krediitiasutusele ja teine tehing on selle vara tagasi liisimine krediitiasutuse poolt esialgsele müüjale. *Sale and leaseback* tehinguid tuleb rahandusministeeriumi

⁵⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012 § 32 lg 5.

⁶⁰ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012 § 41¹.

seisukoha järgi maksustada majanduslikust sisust sõltuvalt, kuigi kehtiv KMS § 2 lg 5 sätestab selgesõnaliselt, et võõrandamine ei sõltu kauba asjaõiguslikust staatusest. Tihtipeale kasutavad liisinguandjad KMS § 41, et tasumisele kuuluv käibemaks oleks väiksem ning et ei tekiks käibemaksu kumulatsiooni. Üldjuhul kasutatakse seda KMS sätet näiteks sõidukite puhul, kus lepingu lõppedes asub krediidasutus seda sõidukit edasi liisima kolmandale isikule. Põhivarast kinnisasja võõrandamisel ei tule KMS § 32 lg 4¹ järgi teha sisendkäibemaksu korrigeerimist, kui kinnisasja kasutatakse pärast võõrandamist krediidasutusele ettevõtluses veel vähemalt 10 aastat. Lisaks on võimalik olukord, kus käibemaksu ei tule kinnisasja võõrandamisel äriühingul üldsegi tasuda, sellisel juhul kasutatakse siseriiklikku pöördmaksustamist. Juhul kui kasutatakse sellist võimalust *sale and leaseback* tehingute korral, siis tuleb käibemaksu tasuda hoopis krediidasutusel, kes selle äriühingule tagasi liisib.

2.2 Liisingutehingute ennetähtaegne lõpetamine

Võimalikeks liisingutehingu liikideks on kas kapitali- või kasutusrent ning nii liisingu, kui ka teiste igasuguste tehingute puhul sõlmitakse osapoolte vahel lepingud, mis kohustavad isikuid teatud asjadeks, mis on lepingus sätestatud. Samas ei tea kunagi ette, et mis majanduslikus plaanis juhtuda võib ning sellepärast esineb olukordi, kus liisinguvõtjad lõpetavad sõlmitud lepingud varem, kui esialgu seda kokkulepe ette nägi. Probleeme liisingutehingute ennetähtaegsel lõpetamisel tekitab just kapitalirent, kuna selle tulemusena tekib ka arusaamatusi varem ära makstud käibemaksu arvestusel.

Kapitalirendi ennetähtaegne lõpetamine tekitab olukorra, kus liisinguandja, liisinguvõtja peavad tegema käibemaksu ümberarvestusi. Vastavalt KMS § 29 lg 7 kohaselt, kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, peavad mõlemad pooled tegema selles maksustamisperioodis ümberarvestusi, kus esitati

kreeditarve või tühistati arve.⁶¹ Selline olukord tekib sellepärast, kuna liisinguandja on deklareerinud riigile käibemaksu kogu kauba väärtuses juba ette. Vastavalt sellele on ka liisinguvõtja arvanud sama summa võrra rohkem sisendkäibemaksu maha, mida tuleb kreeditarve saamisel korrigeerida.

Tegelikkuses on aga hoopis kapitalirendi katkestamisel tegelik käive olnud väiksem, kui see oli algul kauba üleandmisel. Nimelt kapitalirendi ennetähtaegsel lõpetamisel tagastatakse kaup müüjale, siis tehakse kreeditarve esitamisel käibemaksus ümberarvestusi ning lähtutakse tegelikult osutatud teenuse maksustatavast väärtusest. Kuna kapitalirendi varasemal lõpetamisel ja kauba tagastamisel on tegelikult hoopis tegemist teenuse pakkumisega mitte kauba võõrandamisega, ning sellepärast peab tegema sisendkäibemaksu ümberarvestuse nii müüja kui maksukohustuslasest liisinguvõtja.⁶² Näiteks, kui maksukohustuslane soetas liisinguandjalt sõiduauto, mille kätte saamisel tasus esimese osamaksega liisinguandjale käibemaksu kogu vara summalt 10 000 eurot. Lepingu katkestades peab liisinguandja esitama kreeditarve laekumata osamaksete suuruses ning arvestama ka nendelt käibemaksu, sest lepingu lõpetamisel on tegu olnud hoopis teenuse osutamisenä, mille puhul tuleb käibemaksu tasuda iga perioodi eest eraldi, mitte vara kogusummalt esimeses osamakses.

KMS § 29 lg 8 kohaselt, kui kauba käive on toimunud, kuid leping, mille kohaselt kauba omandiõigus läheb kauba lepingujärgsele kasutajale üle lepingu lõppemisel, katkestatakse ning maksukohustuslasena registreerimata liisinguvõtja tagastab kauba, võib liisinguandja korrigeerida kauba tagastamise maksustamisperioodi eest tasumisele kuuluvat käibemaksusummat liisinguvõtjale tagastatud käibemaksusumma võrra.⁶³ Juhul, kui tegemist on mitte maksukohustuslasega siis ei pea liisinguandja esitama kreeditarvet, vaid

⁶¹ Eesti Maksumaksjate Liit, „Liisingulepingu lõpetamine ja käibemaksuarvestus. EML selgitustaoitus MTA-le, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=716>>, välja otsitud 10.01.2014.

⁶² Lisa 1

⁶³ Eesti Maksumaksjate Liit, „Liisingulepingu lõpetamine ja käibemaksuarvestus. EML selgitustaoitus MTA-le, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=716>>, välja otsitud 10.01.2014.

käibemaksu korrigeerimist teeb ainult liisinguandja. Ehk, liisinguandja maksukohustus väheneb, liisinguvõtjale tagastatud käibemaksusumma võrra. Antud olukord on võimalik ainult kapitalirendi puhul, sest ainult siis makstakse kogu käibemaks kohe kauba üleandmisel.

Erinevalt eelmisele olukorrale, kui tegemist on ostjaga, kes on käibemaksukohustuslane toimub tagastatud kauba ja sellest tulenevalt ka käibemaksu arvestamine teist moodi. Kui kaup tagastatakse, siis liisinguandja esitab liisinguvõtjale kreditarve maksmata liisingumaksete osas. See tähendab teisiti seda, et liisinguandja deklareerib vastavalt kreditarvele käibedeklaratsioonis enda sisendkäibemaksu vähenemist. Vastavalt kreditarvele tuleb ka käibemaksukohustuslasest liisinguvõtjal vähendada enda sisendkäibemaksu, seda juhul kui tegemist oli kapitalirendi ennetähtaegse lõpetamisega. Kui kreditarve on esitatud tuleb liisinguandjal maksta ka liisinguvõtjale tagasi osa käibemaksu.⁶⁴ Teisisõnu saab öelda, selleks et saada tagasi esialgu rohkem makstud käibemaksu tuleb kõigepealt saata välja kreditarve, mis on kirjalikuks algdokumentiks, et käibedeklaratsioonis tehtud korrektuurid on õiged. Tänu kreditarvele on võimalik tõendada, et kas käibemaksudeklaratsiooni parandused on tehtud õigesti või on üritatud käibemaksu läbi maksupettuse sisendkäibemaksuna rohkem tagasi küsida või siis müüjana vähem deklareerida.

Maksurisk kreditarvete esitamisel on täiesti realselt olemas. Näiteks kui liisinguandja esitab kreditarve, siis vastavalt sellele peab vähendama liisinguandja enda maksustatavat käivet, mida tuleks siis maksuhalduril jälgida. Samas tuleb kindlasti pöörata ka sellele tähelepanu, et kas käibemaksukohustuslasest liisinguvõtja vähendas enda sisendkäibemaksu või mitte. Samuti võib maksuriski tekitada võimalus, et kauba soetaja on vara kasutanud hoopis isiklikuks tarbeks ning sisendkäibemaksuna maha arvatud summa on olnud seadusevastane.

⁶⁴ Eesti Maksumaksjate Liit, „Liisingulepingu lõpetamine ja käibemaksuarvestus. EML selgitustaotlus MTA-le, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=716>>, välja otsitud 10.01.2014.

Võimalik on kajastada liisingulepingu lõpetamise korral tehingut ka tagasimüügina. Üldjuhul kasutatakse tagasimüügi võimalust siis kui lepingu katkestamisel tuleb hüvitada liisingueseme turuhinna ja tasutud maksete summa vahe. Kui valitakse tagasimüük liisinguvõtja poolt siis näeb see üldjuhul välja selliselt, et liisinguvõtja esitab liisinguandjale arve liisingueseme jääkväärtuse osas, mis võib olla korrigeeritud sõltuvalt liisingueseme turuhinnast. Esitatud arvele lisatakse käibemaks, mis on liisinguvõtjal võimalik sisendkäibemaksuna maha arvata.⁶⁵ Kokkuvõtvalt saab lisaks veel öelda seda, et tagasimüügi puhul on riigile laekuv käibemaksu summa siiski null, sest kui äriühing kasutab sisseostetud kaupu või teenuseid uute maksustatavate kaupade tootmiseks, tagastatakse talle sisendkäibemaks samas summas, mida müüja tasus müügilt ning riik ei saa selle müügi pealt realselt midagi, kuigi raha kauba müümise eest makstakse. Lisaks tuues antud olukorrale võrdluseks kasutusrendi siis selgub koheselt, et sellises olukorras polegi tagasimüük võimalik, sest nagu eelnevalt on autori poolt kirjutatud, siis kasutusrendi puhul on tegemist teenusega ning sellepärast pole liisinguvõtjal võimalik müüa seda kaupa, mida ta ostnud pole ning, mis ei kuulu temale.

Näiteks kapitalirendile andmine, kus käibemaks makstakse vastavalt seadusele kauba kättesaadavaks tegemisel. Kaup jääb kuni viimase makse tegemiseni võõrandaja omandisse. Kui lepingud katkevad, ei lähe kauba omandiõigus kunagi ostjale üle ja võõrandaja saab oma kauba tagasi ning juhul kui näiteks müüja ka midagi kompenseerib selle hinnast siis ei ole siin tegemist ostja poolt tagasimüügiga ja käibega. Pigem on antud olukorras tegemist tavalise kapitalirendi lõpetamisega ja sellest tingituna käibemaksu korrigeerimisega. Sellises olukorras peaks hoopis tegelikult kauba liisinguandja esitama lepingu katkemise puhul kreditarve ja selle alusel peaksid mõlemad pooled käibemaksu korrigeerima viimase osamakse vähenemise eest.

⁶⁵ Eesti Maksumaksjate Liit, „Liisingulepingu lõpetamine ja käibemaksuarvestus. EML selgitustaoetus MTA-le, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=716>>, välja otsitud 10.01.2014.

Liisingulepingute ennetähtaegse lõpetamise korral läheb vara omandiõigus tagasi liisinguandjale, kes siis nõuab liisinguvõtja käest sisse varasemalt lepingus paika pandud nõude, mis tuleb täita lepingu katkestamise korral. Tagastatud liisinguesemed müüakse liisinguandja poolt üldjuhul maha hetkel oleva turuväärtusega, mis siis katab liisingueseme jääkväärtuse või mitte. Juhul, kui müügist saadud tulu on väiksem jääkväärtusest tuleb ülejäänud liisinguvõtjal ise liisinguandjale hüvitada.⁶⁶ Käibemaksuga maksustamise probleem tagastatud vara müügil tuleneb sellest, kas käibemaksuta jääkväärtusest tuleb maha arvata turuväärtus koos käibemaksuga või ilma käibemaksuta.

Juhul, kui kapitalirent lõpetatakse enne, kui leping seda ette nägi ning liisinguandja võõrandab vara turuhinnaga võib tekkida maksurisk. Näiteks liisinguandjal on lisaks maksustatavale käibele veel ka maksuvaba käivet, ning kapitalirendi ennetähtaegsel lõpetamisel müüakse liisingvara edasi siis tänu sellistele müügitehingutele on võimalik liisinguandjal kunstlikult suurenda enda maksustatavat käivet. Selline võimalus tekib juhul, kui liisinguvara müüja näitab tegelikkusest hoopis mitmeid kordi kõrgemat turuhinda. Tänu sellisele toimingule on võimalik suurendada enda maksustatavat käivet, mis omakorda annab võimaluse suuremaid summasid sisendkäibemaksu näol maha arvata.

Kapitalirendi ennetähtaegsel lõpetamisel tuleb arvestada seda, et kui liisinguvõtjal tuleb liisinguandjale hüvitata saamata jäänud maksete osas nõue siis tuleb vara jääkväärtust ning turuväärtust sel hetkel kui vara tagastati võrrelda ühesugustel alustel. See tähendab seda, et nii jääkväärtus kui turuväärtus peavad olema käibemaksuga või ilma. Juhul kui need summad pole ühesugustel alustel siis saab üks osapool liigset rahalist kahju.

Antud lahendis vaieldakse selle üle, et kas sõiduki jääkväärtust kapitalirendi lepingu ülesütlemisel tuleb võrrelda turuväärtusega, mis on koos käibemaksuga või ilma käibemaksuta. Liisinguvõtja pidi hüvitama liisinguandjale jääkväärtuse

⁶⁶ Eesti Maksumaksjate Liit, „Liisingulepingu lõpetamine ja käibemaksuarvestus. EML selgitustootlus MTA-le, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=716>>, välja otsitud 10.01.2014.

osas nõude, kuid turuväärtus ei katnud nõuet ära. Liisinguandja asus liisinguvara võõrandama turuhinnaga, mis sisaldas käibemaksu. Liisinguvõtja vaidles, selle üle, et jääkväärtus ja turuväärtus mõlemad peavad olema käibemaksuga või ilma, sest vastasel juhul muutub vara väärtus. Liisinguandja väidab, et jääkväärtusega summa on ilma käibemaksuta, kuna kapitalirendi puhul maksis liisinguvõtja kogu käibemaksu juba esimese osamaksega ära, sest pärast 1. maid 2004 sõlmitud kapitalirendi tüüpi liisingulepingu ennetähtaegse ülesütlemise korral tuleb arvestada, et kogu liisinguvara on juba käibemaksuga maksustatud ja turuväärtuse kindlaks tegemisel tuleb lähtuda käibemaksuga väärtusest. See tähendab seda, et kui turuväärtusele ei lisataks käibemaksu siis ei oleks jääkväärtuse ja turuväärtuse võrdlemisel kasutatud ühiseid aluseid. Kolleegium jõudis seisukohale, et jääkväärtusele tuli siiski lisada käibemaks, sest a käibemaksu ei saanud maksegraafikus olevatele osamaksetele lisada, siis järelikult oli ka jääkväärtuse summa käibemaksuta. Kuna aga liisinguvõtja müüs liisinguvara turuväärtusega, mis sisaldas käibemaksu siis sellest tulenevalt oleks pidanud jääkväärtusele siiski lisama käibemaksu.⁶⁷ Lühidalt tähendab kohtuotsus seda, et jääkväärtuse ja turuväärtuse hindamisel peab aluseks võtma ühesugused põhimõtted, sest kui lisada jääkväärtusele, mis on käibemaksuga juba maksustatud, veel omakorda käibemaks, kuid ei lisata turuhinnaga võrdlemisel siis sellest tulenevalt tekiks oht, et liisinguvõtja suhtes ei kasutata ühiseid aluseid võrdlemaks jääkväärtus ja turuväärtust.

Eelnevale on veel kinnituseks samuti riigikohtu lahend, numbriga 3-2-1-118-08. Nimelt on antud lahendis sarnaselt eelmisega liisingulepingu ennetähtaegne lõpetamine, mille tulemusena sai liisinguandja kahju ning nõudis selle liisinguvõtjalt nõudena sisse. Riigikohtus tekkis vaidlus, et kui lähtutakse liisinguvara hindamisel turuhinnast, kas siis seejuures tuleb ka arvestada käibemaksu. Riigikohtu kolleegium jõudis samuti seisukohale, et nii jääkmaksumus kui ka turuväärtus peavad põhinema sarnastel alustel.⁶⁸ Lihtsamalt

⁶⁷ INTRAC Eesti AS-i hagi BADDELA EESTI OÜ, Antti Jartsevi ja Monika Reimundi vastu 6391 euro 17 sendi ja viivise saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-173-13, Riigikohtu Tsiviilkollegiumi kohtuotsus 23.01.2014.

⁶⁸ Aktsiaselts Hansa Liising kaebus Raivo Nirgi vastu 121 885 krooni 42 sendi saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-118-08, Riigikohtu Tsiviilkollegiumi kohtuotsus 09.12.2008.

saab öelda seda, et nii jääkmaksumus kui ka turuhind, mis määrati liisingueseemele tagastamisel, peavad mõlemad olema kas koos käibemaksuga või ilma selleta, sest kui jääkmaksumuse ja turuväärtuse maksustatav väärtus on erinev võib tekkida olukord, et nõude tasaarveldamisel suureneb vara väärtus turuväärtus ja väheneb jääkväärtus, mis omakorda tingib liisinguvõtjale suurema nõude.

Riigikohtulahendis 3-2-1-118-08 tõi kohus veel välja tähtsa aspekti kapitalirendi tüüpi liisingulepingute käibemaksustamise ja ennetähtaegse lõpetamise puhul. Nimelt omab tähtsust see, et kas leping sõlmiti enne kehtiva käibemaksuseaduse jõustumist 1. mail 2004 või pärast seda. See on tähtis, sest enne 1. maid kehtinud käibemaksuseaduse järgi maksti käibemaksu nii kasutusrendilt kui ka kapitalirendilt samade põhimõtete järgi, ehk käive tekkis sellel maksustamisperioodil, mille kohta arve esitati. Hetkel kehtiva seaduse järgi on kasutusrendi tüüpi lepingute puhul kehtiv sama kord, kuid kapitalirendi korral tekib nüüd käive hetkel, mil kaup lähetati või tehti kättesaadavaks ostjale või liisinguvõtja poolt tasuta esimene osamakse. Sellest järeldas riigikohtus seda, et hetkel kehtiva või varem kehtinud käibemaksuseaduse ajal sõlmitud kasutusrendi ning hiljem ennetähtaegselt lõpetatud lepingu liisinguvara turuhinna hindamisel tuleb lähtuda summast, mida on käibemaksu võrra vähendatud.⁶⁹ Sellise käibemaksu arvestamise põhjuseks on see, et nendel summadel, mis jäid liisinguvõtjal lepingu lõppemisel tasumata enam käibemaksu ei maksta.

Vastupidiselt eelnevalt analüüsitud olukorral on seis hoopis teistsugune kapitalirendi tüüpi liisingu puhul, mis on sõlmitud peale 1. maid 2004, kuna siis muutus ka käibemaksu arvestus selliste liisingutehingute puhul. Kapitalirendi ennetähtaegse lõpetamise korral, tuleb selle tagastamise aegse väärtuse ehk turuhinna kindlakstegemisel lähtuda käibemaksuga väärtusest, sest kogu liisinguese on juba kauba üleandmisel maksustatud käibemaksuga.⁷⁰ See toimub niimoodi sest, kui tagastamisaegne väärtus oleks ilma käibemaksuta siis sellisel juhul saaks liisinguandja üleliigset kahju, kuna tema on antud liisinguese eest

⁶⁹ Aktsiaselts Hansa Liising kaebus Raivo Nirgi vastu 121 885 krooni 42 sendi saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-118-08, Riigikohtu Tsiviilkollegiumi kohtuotsus 09.12.2008, Riigikohtu Halduskollegium, kohtuotsus 09.12.2008.

⁷⁰ *samas*

juba käibemaksu maksuhaldurile deklareerinud ning maksnud. Antud alapeatüki alguses on samuti öeldud, et selle osa peale, mis liisinguvõtjal jääb maksmata, esitab ta kreditarve mille tulemusena on võimalik nii liisinguandjal kui liisinguvõtjal korrigeerida enda käibemaksuarvestust. Kreditarve esitamisel tuleb lähtuda käibemaksuseaduse § 29 lg-test 7 ja 8.

Kapitalirendi ennetähtaegse lõpetamise puhul on liisinguvõtjal võimalus võõrandada ostueesõigus kolmandale isikule. Ostueesõiguse võõrandamise õigus oli liisinguvõtjale antud liisinguandjaga lepingu sõlmimisel. Juhul, kui liisinguvõtja tagastab liisingukauba liisinguandjale ning samal ajahetkel andis kolmandale isikule õiguse liisinguese kokkulepitud jääkväärtusega välja osta siis siin võib tekkida maksueelis kolmandal isikul, kuna ta sai liisingvara omandada turuhinnast soodsamalt.

Riigikohtu 04.11.2013 lahend nr 3-3-1-40-13 on käsitletud käibemaksuga maksustamist liisingulepingu õiguste üleandmisel. Riigikohus leidis, et kolmas isik, kes soetas esialgselt liisinguvõtjalt ostueelisõiguse, oli võimalus soetada liisingvara turuhinnast odavamalt, kuna esialgne liisinguvõtja tasus liisinguvara eest liisingumakseid. Tasudes liisingueseme eest igakuist liisingutasu omandas esialgne liisinguvõtja õiguse saada liisinguvara omanikuks. Juhul, kui liisinguvõtja oleks täitnud kapitalirendi kohustused lõpuni, ning poleks lõpetanud lepingut ennetähtaegselt oleks tekkinud tal õigus see liisinguvara omandada ning hiljem ka tasu eest võõrandada. Kuna liisinguvõtja ei maksnud lepingus nõutud summat lõpuni ning tagastas vara liisinguvõtjale ning samal hetkel andis kolmandale isikule õiguse liisinguvara kokkulepitud jääkväärtusega välja osta, siis sellises olukorras andis liisinguvõtja kolmandale isikule rahaliselt hinnatava õiguse. Kokkuvõtvalt hindas riigikohus, et õiguse võõrandamine ning õiguse kasutamisest loobumine, kui see toimub ettevõtluse korras ja tasu eest, vastab KMS-i § 2 lg 3 punktis 3 sätestatud teenuse mõistetele, tuleb maksustada käibemaksuga.⁷¹

⁷¹ Silveston OÜ kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 22. veebruari 2013. a otsuse peale haldusasjas nr 3-11-776 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 21. veebruari

Juhul, kui selliseid õiguste üleandmisi ei maksustataks on oht, et tekib ebavõrdne kohtlemine, mis ei ole vastavauses käibemaksu neutraalsuse ja ühetaolise maksustamise põhimõtetega. Ostueelisõiguse üleandmisel kolmandale isikule võib tekkida alusetu maksueelis, sest kui kolmas isik omandab liisinguvara kokkulepitud tasu eest, mida ei maksustata käibemaksuga ning hiljem selle vara võõrandab, tekkis kolmandal isikul alusetu maksueelis.

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et kapitalirendilepingute ennetähtaegne lõpetamine on küll üldiselt seadustega ära määratletud, kuid siiski on võimalikud olukorrad, kus on reaalne maksurisk olemas nii liisinguandja, liisinguvõtja kui ka riigi seisukohalt. Nimelt kapitalirendi lõpetamisel ning pärast liisinguvara müümisel tuleb jääkväärtuse arvestamisel silmas pidada, et antud tehingut ei tohiks käibemaksuga enam maksustada, kuna käibemaks on tasutud juba kogu ulatuses kauba üleandmisel ning turuhinna määramisel tuleks lähtuda kauba esialgselt käibemaksuga väärtusest. Lisaks on võimalik kapitalirendi lõpetamisel kauba tagasiandmist liisinguvõtja poolt võimalik sooritada tagasimüügina. Antud olukorras võib tekkida võimalus, kus tagasimüügi korral tuleb esitada kreditarve ning ostja peab korrigeerima enda sisendkäibemaksu ning müüja peab korrigeerima enda käibemaksu. Kapitalirendi lõpetamisel on võimalik ka ostueelisõiguse üleandmine kolmandale isikule kokkulepitud tasu eest, kuid seda tuleb maksustada käibemaksuga, sest kui seda ei tehta, võib tekkida kolmandal isikul alusetu maksueelis.

KOKKUVÕTE

Liisingutehingud on muutunud tänapäeva ühiskonnas laialt levinud nähtuseks, kuna sellega puutuvad kokku peaaegu kõik inimesed, sest praegusel ajal on võimalik liisida kõike, mida soovitakse. Lõputöö käsitleb liisingute maksustamist Eestis. Töö kirjutamisel on lähtunud Eestis kehtivast käibemaksuregulatsioonist ning selle võrdlemisest ning analüüsimisest Riigikohtu ning Euroopa Kohtu lahenditega.

Liisingutehingute maksustamine on nii Eestis kui ka mujal Euroopas tekitanud mitmeid probleeme. Lõputöö probleemiks on see, et käibemaksuseadus ei anna piisavalt täpset regulatsiooni, kuidas erinevates tingimustes liisingutehingute maksustatavat väärtust leida. Probleemsed valdkonnad on olnud *sale and leaseback* tehingud ning kapitalirendi ennetähtaegne lõpetamine

Lõputöö aktuaalsuseks oli see, et liisingu valdkonnaga tegelevate ettevõtete ja eraisikute seas pole välja kujunenud ühesugust kindlat praktikat liisingute maksustamisel käibemaksuga. Sellest tulenevalt on ka liisinguandjatel ja liisinguvõtjatel küllaltki suur huvi liisingutehingute käibemaksustamisega teema vastu

Lõputöö oli uudne, kuna varasemalt pole uurimistöodes käsitletud selliseid teemasid nagu kapitalirendi ennetähtaegne lõpetamine ning liisingutehingute käibemaksustamist *sale and leaseback* tehingute puhul. Antud valdkonda on küll varasemalt analüüsitud, kuid teiste liisingute probleemide vaatenurkadest.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida liisingutehingute maksustamist käibemaksuga Eestis.

Selleks, et töö eesmärki saavutada oli esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade käibemaksu olemusest. Käibemaks on oma olemuselt üldine tarbimismaks, mida maksab lõpptarbija. Käibemaksukohta võib teisisõnu öelda ka lisandunud väärtuse maks, kuna käibemaksu arvestatakse näiteks kaupmehe, vahendaja või tootja poolt kauba hinnale lisatud summa pealt.

Käibemaks on objektiivne, kaudne, perioodiline ja riiklik maks. Selleks, et maksu kogumine oleks lihtsam on maksu arvestajaks ja kogujaks ainult maksukohustuslane. Samuti on käibemaksu üks printsiipideks neutraalsus, mis paneb paika, et käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus oleksid omavahel kooskõlas.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade liisingulepingutest ning nende maksustamisest käibemaksuga. Liisingulepingud jagatakse suures plaanis kaheks, milleks on kasutusrent ja kapitalirent. Kapitalirendi tunnuseks on kauba võõrandamine, ehk kapitalirendi sõlmimisel tuleb käibemaks tasuda kogu kauba ulatuses koheselt liisingueseme kätte saamisel. Kasutusrendi puhul on tegemist teenuse osutamisega, kus käibemaksu tasutakse iga perioodi eest arvel näidatud summa eest. Kapitalirendi lõppedes läheb vara omandiõigus liisinguvõtjale üle aga kasutusrendi puhul mitte.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida liisingutehingute maksustatava väärtuse probleeme. Nimelt võib teoreetiliselt mõjutada omandiõiguse ning juhusliku hävimise riisiko üleandmine *sale and leaseback* tehingute maksustatavat väärust, sest näiteks kui antakse üle kauba omandiõigus, aga ei anta üle valdust ja juhusliku hävimise riisikut, siis sellisel juhul ei teki käivet. Lisaks kasutatakse nende tehingute puhul tihti KMS § 41, mis võimaldab liisinguandjal tasuda käibemaksu ainult liisinguvara müügihinna ja ostuhinna vahelt. Samas on siseriikliku pöördmaksustamise abil võimalik antud tehingus osaliselt käibemaksu müüjal täiesti vältida, mille tulemusena liigub maksukohustus kinnisasja ostjale.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida kapitalirendi ennetähtaegsest lõpetamisest tulenevaid probleeme. Sellises olukorras tuleb liisinguandjal üldjuhul esitada liisinguvõtjale kreditarve, mille põhjal mõlemad osapooled korrigeerivad siis vastavalt enda sisendkäibemaksu või käibemaksu. Samuti tuleb ennetähtaegse lepingu lõppemise liisinguvara müümisel liisinguandja poolt jälgida, seda, et kapitalirendil olnud vara müümisel oleks selle müügihind ilma käibemaksuta. Juhul, kui kapitalirent lõpetati varem ning müüdi ostueelisõigus

liisinguvõtja poolt õigus kolmandale isikule siis seda tuleb maksustada käibemaksuga.

Edaspidi vajab täiendavat analüüsimist liisingutehingute käibemaksuga maksustamist teistes liikmesriikides, kuna antud töös keskenduti Eestis olevatele probleemidele ja kitsaskohtadele. Lisaks aitaks lõputöös analüüsitud probleeme enne kohtuvaidlusi vältida nende seadusega täpsem reguleerimine või vastavate juhendmaterjalide koostamine.

SUMMARY

Diploma thesis is written on a subject „Imposing value added tax on leasing transactions“. The thesis is written in Estonian and consists of 44 pages. The author has referred to 22 sources, including theoretical literature, legislation, an interview and court decisions.

The topic is actual because the regulation of capital lease, operating lease and sale and leaseback transactions are not specified in value added tax act, and also several VAT trainings where are the main topic leasing transactions have been organised.

The purpose of the graduation thesis is to analyse imposing value added tax on leasing transactions in Estonia. To reach the aim of the thesis, the following research tasks are established:

1. Providing an overview of the essence of VAT.
2. Providing an overview of leasing transactions and value added taxation of leasing transactions.
3. Analysing taxable amount of leasing transactions.
4. Analysing premature termination of lease transactions.

Leasing contracts are distinguished on the basis of operating leases and capital leases. One feature of capital lease is a sale of goods, in the case of operating lease is service offering. Sale and leaseback transactions are normal sale and leaseback, which are subjected to VAT. However there is an opportunity which makes it possible not have to pay the VAT and it is regulated by VAT act § 2 sub-section 5. In addition sale and leaseback transactions are affected by VAT act § 41 where different VAT principles are compared with the previous VAT act § 2 sub-section 5 situation. Capital lease early termination situations conversions should be based on the principles of operating lease. In such situations when capital lease is terminated early the lessor must provide a credit note and the lessor and the lessee must correct their VAT.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Aktsiaselts Hansa Liising kaebus Raivo Nirgi vastu 121 885 kroodni 42 sendi saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-1-118-08, Riigikohtu Tsiviilkollegiumi kohtuotsus 09.12.2008.

A. A. Tait. Value Added Tax, International Practise and Problems. Washington International Monetary Fund, 1988, p 450.

Eesti Maksumaksjate Liit, „Liisingulepingu lõpetamine ja käibemaksuarvestus. EML selgitustaotlus MTA-le, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=716>>, välja otsitud 10.01.2014.

Eesti Maksumaksjate Liit, „Käive edasi, käive tagasi. EML kirjavahetus Rahandusministeeriumiga, Lasse Lehise kommentaar“ (2009), <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=813>>, välja otsitud 10.12.2013.

Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990. määrus nr 209. Käibemaksuga maksustamise kord, RT 1990,14,158.

Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006, artikkel 9 lg 1.

INTRAC Eesti AS-i hagi BADDELA EESTI OÜ, Antti Jartsevi ja Monika Reimundi vastu 6391 euro 17 sendi ja viivise saamiseks, tsiviilasi nr 3-2-173-13, Riigikohtu Tsiviilkollegiumi kohtuotsus 23.01.2014.

Jyske Finans A/S versus Skatteministeriet, Case No C-280/04, Judgment of the Court, 8 décembre 2005.

NetEkspert, „Kapitali- ja kasutusrendi sisuline erinevus“ (1998) <<http://www.netekspert.com/download/Kapkasrent.pdf>>, välja otsitud NetEksperti kodulehelt (21.10.2013).

Lind, K., „Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas käibemaksuseaduses“, *Juridica* (2007), nr 9, 639-650.

Kägi, K., Võimre, U., „Käibemaks“ (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007).

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1.

Lehis, L., „Maksuõigus“ (Tallinn: Juura, 2009).

Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012).

Liisingliit, „Liisingu maksustamine Eestis“ (2012) kättesaadav internetis <<http://www.liisingliit.ee/failid/js3ATMRG.pdf>>, välja otsitud 20.02.2013

Lind, K., „Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas käibemaksuseaduses“ , *Juridica* (2007), nr 9, 639-650.

Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas maksusüsteemis, kätte saadav internetis <www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2007/9/132270.PRN.prv.php> välja otsitud 10.01.2014.

Murray, J. C. „Sale-leasebacks: Things may not be what they seem“ – Arbor, A., Karbowski, P., Hills, B, *Real Property Law Section of the State Bar of Michigan* (2006) 33, p9.

Polman, D., „Liisingu käibemaksuga maksustamine“ *Juridica* (2000), nr 4, 238-248.

Silveston OÜ kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 22. veebruari 2013. a otsuse peale haldusasjas nr 3-11-776 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 21. veebruari 2011. a maksuotsuse nr 12.2-3/7948-20 tühistamiseks, Riigikohtu Halduskollegium, kohtuotsus 04.11.2013.

Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Võlaõigusseadus II kommenteeritud väljaanne (Tallinn, Juura, 2007).

LISAD

LISA Intervjuu Rahandusministeeriumi peaspetsialisti Sirje Pulk'ga

Mis juhtub KM-ga, kui kapitalirendileping lõpetatakse ennetähtaegselt, kuidas toimub edasine käibemaksuarvestus?

Kui enne lepingu lõppemist kaup tagastatakse, siis võib müüa teha kreditarve ning käibemaksu osas ümberarvestuse, lähtudes tegelikult osutatud teenuse maksustavast väärtusest. Antud juhul selgus hiljem, et tegemist ei olnud mitte kauba müügiga vaid teenuse osutamise. Sel juhul sisendkäibemaksu ümberarvestuse peab tegema nii müüja kui ka teenuse saaja kreditarve esitamise kuu käibedeklaratsioonil.

Kui ülalkirjeldatud juhtumi korral kreditarvet ei esitata ning tehinguid käsitletakse kauba võõrandamistena (müük ja tagasimüük), siis ka käibemaksuarvestuses tuleb nn tagasimüüki käsitleda käibena.