

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Liis Vaalmäe

**KASUTATUD KAUBA EDASIMÜÜGI ERIKORD**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Kasutatud kauba edasimüügi erikord</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Special Arrangements for Second-Hand Goods</p> <p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Kasutatud kauba edasimüügi erikord“. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 41 leheküljest. Lõputöös on 4 lisa. Lõputöö koostamisel on kasutatud 27 allikat, millele on tekstis viidatud.</p> <p>Teema on aktuaalne, sest järjest rohkem suureneb interneti kaubandus. Füüsilised isikud kasutavad interneti kaubandust oma kasutuses olnud asjade müügiks. Seal hulgas müüvad ka äriühingutele. Sellisel juhul on äriühingutel võimalik kasutatud kaupu edasimüügi erikorda kasutades edasi müüa. Probleem seisneb selles, et kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamisel ei ole piisavalt täpselt reguleeritud maksustatava väärtuse leidmine ja müügi deklareerimine käibedeklaratsioonil ning selle lisal.</p> <p>Töö eesmärk on analüüsida kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamist Eestis. Eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.</li> <li>2. Antakse ülevaade kasutatud kauba mõistest ja edasimüügi erikorrast.</li> <li>3. Analüüsida kasutatud kauba käibemaksuga maksustamist avalikul enampakkumisel ja komisjonikaupluses.</li> <li>4. Analüüsida kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamist liisingutehingute puhul.</li> </ol> <p>Lõputöö koostamisel kasutatakse uurimismeetodina kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit ning saadud andmeid analüüsitakse. Empiirilises osas viiakse läbi intervjuud, millest saadud informatsiooni kasutatakse järelduste tegemiseks.</p>	
<p>Lisad: Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti peaspetsialisti Ain Ulmrega, Lisa 2. Intervjuu ettevõtte raamatupidajaga, Lisa 3. Intervjuu ettevõtte juhatuse liikmega, Lisa 4. Intervjuu ettevõtte juhatuse liikmega.</p>	
<p>Võtmesõnad: käibemaks, kasutatud kaubad, maksustamine, kasuminormi maksustamise kord, Eesti</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: value added tax, second-hand goods, taxation, margin scheme, Estonia</p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava aastateks 2015–2018 Eesmärgiks on konkurentsivõimelise maksusüsteemi tagamiseks vähendada maksustamisest tingitud moonutusi.</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: Liis Vaalmäe</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>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja: Tõnis Elling</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kaitsmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Uno Silberg</p>	<p>Allkiri:</p>

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. KÄIBEMAKSU JA KASUTATUD KAUBA MÕISTE JA EDASIMÜÜGI ERIKORD .....	6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus.....	6
1.2. Kasutatud kauba mõiste ja edasimüügi erikord .....	13
2. KASUTATUD KAUBA EDASIMÜÜGI ERIKORRA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE .....	20
2.1. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra käibemaksuga maksustamine avalikul enampakkumisel ja komisjonikaupluses .....	20
2.2. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamine liisingutehingute puhul	24
KOKKUVÕTE.....	29
SUMMARY .....	31
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	34
LISAD .....	37
Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti peaspetsialisti Ain Ulmrega .....	37
Lisa 2. Intervjuu ettevõtte raamatupidajaga .....	39
Lisa 3. Intervjuu ettevõtte juhatuse liikmega .....	40
Lisa 4. Intervjuu ettevõtte juhatuse liikmega .....	41

## SISSEJUHATUS

Kauba müüki maksustatakse tavaliselt 20% käibemaksumääraga, kuid kasutatud kaupade edasimüügil on võimalik rakendada käibemaksu eriskeemi. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamine aitab vältida käibemaksu kumuleerumist. Erikorra kasutamisel säilib endiselt võimalus rakendada tavalist 20% käibemaksumäära teistele müüdavatele kaupadele. Ühtlasi säilib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Kasutatud kaupade edasimüügi erikorra teema on valitud, sest esinevad probleemid kasutatud kauba defineerimisega ja kasutatud kauba edasimüügil käibemaksu deklareerimisega. Eestis rakendatav kasutatud kauba edasimüügi erikord on üle võetud Euroopa Liidu Nõukogu direktiivist 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Kuid erikorra rakendamine ei ole piisavalt täpselt käibemaksuseaduses reguleeritud, seega selle kohaldamine ei pruugi olla selgesti mõistetav.

Teema on aktuaalne, sest järjest rohkem suureneb interneti kaubandus. Füüsilised isikud kasutavad interneti kaubandust oma kasutuses olnud asjade müügiks. Seal hulgas müüvad ka äriühingutele. Sellisel juhul on äriühingutel võimalik kasutatud kaupu edasimüügi erikorda kasutades edasi müüa.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et kasutatud kauba edasimüügi erikorra käibemaksuga maksustamist ei ole varem Sisekaitseakadeemia teadustöodes käsitletud. Lõputöös käsitletakse kasutatud kauba edasimüügi erikorra käibemaksuga maksustamist avalikul enampakkumisel ja komisjonikaupluses ning erikorra rakendamist liisingutehingute puhul.

Probleem seisneb selles, et kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamisel ei ole piisavalt täpselt reguleeritud maksustatava väärtuse leidmine ja müügi deklareerimine käibedeklaratsioonil ning selle lisal.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamist Eestis.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade kasutatud kauba mõistest ja edasimüügi erikorrast.
3. Analüüsida kasutatud kauba käibemaksuga maksustamist avalikul enampakkumisel ja komisjonikaupluses.
4. Analüüsida kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamist liisingutehingute puhul.

Lõputöö koostamisel kasutatakse uurimismeetodina kvalitatiivset uurimismeetodit. Empiirilises osas viiakse läbi intervjuud, millest saadud informatsiooni kasutatakse järelduste tegemiseks. Andmekogumise meetodina kasutab autor käibemaksualase kirjanduse, õigusaktide ja kohtulahendite analüüsi. Eesmärgi saavutamiseks analüüsitakse kogutuid andmeid ja tõlgendatakse tulemusel.

Lõputöö koosneb kahest peatükist ning nende alapeatükkidest. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse teoreetiline ülevaade käibemaksu olemusest ja mõistest. Teises alapeatükis antakse ülevaade kasutatud kauba mõistest ja edasimüügi erikorrast. Täpsemalt antakse ülevaade, mis tingimustel saab kasutatud kauba edasimüügi erikorda rakendada.

Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsib autor kasutatud kauba käibemaksustamist avalikul enampakkumisel ja komisjonikaupluses. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsib autor kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamist liisingutehingute puhul. Analüüsitakse antud juhtudel erikorra käibemaksuga maksustamist Eestis.

Lõputöös kasutatakse allikatena erialakirjandust, Eesti õigusakte, käibemaksu direktiivi, Riigikohtu ja Euroopa Kohtu lahendeid. Lisaks kasutatakse allikatena Eesti ja muude riikide käibemaksualast kirjandust.

# 1. KÄIBEMAKSU JA KASUTATUD KAUBA MÕISTE JA EDASIMÜÜGI ERIKORD

## 1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Käibemaksuga puututakse igapäevaselt kokku soetades kaupu või teenuseid. Tarbijad märkavad käibemaksu mõju, kui käibemaksu tõstetakse märgatavalt. Kui hind muutub ostja jaoks liiga kõrgeks, siis võidakse teatud kaupu vähem ostma hakata. Seega vaadatakse, kust saaks kaupa odavamalt. Tarbija ei taju käibemaksu kogumise mõju, sest see on iga soetatava kauba või teenuse hinna sees. Mõistmaks erikorra maksustamist käibemaksuga tuleb teada käibemaksu põhimõtteid ja olemust. Käibemaksu põhimõtted tulenevad Euroopa Liidu õigusaktidest ja liikmesriikide seadustest.

Käibemaks on oma olemuselt universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid, ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel tasutud maksu võrra (Lehis, 2012, p. 283). Käibemaksu kogutakse maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist, müües tarbijale kaupu või teenuseid, mitte aga maksu tarbijalt. Sellest lähtuvalt on käibemaks majanduslikus mõttes kaudne maks, kuna maksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab teenuseid või kaupu ja toote hinna sees tasub käibemaksu (Elling, 2014, p. 29) Maksu deklareerimis- ja tasumiskohustus lasub teenuse või kauba müüjal.

Käibemaks on riigile üheks olulisemaks tuluallikaks. OECD liikmesriigid on järjest enam tuginenud käibemaksule kui tuluallikana. Viimase kahekümne aasta jooksul on käibemaksu osatähtsus protsentides kogu maksustamise osakaalust kasvanud rohkem kui 65%. Keskmise käibemaksu osakaal maksutulust 1985. aastal oli 11,2%. Aastaks 2008 kasvas osatähtsus kuni 18,7% ning see osakaal on püsinud stabiilsena alates aastast 2000. (Owens, 2011) Tarbimise maksustamine on riigile omandi maksustamise kõrval olnud alati üheks tähtsamaks tuluallikaks. Kui algul koguti peamiselt läbikäigutasu või lõivu, siis hiljem arenes see territooriumile

(linna, riiki) sissetoomise või piiriületamise tasuks ehk tolliks. Mõttele hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust koormama maksuga, s.o lisama kõikide kaupade hinnale kohustusliku lisandina täiendava summa, mille realiseerija edastab riigile – nn käibemaks – tuli Euroopas esimesena arvatavasti Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba 1567. aastal, kes üritas leida kuningale uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikust omavalitsusest. (Tammert, 2005, p. 253)

Hertsog Alba poolt välja pakutud maks oli oma olemuselt käibemaks, mille kumuleeruv mõju oleks märkimisväärselt raskendanud Hispaaniale kuuluvatel territooriumite majanduslikku olukorda. Kuigi hertsog Alba oli valmis asendama selle müügitasuga, puhkes suur konflikt, mis viis muuhulgas ka sõjaliste kokkupõrgeteni ja lõppes uue riigi – Hollandi Vabariigi tekkega. Kuna kumuleeruv maksustamine tekitas tõsiseid komplikatsioone ja mõjutas oluliselt tootmise ratsionaliseerimist nii ettevõtjate kui ka riigi tasandil, oli ainsaks võimaluseks kumuleerumist vältida, toota kaup algusest lõpuni ühes ettevõttes. See tähendas tohutute äride loomist, mis ise hankisid toorme, töötlesid selle lõpuni ja realiseerisid ise otse tarbijale. Rahvusvahelises kaubanduses oleks selline lähenemine põhjustanud aga ikka topeltnmaksustamist, sest kaupa oleks koormanud nii seda tootev ja välismaale realiseeriv kui ka sissevedav ja tarbiv riik. Kumuleeruv maksustamine põhjustas kauba hinna moondumist maksu arvel ja see omakorda moonutas ettevõtluskeskkonda ning takistas vaba konkurentsi turul. (Tammert, 2005, p. 256)

Selliste moonutuste elimineerimiseks otsiti aastaid teistsugust maksustamisskeemi. Kõigepealt lepiti kokku, et maksu korjab vaid see riik, kus toimub kauba realisatsioon tarbijale. Rahvusvahelises praktikas realiseeritakse see nii, et kauba importimisel riiki kasseeritakse maks sisse kogu ulatuses ning eksportivale riigile tagastatakse tootmisprotsessi käigus tasutud maks kogu ulatuses. (Tammert, 2005, p. 256)

Otsingute käigus on leiutatud ja katsetatud mitmesuguseid maksustamissüsteeme. Käibemaks ehk kumuleeruva lisanduva väärtuse maksu puhul koormatakse kogu realisatsioon maksuga ja maksu vähendamise võimalused puuduvad. Piiratud lisanduva väärtuse maksu korral realisatsioonist laekunud maksust lahutatakse

sisseostudelt tasutud maksude summa. Piiratud on põhivara ostul tasutud maksu mahaarvestuse õigus, mida sai maha arvata amortiseeritava väärtuse ulatuses, seega maksustati vaid puhaskäivet. Selline maks leiutati ja rakendati ilmselt esmakordselt 1957. aastal Prantsusmaal ja see oli nii-öelda tänapäevase lisandunud väärtuse maksu eelvorm. (Tammert, 2005, p. 256) Esimene, kes sellist maksu rakendas 1954. aastal oli prantsuse maksuametnik Maurice Laure maksuametnik (Owens, 2011). Kolmandana saab välja tuua puhas- ehk netoarvestus ehk tarbimistüüpi lisanduva väärtuse maksu. Realisatsioonil laekunud maksust lahutatakse sisseostudelt tasutud maks kogu ulatuses, mingeid piiranguid ei rakendata ning maksusummad võetakse kohe eraldi arvele. Seda meetodit kasutavad kõik OECD riigid ja ka Eesti. (Tammert, 2005, p. 256)

1954. aastal kehtestati lisandunud väärtuse maks Prantsusmaal (Charlet, 2010). Lisandväärtuse maks kehtestati, kuna varem kasutusel olnud müügi maksud takistasid kaupade vaba liikumist, sest maksukoormus ja kauba hind sõltusid käivete arvust ja müüja staatusest (Lehis, 2012, p. 284). 1960-ndatel aastatel kehtis lisandunud väärtuse maks vähem kui 10 riigis aga juba 1989 oli lisandunud väärtuse maks rakendatud 48 riigis. Peamiselt rakendati lisandunud väärtust Lääne-Euroopa ja Lääne-Ameerika riikides ning ka paaris vähem arenenud riigis. Lisandunud väärtuse maksuna rakendatava käibemaksu kiire levik on mõningal määral tingitud asjaolust, et Euroopa Liiduga liitumiseks peab liituda soovivas riigis kehtima lisandunud väärtusel põhinev käibemaks. (Charlet, 2010) 1968. aastast kehtis lisandväärtuse maks kõigis Euroopa Liidu riikides (Lind, 2001).

Euroopa Ühenduse asutamislepingus on sätestatud Euroopa Ühenduse põhieesmärk: rajada majandusliidu raames ühisturg, kus toimib vaba konkurents ning mis tunnusjoontelt sarnaneb liikmesriikide siseturgudega. 11. aprillil 1967. aastal võttis Euroopa Majandusühenduse Nõukogu vastu esimese ja teise direktiivi, et reguleerida liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seadusi. (Pulk, 2001, p. 9)

Lisandunud väärtuse maksul põhinev käibemaks aitab tõhustada kaupade vaba liikumist Euroopa Liidu liikmesriikide vahel. Lisaks on aidanud sellise maksu levikule kaasa ka tugev toetus IMF-st, kuna praeguseks kehtib lisandunud väärtusel põhinev käibemaks enam kui 140 riigis (Charlet, 2010).



Käibemaks, mida kogutakse Eestis ja kõikides teistes EL-i liikmesriikides, on olemuselt tarbimise ja kulutuste 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 kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. (Lehis, 2009, p. 349) Käibemaks on väheseid makse, mis laekub täies ulatuses riigile ja mille kasutamisele ei ole ette nähtud mingit sihtotstarvet (välja arvatud eraldi Euroopa Liidu eelarvesse). Käibemaksu laekus 2014. aastal 1,7 miljardit eurot. (Lehis, 2015, p. 279)

Eestis kehtestati lisandväärtusmaksuna toimiv käibemaks esmakordselt Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrusega nr 209 kinnitatud „Käibemaksuga maksustamise korra“ (RT 1990, 14, 158) alusel alates 1991. aasta algusest. Alates 1992. aastast kuni praeguse ajani on kehtinud kokku neli erinevat käibemaksuseadust (mida kõiki on arvukalt muudetud) - alates 01.01.1992 (RT 1991, 36, 447), alates 01.01.1994 (RT I 1993, 60, 847), alates 01.01.2002 (RT I 2001, 64, 368) ja alates 01.05.2004 (RT I 2003, 82, 554). (Lehis, 2015, p. 279)

Käibemaksumäär on määr, mida kohaldatakse maksustatavale väärtusele käibemaksusumma arvutamiseks (Kägi, 2007, p. 100). Eestis on kasutusel kolm käibemaksumäära. Tavapärase käibemaksumäär Eestis on 20%, teatud kaupadel ja teenustel kasutatakse alandatud maksumäära 9% ja 0%. KMS § 15 lg 2 alusel kohaldub 9% käibemaksumäär raamatutele ja õppevahenditele, Sotsiaalministri määrusega kehtestatud nimekirjas nimetatud ravimitele, perioodiliselt väljaantav trükis ja majutusele kas koos või ilma hommikusöögita (Käibemaksuseadus, 2016). Käibemaksu nullmäär kasutatakse, et hoiduda topeltmaksustamisest. Nullmääraga maksustatavad kaubad ja teenused on välja toodud KMS § 15 lõigetes 3 ja 4. Lisaks on olemas käibemaksuvabasid kaupu ja teenuseid, mis on sätestatud KMS §-s 16.

Käibemaksu iseloomustavad kolm üldpõhimõtet. Nendeks on tarbimismaksu põhimõte, neutraalsuse põhimõte ja sihtkohamaa põhimõte.

Tarbimismaksu põhimõte seisneb selles, et käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte aga ettevõtjat. Üldiselt peaksid ettevõtjad olema pelgalt käibemaksu kogujad. Kuigi ettevõtjate omavaheline käive maksustatakse, on see tehniline võte, mis tegelikult maksukoormust ei tekita. Ettevõtjad, kes kasutavad kaupu või teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, saavad õiguse arvata ostmisel tasutud käibemaks oma maksukohustusest maha. (Lehis, 2012, p. 286) See tähendab, et neil on õigus sisendkäibemaks tagasi küsida. Ettevõtjat võib tarbijaks pidada ainult siis, kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu või teenuseid või lõpetab nende kaupade või teenuste kasutamise ettevõtluses (Lehis, 2012, p. 287). Sel juhul pole ettevõtjal õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kuna ta on selle kauba või teenuse lõpptarbija.

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 olemuselt üldine tarbimismaks (Tammert, 2003, p. 251). 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 kaupad ja teenused, mida eksporditakse kasutamiseks välismaal, tuleb vabastada riigisisest käibemaksust. Käibemaks hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning sellega koormatakse iga müügi etappi, vähendades maksukoormust eelmistes etappides makstud maksu võrra. (Lehis, 2004, p. 353)

Käibemaks on objektiivne maks. 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. Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi tarbimisele. Sellepärast erineb käibemaksuseaduses kasutatav ettevõtluse definitsioon teistest seadustes kasutatavast definitsioonist ning maksukohustus on pandud ka näiteks riigiasutustele ja mittetulundusühistutele, kes pakuvad tarbijatele samasuguseid

kaupu ja teenuseid nagu äriühingud, kuigi kaupade müügil ja teenuste osutamisel puudub otsene äriiline eesmärk. (Lehis, 2012, p. 287)

Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Käibemaksuga maksustamisel ei tohi tekkida kumulatsiooni ega alusetuid maksuvabastusi, sest mõlemad moonutavad ausat konkurentsi ja takistavad vaba ettevõtlust. (Lehis, 2015, p. 282)

Käibemaksu puhul kehtib sihtkohamaa põhimõte. Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis lähtutakse rahvusvaheliste tehingute maksustamisel sihtkohamaa põhimõttest. Kaup või teenus maksustatakse selles riigis, kus asub lõpptarbija. (Lehis, 2015, p. 282) Sellest põhimõttest lähtudes tuleb kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära ja eksporditöörile 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. (Elling, 2014, p. 34)

Euroopa Liidu liikmena peab Eesti jälgima ja täitma liidus kehtivaid õigusakte. Kuna käibemaks mõjutab otseselt kaupade ja teenuste hindu, peetakse Euroopa Liidu õiguses käibemaksu reguleerivate seaduste harmoniseerimist väga oluliseks. (Lehis, 2015, p. 282)

Kõige olulisem lisandväärtuse maksu reguleeriv Euroopa Liidu õigusakt on nn kuues käibemaksudirektiiv (nõukogu 17.05.1977 direktiiv 77/388/EMÜ), milles ühtlustati kõik olulisemad käibemaksuga maksustamise sätteid: maksuobjekt, maksubaas, maksuvabastused, sisendkäibemaksu mahaarvamine, arvete vormistamine, käibemaksu deklareerimine ja tasumine jne (Lehis, 2015, p. 283).

Alates 01.01.2007 kehtib käibemaksudirektiivi uus terviktekst (nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ), millesse on koondatud kõik varasemad direktiivid, nende muudatused ja uute liikmeriikide liitumisel liitumisaktides kokkulepitud erandid. Uut tervikteksti oli vaja sellepärast, et arvukad muudatused ja erandid muutsid tekstis orienteerumise ülimalt raskeks. Alates 2009. aastast on ka käibemaksuseaduses kõik viited direktiivile 77/388/EMÜ asendatud viidetega direktiivile 2006/112/EÜ. (Lehis, 2015, p. 283)

Direktiivi 2006/112/EÜ rakendamiseks on välja antud nõukogu rakendusmäärus nr 282/2011, mis sisaldab siduvaid selgitusi ja tõlgendusi mõne direktiivi sätte kohta. Uues määruses on lisaks viidete muutmisele ka uusi selgitusi, sealhulgas selgitusi 2010. aastal kehtima hakanud direktiivi 2006/112/EÜ täienduste kohta. Määrus sisaldab ka selgitusi 2013. ja 2015. aastal jõustunud direktiivi muudatuste kohta. (Lehis, 2015, p. 283)

Kokkuvõtvalt käibemaks leiutati ja rakendati ilmselt esmakordselt 1957. aastal Prantsusmaal ja see oli nii-öelda tänapäevase lisandunud väärtuse maksu eelvorm. Praeguseks kehtib lisandunud väärtusel põhinev käibemaks enam kui 140 riigis. Käibemaksu olulisemad põhimõtted järgmised. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Lisandunud väärtusel põhineva käibemaksu puhul on isikul, kes teeb kulutusi tootmiseks ehk lisab tootele väärtust, õigus kauba pakkumiseks tehtud kulutustel õigus sisendkäibemaks tagasi küsida. Käibemaks on kaudne maks, mille puhul maksukoormuse kandjaks on tarbija, mitte ettevõtja. Maksukogumise kohustus lasub ettevõtjal. Kolm tähtsamat põhimõtet käibemaksu puhul on tarbimismaksu põhimõte, neutraalsuse põhimõte ja sihtkohamaa põhimõte. Tarbimismaksu põhimõtteks on käibemaksuga koormata tarbijat, mitte aga ettevõtjat. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Sihtkohamaa põhimõte tähendab seda, et maksustamine toimub selles riigis, kus toimub teenuse või toote lõpptarbimine.

## 1.2. Kasutatud kauba mõiste ja edasimüügi erikord

Kasutatud kaup on kaup, mida on varasemalt kasutatud ning mis antakse või müüakse edasi kellelegi teisele. Kasutatud kaup tähendab ka seda, et kaup ei ole enam selles seisukorras, mis ta oli uueana. Tavapäraselt liiguvad kasutatud kaubad edasiandmisena perekonnaliikmete ja tuttavate vahel või müüakse murdosa kauba alghinna eest komisjonikauplustes. Populaarsust on kogunud ka avalikel enampakkumistel kaupade müük. Kasutatud kaubad on kogunud populaarsust rohelise mõtteviisi levikuga, mille osaks on tarbimise vähendamine ja taaskasutamine. Roheline mõtteviis rõhutabki lastele väikseks jäänud ja täiskasvanutele mittesobivate riide edasiandmist tuttavatele ja soetada riideid taaskasutuskauplustest. Kasutatud kaupade turg on suur, sisaldas erinevaid kaupu nagu riideid, ehted, mööbel, autod, spordivarustused, tehnika, raamatud jne. Märkimisväärsed on kasutatud autod, sest autode väärtus langeb kõige kiiremini võrreldes teiste kaupadega. Autosid, kas ostetakse või liisitakse eelmiselt omanikult või vahendaja kaudu. Kasutatud kaupade soetamine on populaarne ning sellega toetatakse rohelist mõtteviisi, samuti aitab see säästa raha.

Käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 41 lg 2 sätestab, et kasutatud kaup on kasutuses olnud vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, välja arvatud originaalkunstiteos, kolleksiooni- ja antiikese, väärismetall ja vääriskivi (Käibemaksuseadus, 2016).

Euroopa Kohtu lahendis Rootsi firma Förvaltnings AB Stenholmen, kelle tegevuseks on ratsutamiskool ning hobuste ost ja müük soovis teada, kas eraisikult ostetud noor hobune, kes peale treeninguid müüakse ratsutamishobusena on käsitletav kasutatud kaubana ja kas sellega kohalduks erikord (Förvaltnings AB Stenholmen v Riksskatteverket, 2004).

Euroopa Kohus viitas, et erikorra kohaldamise mõtteks on topeltmaksustamise vältimine. Kui maksustatakse edasimüüja kogu saadavat tasu selle hulgas ka treenimisele tehtud kulutusi, siis tekiks topeltmaksustamine. Sõltumata treenimise kulutustest, sisaldaks hind ka hobuse ostuhinda, mis sisaldab käibemaksu, mida ei saanud nii müüja kui edasimüüja sisendkäibemaksuna maha arvata.

Lisaks märkis Euroopa Kohus, et kui maksustada antud juhul kogu müügihinda, siis läheks see lisandunud väärtuse maksustamise süsteemiga vastuollu, sest selle eesmärgiks on maksustada maksukohustuslaste poolt eri tootmis- ja turustusetappidel kaubale ja teenusele lisatud väärtus kuni tarbimise hetkeni.

Kohtujuristi arvamus oli, et kasumimarginaali maksustamine tagabki selle, et maksustatakse vahet. Mida kõrgem on lisandunud väärtus, mis väljendub müügihinnas, seda suurem on ka kasumimarginaal. Seega on tagatud, et hobuste treenimist võetakse arvesse sama moodi kui parandamist Artikli 26a alusel, mis kehtib näiteks antiikesemete kohta.

KMS § 2 lg 3 p 1 alusel on kaubaks ka muu hulgas loom ning KMS § 41 ei välista samuti erikorra kohaldamist kasutatud loomade edasimüügiks (Käibemaksuseadus, 2016).

KMS § 41 lg 3 kohaselt on kasutatud kauba, originaalkunsteose, kollektsiooni- või antiikeseme edasimüügi korral käibe maksustatav väärtus kauba müügi- ja ostuhinna vahe, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra (Käibemaksuseadus, 2016). Erikorra rakendamisel tuleb maksustatava väärtuse leidmiseks müügi- ja ostuhinna vahe jagada 1,2-ga.

Kasutatud kauba edasimüügi erikorra eesmärgiks on käibemaksu kumulatsiooni ärahoidmine. See kord rakendub korra juba tarbimisse suunatud vallasasjade nii öelda teisele ringile minekul. See tähendab sellistel juhtudel, kus vallasasi on soetatud ning tarbimisse suunatud (mis tähendab käibemaksu kontekstis seda, et ostja ei ole saanud sisendkäibemaksu maha arvata, tarbimine kui sündmus, mida tarbimismaks maksustada püüab, on toimunud) ning asi otsustatakse uuesti müüki panna (Huberg, 2012).

KMS §-d 41 ja 42 näevad ette eriskeemi kasutatud kaupade, kollektsiooniesemete ja kunstiväärtuste komisjonimüügile, edasimüügile ja oksjonimüügile. Vastav nõue tuleneb käibemaksudirektiivi artiklitest 311-325 ja 333-341. Tegemist on samuti kasuminormi põhise maksustamisega, mille eesmärk on võrdsustada kauba edasimüük ja vahendamine. Kui rakendada edasimüügil üldkorda, siis tekiks kumulatsioon, sest mittekäibemaksukohustuslane paneb müüki kasutatud kauba,

mille ostmisel ta on juba käibemaksu maksnud, kuid kauba müük ei anna talle õigust ostmisel tasutud käibemaksu tagasi saada. Erikorra puudumisel oleks eraisikute vahel käest-kätte toimuv müük maksunduslikult soodsam kui ettevõtjate vahendusel toimuv müük. (Lehis, 2015, p. 393) Erasisikute vahel toimuv müük on maksunduslikult soodsam, sest neil puudub võimalus müügihinnale lisada käibemaksu, samas käibemaksukohustuslastest ettevõtjat lisavad igal müügil käibemaksu.

KMS-i § 41 annab maksumaksjale võimaluse valida, kas ta rakendab maksustamise erikorda või mitte. See tähendab, et KMS § 41 rakendamine ei ole kohustuslik. Säte on mõeldud eelkõige selleks, et vältida võimalikke käibemaksu kumuleerumise juhtumeid. Erikorda saab rakendada siis, kui kaup on soetatud edasimüügi tarbeks, mitte endale kasutamiseks. (Elling, 2014, p. 294)

Euroopa kohus on arutanud ka juhtumi üle, milles sõiduautode müüja rakendas kasutatud kauba edasimüügi erikorda sõiduautode müügil, mis olid soetatud ettevõtetelt, kes ei lisanud müügil käibemaksu vaid lisanud arvele, et tegemist on maksuvaba müügiga. Sõiduautosid müünud ettevõtted, kes müüsid käibemaksuvabalt olid ise autosid soetades mahaarvanud sisendkäibemaksu kuni 60% ulatuses, mida siseriiklikõigus lubas. Kohus leidis, et antud juhul kasuminormi maksustamise kohaldamise lubamine tooks kaasa selle, et käibemaks ei oleks proportsionaalne maksukohustuslasest edasimüüja poolt müüdava kasutatud kauba hinnaga. Euroopa kohtu otsus oli, et maksukohustuslasest edasimüüjal ei ole õigust kohaldada kasuminormi maksustamise korda, kui ta tarnib sõidukeid, mille ta on eelnevalt käibemaksuvabalt omandanud teiselt maksukohustuslaselt, kuid kellel on nende sõidukite ostmisel osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. (Bawaria Motors sp. z o.o. vs Minister Finansów Kohtuasi C-160/11, 2012)

Mitte igasugune kasutuses olnud vallasasi ei kvalifitseeru erikorra rakendamisalasse, vaid üksnes see, mis on juba tarbimissfääri sisenenud. Tarbimine tähendab siinkohal aga eelkõige sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse täielikku puudumist (Huberg, 2012).

Kaupa võib enne edasimüüki korrastada või parandada (restaureerida, puhastada, töökorda seada jne), kuid erikorda ei ole lubatud enam rakendada siis, kui kaup lakkab senisel kujul eksisteerimast (näiteks kui ostetud sõiduk lammutatakse varuosadeks või müüakse materjalina). Küll aga on lubatud kogumina ostetud kauba (näiteks margikogu või mööblikomplekt) müük üksikute esemetena (loomulikult ka vastupidi), sest sel juhul kauba olemus ei muutu. (Lehis, 2015, p. 393)

KMS-i § 41 kohaselt saab eriskeemi rakendada, kui kaup on soetatud:

1. Eesti või teise liikmesriigi isikult, kes ei ole maksukohustuslane.
2. Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes ei lisanud kauba võõrandamisel kauba hinnale käibemaksu ning kes ei saanud selle kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.
3. Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes järgib kasutatud kaupa, originaalkunsteost ning kollektsiooni- ja antiikeset edasi müües käesolevas paragrahvis sätestatud käibemaksuga maksustamise erikorda.

Oluline on tähele panna esiteks, et erikord ei eelda mitte üksnes füüsiliselt isikult, kes ei ole ettevõtja, kasutatud kauba soetamist, vaid erikord hõlmab ka ettevõtjaid neis olukordades, kus tuleks kumulatsiooni vältida (Huberg, 2012). Erikorda võib maksumaksja rakendada siis, kui ta on soetanud edasimüügi tarbeks kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme Eesti või Euroopa Liidu teise liikmesriigi isikult, kes ei ole maksukohustuslane. Seega tuleb antud sätte juures olla tähelepanelik, et ekslikult ei rakendataks erikorda kolmandate riikide füüsiliste isikute käest soetades. Samuti võib §-s 41 nimetatud erikorda rakendada, kui kasutatud kaup, originaalkunsteos ning kollektsiooni- ja antiikese soetatakse Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes ei lisanud kauba võõrandamisel kauba hinnale käibemaksu ning kes ei saanud selle kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata. Jällegi tuleb tähele panna, et jutt on ainult Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslasest. (Elling, 2016)

Kolmas võimalus erikorra kasutamiseks on siis, kui kasutatud kaup, originaalkunsteos ning kollektsiooni- ja antiikese on soetatud Eesti või teise



liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes järgib kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme müügil §-s 41 nimetatud erikorda. Ehk siis, kui soetatakse maksukohustuslaselt, kes juba rakendab edasimüügi erikorda, saab ka ise erikorda rakendada (Elling, 2016).

Euroopa Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ (Käibemaksudirektiiv, 2006) on kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord sätestatud XII jaotise 4. peatükis. Selle peatüki artikli 314 alusel kasutab maksukohustuslik edasimüüja kasuminormi maksustamise korda siis, kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud:

1. Mittemaksukohustuslane.
2. Teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne on artikli 136 kohaselt maksuvaba.
3. Teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne suhtes kehtib artiklites 282–292 sätestatud vabastus ja tegu on kapitalikaupadega.
4. Teine maksukohustuslik edasimüüja, kui selle maksukohustusliku edasimüüja kaubatarne maksustati käibemaksuga käesolevat kasuminormi korda rakendades.

Sarnaselt KMS-ga lubab direktiiv 2006/112/EÜ erikorda rakendada siis, kui kasutatud kaup soetatakse mittemaksukohustuslaselt ja maksukohustuslaselt edasimüüjalt, kes rakendab ise müügil erikorda. Samuti on sarnane see, et erikorda saab rakendada siis, kui kauba võõrandaja ei lisanud kauba müügil käibemaksu ning ei saanud seda ise soetamisel maha arvata. Neljas võimalus puudutab väikeettevõtjate astmelist maksusoodustust, mida Eesti KMS ei sätesta. (Elling, 2014, p. 294)

Need maksukohustuslased, kes järgivad KMS-i § 41 lõikes 3 toodud erikorda, ei märgi väljastatavale arvele või muule müügidokumendile kauba soetamisel tasutud ega ka arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksusummat. Lihtsustatult öeldes – arvel käibemaksusummat eraldi välja ei tooda. Hoolimata sellest tuleb käibemaks ikkagi tasuda. (Elling, 2014, p. 295)

Erisusi on ka käibe tekkimise koha määramisel. Eriskeemi korras arvatud käive maksustatakse alati müüja asukohas, sõltumata sellest, kes on kauba ostja või kuhu kaup lähetatakse. Eriskeemi korras maksustatud käivetele ei kehti kauba ühendusesisese käibe ja soetamise reeglid, kuid import ja eksport (see tähendab kauba viimine üle Euroopa Liidu tollipiiri) maksustatakse seevastu tavakorras. Näiteks kui Eesti ettevõtja ostab Saksamaalt kasutatud sõiduauto ja sealne müüja rakendas müügil eriskeemi (millest annab tunnistust viide arvele), siis selle sõiduki soetamine ei kuulu Eestis pöördmaksustamisele, sõltumata sellest, kas kaup kavatsetakse Eestis edasi müüa (sel juhul saab samuti kasutada eriskeemi) või oma ettevõtluses kasutusele võtta. (Huberg, 2012, p. 394)

Käibe toimumise aeg määratakse üldreegli ehk KMS § 11 kohaselt. Kasutatud kaupade müügil saab üldises korras rakendada KMS § 15 lõigetes 2 ja 3 sätestatud 9% ja 0% maksumäära kohaldumise juhtumeid (välja arvatud kauba ühendusesisene käive). Nii näiteks saab kasutatud raamatu müügil arvestada ka erikorra alusel käibemaksu 9% määras, kunstiesemete müügil diplomaatilisele esindusele või rahvusvahelisele organisatsioonile kehtib 0% määr jne. (Lehis, 2015)

Alates 01.01.2013 on kõikides liikmesriikides direktiivi art 226 p 14 (Käibemaksudirektiiv, 2006) alusel nõutav, et kasumimarginaali maksustamise erikorra rakendamise puhul tuleb arvel viidata, millega tegemist on, st korrektne viide on edaspidi: „kasuminormi maksustamise kord — kasutatud kaubad“.

Sama nõue on ka alates 01.01.2013 Eesti KMS § 37 lg 8 p 7 (Käibemaksuseadus, 2016), mille kohaselt tuleb edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra rakendamisel teha vastav märge - „kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad“. Käibemaksu summat arvel näidata ei tohi, sest erikorra alusel maksustatud kauba ostjal ei ole ühelgi juhul õigust sisendkäibemaksu maha arvata (Lehis, 2015, p. 394).

Kui kaupa ostab ettevõtja, kes on sisendkäibemaksu mahaarvamisest huvitatud, siis on edasimüüjal õigus maksustada konkreetne tehing üldkorras. Samuti võib üldkorra rakendamine olla kasulikum siis, kui kaupa müüakse välismaale, sest siis

saab rakendada ekspordile või kauba ühendusesisele käibele kehtivat 0% maksumäära. (Lehis, 2015, p. 394)

Kokkuvõtvalt on kasutatud kaup kasutuses olnud vallasasi, mis peab olema edasiseks kasutamiseks kõlblik samal kujul või parandatud. Kasutatud kaubaks võib olla ka loom. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra eesmärgiks on käibemaksu kumulatsiooni ärahoidmine. Ilma erikorrata tekiks turul ebaõiglane olukord, mis soosiks eraisikute vahelisi tehinguid, sest neil puudub võimalus lisada käibemaksu. Sellisel juhul käibemaksukohustuslasest ettevõtjad lisaksid igal tehingu korra tavapärase 20% käibemaksu ning nad ei suudaks enam turul konkureerida erisikutest müüjatega. Erikorda saab rakendada ainult juhul kui kaup on soetatud edasimüügi eesmärgil ning soetatud järgneval kolmel juhul: Eesti või teise liikmesriigi isikult, kes ei ole maksukohustuslane; Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes ei lisanud kauba võõrandamisel kauba hinnale käibemaksu ning kes ei saanud selle kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata; Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes järgib edasi müües erikorda. Käibemaksuseaduse kohaselt võib kohaldada kasutatud kauba edasimüügi erikorda ka loomade edasimüügiks. Meeles tuleb pidada, et erikorda ei saa rakendada kolmanda kolmandate riikide füüsiliste isikute käest soetades. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra kasutamine on vabatahtlik, mitte kohustuslik. Kasutatud kaupa võib enne edasimüüki korrastada või parandada, kuid erikorda ei lubatud rakendada enam siis, kui kaup lakkab eksisteerimast senisel kujul. Antud juhul peetakse silmas näiteks varuosadeks lammutamist. Erikorra rakendamisel tuleb arvele lisada märge „kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad”. Käibemaksu summat arvel eraldi välja ei tooda, sest erikorra alusel maksustatud kauba ostjal ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Hoolimata sellest tuleb käibemaks siiski tasuda. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamisel säilib ka 9% ja 0% maksumäära kohaldamise võimalus, seega kasutatud raamatute müügil saab arvestada erikorra alusel käibemaksumäära 9%.

## **2. KASUTATUD KAUBA EDASIMÜÜGI ERIKORRA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE**

### **2.1. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra käibemaksuga maksustamine avalikul enampakkumisel ja komisjonikaupluses**

Kauba müümiseks on mitmeid erinevaid võimalusi. Iseseisvalt interneti vahendusel kauba müümine võib olla aeganõudev tegevus, mille jaoks inimene ei soovi aega kulutada. Kauba müüjana peab olema valmis vastama kauba kohta käivatele täiendavatele küsimustele ning kauba müügi puhul korraldama kauba kättesaamise ostjani. Samuti muutuvad järjest enam populaarsemaks internetioksjonid, mille puhul ostja määrab hinna. Oksjoni puhul avaneb müüjal võimalus saada oodatust suurem summa, kuna pakkujaid võivad sattuda hasarti, sest soovitud kaubast ei soovita loobuda ja tahetakse pakkumisest väljuda võitjana. Populaarsust koguvad ka komisjonikauplused, kus müüja saab kaupluselt rentida niinimetatud boksi või riiuli, kuhu saab panna müüki oma kauba enda soovitud hinnaga ning kauplusele makstakse ainult rendihinda. Kui kauba müüki iseseisvalt peetakse tülikaks või kaubale ostja leidmine osutub keeruliseks on võimalus kasutada kauba müügiks vahendajat. Vahendaja korraldab kauba müügi ja leiab sellele ostja, seda muidugi lisatasu eest.

Paljude kaupade ja teenuste puhul on vahendajate kasutamine laialt levinud, üsna loomulik ja tihti hädavajalik (näiteks kindlustusagendid, kinnisvaramaaklerid, reisibürood). Selleks, et õige toode leiaks üles õige tarbija, on vaja teha palju rasket tööd ja tihti tuleb selle juures võtta appi eriala spetsialistid. Hoolimatu või isegi halvustav suhtumine vahendamisse võib põhjustada ka soovimatust tunnistada vahendamise maksuõiguslikku positsiooni sellisena, nagu see peaks olema. (Lehis, 2005)

Käibemaksuga maksustatakse sõltuvalt lepingulisest suhtest kas kauba müügi- ja ostuhinna vahe või komisjonitasu. Muid kauba soetamisega seotud kulusid (transport, ladustamine, remontimine jne) ostuhinnale ei liideta (see tähendab

suurendavad maksustatavat kasumimarginaali ning nendelt saab sisendkäibemaksu maha arvata). Oksjonimüügil arvutatakse kauba maksustatava väärtuse hulka oksjonikorraldaja komisjonitasu ning kauba alghinna ja lõpphinna vahe. Erikorda rakendav müüja ei tohi edasimüüdud kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kuid kõikidelt muudelt ettevõtlusega seotud kaupadelt ja teenustel (kaupluse üldkulud, kauba ladustamise ja parandamise kulud jne) saab sisendkäibemaksu maha arvata üldises korras. (Lehis, 2015, pp. 393-394)

Üldpõhimõtte kohaselt ei muutu kauba või teenuse maksustamine sellest, kas müük toimub vahetult tootjalt tarbijale või vahendajate kaudu. Oluline on aga vahet teha vahendamisel kui teenusel ja kauba või teenuse edasimüügil. Esimesel juhul maksustatakse vahendustasu teenusena. Teisel juhul teenib edasimüüja hinnavahest, kuid tehing maksustatakse kauba või teenuse müügina. Erandi moodustavad nn marginaalipõhised eriskeemid (kasutatud kaupade müügi ja reisiteenuste eriskeemid), mille kohaselt maksustatakse edasimüüki sarnaselt vahendamisele. (Lehis, 2005)

Eriti valmistab raskusi komisjonimüügist arusaamine, sest tegemist on vahendamise ja edasimüügi vaheastmega, mis majanduslike riskide poolest sarnaneb vahendamisele, aga mida maksustatakse nagu edasimüüki. Amatööridele võib jällegi takistuseks saada tavainimeste kõnepruuk, milles mõisted „vahendustasu” ja „komisjonitasu” on tihti samatähenduslikud. Probleeme võib tekitada ka see, et teatud tehingute puhul ei lange raamatupidamisarvestuse ja käibemaksuarvestuse põhimõtted kokku, näiteks komisjonilepingu puhul võidakse raamatupidamises müügituluna näidata ainult komisjonitasu, kuid käibemaksuarvestuses tuleb käibena arvestada kogu kauba või teenuse väärtus. (Lehis, 2005)

Erikord on oma olemuselt komisjonitasu maksustamine kogukäibe maksustamise asemel ning sätestab enampakkumise korraldaja maksustatava käibe arvestuse põhimõtted. Kuna tegemist on niinimetatud komisjonimüügiga, siis käsitletakse enampakkumise korraldaja tegevust käibemaksu mõttes kauba ostu-müügina, mitte teenuse osutamisenä. (Maksu- ja Tolliamet, 2016)

KMS § 42 lg 1 kohaselt kui kasutatud kaup, originaalkunstiteos, kollektiooni- või antiikese müüakse avalikul enampakkumisel, on enampakkumise korraldaja käibe maksustatav väärtus kauba müügihinna ja komitendile (isikule, kes kauba enampakkumisele andis) makstava hinna vahe, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra.

KMS § 42 lg 2 kohaselt on kauba müügihind on summa mille ostja on tasunud enampakkumise korraldajale tema väljastatud arve või muu müügidokumendi alusel. Kauba müügihind sisaldab kauba enampakkumise hinda ja muid summasid, mille kauba ostja on enampakkumise korraldajale kohustatud seoses kauba soetamisega tasuma.

KMS § 42 lg 3 sätestab, et komitendile makstav hind on kauba enampakkumise hinna ja enampakkumise korraldaja poolt komitendilt lepingu alusel saadud või saadava komisjonitasu vahe.

KMS § 42 lg 2 kohaselt enampakkumise korraldaja ei märgi enampakkumisel kauba ostnud isikule väljastatavale arvele või muule müügidokumendile käibemaksusummat. Seega ei saa kauba soetanud isik käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.

Eesti ettevõtetega suheldes leidub väheseid käibemaksukohustuslasest ettevõtteid, kes kasutavad kasutatud kauba edasimüügi erikorda või kes on üldse sellise erikorra olemasolust teadlikud. Ettevõtteid kellega suheldi kuuluvad EMTAK koodi 47799 alla, kelle tegevuseks on EMTAK koodi kohaselt muude kasutatud kaupade jaemüük ja jaemüük oksjonite kaudu. Sellise EMTAK koodiga on Eestis kõigest 43 käibemaksukohustuslasest ettevõtet, kellest paljud ei ole üldse teadlikudki kasutatud kauba edasimüügi erikorra olemasolust. Kasutatud kauba edasimüügi erikorrast pole kuulnudki ning esimene reaktsioon on, et see on mingisugune kohustuslik erikord kasutatud kaubale.

Eesti ettevõtteid on kasutatud kauba edasimüügi erikorra kuulmisest väga huvitatud, kuna nende jaoks väheneks maksukohustus erikorra rakendamisel. Samuti ettevõtteid, kes ei kasuta raamatupidamisteenust, neil puudubki teave erikorra olemasolust, sest raamatupidaja oskaks klienti juhendada ja soovitusi anda.

Suheldes ettevõtete raamatupidajatega (Lisa 2) või ettevõtetega, kes ostavad raamatupidamisteenust (Lisa 3) selgus, et sellised ettevõtted saavad aru kasutatud kauba edasimüügi erikorrast ja selle olemusest ning neil ei ole olnud probleeme erikorra käibedeklaratsioonil kajastamisel. Sellest võib järeldada, et tähtis roll on ettevõtte raamatupidaja teadmistes, samuti lihtsustab raamatupidaja tööd hea raamatupidamisprogramm käibedeklareerimisel, mis ühtlasi aitab ära hoida eksimusi. Seega vältimaks probleemide tekkimist kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamisel oleks ettevõtetel vaja lisateadmisi.

Teadmatus kasutatud kauba edasimüügi erikorra olemasolust võib osutada probleemseks nii erikorda rakendavale ettevõtjale kui ka nende klientidele. Erasikust ostja ei pööra käibemaksule nii suurt tähelepanu kui ettevõtja. Ettevõtja, kes on käibemaksukohustuslane on harjunud võimalusega sisendkäibemaksu mahaarvama, kuid erikorda rakendades puudub arvel käibemaksusumma selle võimaluse kasutamiseks. Seega erikorra kasutamisel võib tekkida selle rakendajal ühtlasi kohustus selgitada ostjale antud olukorda. Samas kui arve on korrektselt koostatud ja on olemas kohustuslik viide edasimüügi erikorra rakendamisel KMS §-le 41 või käibemaksu direktiivi artiklile 313, siis selgitamis vajadust ei teki, sest ostja saab ka iseseisvalt järgi vaadata seadusest.

Komisjonimüük asendub Eestis järjest enam populaarsust koguva võimalusega müügiboksi rentimisega. Kauplus ei võta vastutust müügiks toodavate kaupade eest ning ei seata piiranguid hindadele. Kauplus küsib ainult müügikoha rendihinna ning kogu müüdü kauba tulu saab rentnik endale.

Ettevõtjatega ja maksuametnikuga suheldes selgus, et erikorda kasutavad ettevõtted üritavad ennetada tekkivaid probleeme. Samuti veendutakse enne kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamist, et millisel juhul erikorda üldse kasutada saab. Kuigi maksuametnike poole pöörduakse antud muredega, siis paljud ettevõtted seda siiski teha ei julge. Leidub ettevõtjaid, kes ei julge pöörduda nõu ja abi saamiseks Maksu-ja Tolliameti poole. Nad ei tea, kas saavad kasutatud kauba edasimüügi erikorda kasutada või mitte, kuigi erikorra rakendamine neid huvitab ja köidab.

Ettevõtjatega suheldes selgub, et kasutatud kauba edasimüügi erikorra puhul on probleemiks teadmatus. Teadmatus edasimüügi erikorra olemasolust või mis tingimustel ja kuidas seda kasutada saab. Samuti esineb ettevõtjate seas teadmatus kuhu ja kelle poole pöörduda abi saamiseks.

Kokkuvõtvalt enampakkumise korraldaja tegevust käsitletakse käibemaksu mõttes sarnaselt komisjonimüügiga kauba ostu-müügina, mitte teenuse osutamisenä. Käibe maksustatavaks väärtuseks on müügihinna ja komitendile (isikule, kes kauba enampakkumisele andis) makstava summa vahe, mida on vähendatud käibemaksu võrra ehk siis summa vahe jagatud 1,2-ga. Käibemaksusummat ei märgita väljastatud arvele ega muule müügidokumendile. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamisel esineb probleem pigem teadmatuses ning ettevõtete kartusest pöörduda nõu ja abi saamiseks spetsialistide poole. Samuti esineb teadmatust kelle poole nõustamise jaoks pöörduda. Ettevõtted, kellel on raamatupidaja või kes ostavad raamatupidamissettevõtelt raamatupidamisteenust, neil ei esine probleeme erikorra rakendamisel, selle arusaamisel ja käibemaksu deklareerimisel. Pigem esineb probleem kasutatud kauba edasimüügi erikorra kohta teabe vähesusest. Kui informatsioon kasutatud kauba edasimüügi erikorra kohta oleks kergemini leitav ja informatiivsem, siis tõenäoliselt oleks Eestis kasutatud kauba edasimüügi erikorda kasutatavaid käibemaksukohustuslasi rohkem.

## **2.2. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamine liisingutehingute puhul**

Liisingutehingud on laialt levinud. Liising võimaldab ilma suurema väljaminekuta soetada kallimaid kaupu. Liisimine võimaldab väiksema sissetulekuga inimestel osta kallemaid kaupu, mille ostmise jaoks kuluks raha kogumiseks vastasel korral palju aega. Kõige levinumaks liisitavaks kaubaks on sõidua autod. Liisida on võimalik nii uusi kui ka kasutatud sõidua autosid. Seega liising võimaldab inimesel saada igakuise osamakse eest omale sõidua auto, mida ta ei suudaks endale koheselt lubada. Liising on oma olemuselt sarnane laenule, kuid liisingulepinguid on kahte tüüpi, milleks on kapitalirent ja kasutusrent. Antud tehingute puhul sõltub erinevus



selles, kas liisingu võtja soovib peale osamaksete tasumist saada kauba omanikuks või mitte.

Võlaõigusseadus (edaspidi VÕS) § 361 sätestab, et liisingulepinguga kohustub liisinguandja omandama liisinguvõtja poolt määratud müüjalt teatud eseme (liisinguese) ja andma selle liisinguvõtja kasutusse. Samas liisinguvõtja kohustub aga maksma liisingueseme kasutamise eest tasu. (Võlaõigusseadus, 2016) Liisingueseme omanikuks saab tegelikult liisinguandja, kuid liisingueseme kasutajaks ja liisingueseme tasujaks saab liisinguvõtja.

Liisimise puhul toimub tehing kolme isiku vahel. Nendeks kolmeks isikuks on kauba müüja; liisingu võtja, kellest saab kauba kasutaja ning liisingu finantseerija, kes on liisinguperioodi ajal kauba tegelik omanik.

Eestis liigitatakse kapitali- ja kasutusrenti selle järgi, kas leping näeb ette omandiõiguse ülemineku rentnikule pärast rendiperioodi lõppu. Samuti on kapitalirendiga tegemist juhul, kui pärast rendiperioodi lõppu on rentnikul varaobjekti turuhinnast oluliselt madalama (nominaalse) hinnaga väljaostmise optioon ja on väga ebatõenäoline, et rentnik jätab selle optiooni kasutamata. Võib väita, et need ongi kapitalirendi olulisemad tunnused Eesti õiguskorras. (Polman, 2000)

Kuna liisinguleping on oma olemuselt küllaltki sarnane üüri-, rendilepinguga või järeelmaksuga müügilepinguga on liisingul siiski omadus, mis teda eelnevalt mainitud lepingutest eristab. Selleks omaduseks on riskijaotuse põhimõte, kus kõiki liisinguesemega seotud riske kannab liisinguvõtja. (Varul, 2007, p. 311)

Analüüsitavas Euroopa Kohtu lahendis (Jyske Finans A/S v Skatteministeriet, 2005) Jyske Finans, kes müüb autosi liisingulepingu alusel ning selle tegevuse tarbeks omandab ta uusi ja kasutatuid sõidukeid. Kasutatud sõidukite puhul toimub omandamine ilma võimaluseta hinnas sisalduv käibemaks maha arvata, kuna vastavalt siseriiklikule õigusele ei ole müüjad saanud sõiduki hinnalt käibemaksu deklareerida. Seega on õigus sõidukite edasimüümisel kohaldada kasutatud kaupade maksustamise erikorda. Kuid Taani maksuhaldur nõudis kasutatud autode edasimüügitehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu tasumist.

Euroopa Kohus leidis, et kogu müügihinna maksustamine liisingule andmisega tegeleva ettevõtja poolt kasutatult ostetud sõiduki tarnimisel, samal ajal kui tal puudus võimalus ostuhinnas sisalduva käibemaksu mahaarvamiseks, toob kaasa topeltnmaksustamise ohu. Lisaks keelab neutraalse maksustamise põhimõte, millel kuuenda direktiiviga kehtestatud ühine käibemaksusüsteem muu hulgas põhineb, käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt kohelda.

Lisaks leidis Euroopa Kohus lähtudes kuuenda direktiivi artikli 26a, et kui ettevõtte osa tegevusest on kasutatult omandatud sõidukite liisingule andmine, siis ei välista selline tegevus ettevõtjaid maksukohustuslikke vahendajate kategooriast. Seda juhul, kui edasimüük moodustab osa nende tavalisest tegevusest ning kui edasimüük oli plaanis juba sõiduki omandamise hetkel. See ei muutu isegi, siis kui edasimüügitegevus on võrreldes liisingule andmisega teisejärguline. Seega kui liisinguandjal on kasutatud auto ostmisel eesmärk see peale liisingut edasi müüa, siis on kasutatud kauba erikorra rakendamine võimalik.

Kasutatud kauba edasimüügi erikorra puhul tuleb meeles pidada, et erikorda saab kasutada soetades kauba teiselt Euroopa Liidu liikmesriigilt, kuid erikorda ei saa kasutada kolmandate riikide kodanikelt soetades. Sellisel juhul on tegemist kauba impordiga ning kauba ostjal tuleb tasuda käibemaks. Kuigi KMS § 41 lg 5 p 1 kohaselt on maksukohustuslasel võimalik kasutada edasimüügi erikorda tema poolt imporditud originaalkunstimeose, kollektiooni- või antiikeseme edasimüügil. Ainult juhul, kui sellest on eelnevalt maksuhaldurit teavitatud.

Tihti tahetakse erikorda rakendada, kui on ostetud kasutatud kaup teisest liikmesriigist käibemaksukohustuslaselt, kes ise ei ole erikorda kasutanud edasimüüja - arvatakse, et erikorda saab kasutada ka siis, kui kaup osteti teise liikmesriigi maksukohustuslaselt tavalise ühendusesisese soetusena (müüja deklareeris teises liikmesriigis 0% käibemaksuga kauba ühendusesisese käibe) (Lisa 1). Seega ei tohi segamini ajada ühendusesisest käivet ning kasutatud kauba edasimüügi erikorda. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamisel arvele käibemaksu summat ei näidata ning on olemas viide KMS §-le 41 või käibemaksu direktiivi artiklile 313.

On tahetud rakendada näiteks kasutatud auto müümisel erikorda, kui see on kunagi ostetud eraisikult, kuid enne müümist ise kasutatud. Sellisel juhul seda teha ei saa. (Lisa 1) Vihje kasutatud kauba müüjale on juba erikorra nimetuses, nimelt on tegemist edasimüügi erikorraga. Seega kaupa ei tohi ettevõtte ise enne müüki kasutusele võtta, sellisel juhul ei saa enam erikorda kohaldada ning maksustavaks väärtuseks on kogu müügi summa.

Alati ei saada aru, et KMS § 41 lõikes 3 olev tekst "mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra" tähendab, et maksustatav väärtus on müügi- ja ostuhinna vahe jagatuna 1,20-ga või 1,09-ga - mitte kogu müügi- ja ostuhinna vahe (Lisa 1). Käibemaksuseaduse võib-olla keeruline sõnastus tavakodaniku jaoks võib olla segadust tekitav ning ei saada täpselt aru, mis on maksustatava väärtuse aluseks. Sellise vea või arusaamatuse vältimiseks oleks abiks lihtsustatud juhend koos näidetega käibemaksukohustuslastele.

Riigikohus (Leho Raidi (Raid) kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 24. oktoobri 2007. a maksuotsuse nr 12-5/392 peale, 2009) on kohtuotsuses rõhutanud, et erikorra kohaldamiseks peavad olema dokumendid, mis tõendavad kauba soetamist vastavalt KMS § 41 lg-s 1 nimetatud tingimustele. Arvestuse peab tegema maksukohustuslane ise. Samuti rõhutati, et KMS § 41 lg 1 kohaselt võib erikorda rakendada maksukohustuslane, kes soetab kasutatud kauba, originaalkunstiteose või kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi tarbeks ning ei kasuta nimetatud kaupa.

Professionaalsete raamatupidajate teadmistega ei esine probleeme ettevõtete käibemaksu deklareerimisel kasutatud kauba edasimüügi erikorra kasutamisel. Erikorra alusel maksustatud tehing tuleb käibedeklaratsioonil deklareerida samuti nagu tavaline käive, kuid ainult maksustatav väärtus leitakse erikorra järgi, müügi- ja ostuhinna vahe jagatuna 1,20-ga või 1,09-ga sõltuvalt maksumäärast. Ühtlasi tuleb erikorra alusel maksustatav käive kajastada KMD INF-il eraldi real, maksumääral on eraldi tähistus „erikord 20%“ või „erikord 9%“ ja KMD INF A-osa veergu 10 tuleb märkida erisuse kood 01.

Kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamine suurendab dokumentide hoidmise kohustust, kuid mis puutub dokumentide ettevalmistusse ja raamatupidamisse, see ei suurenda raamatupidaja töökoormust (Ecobici, 10).

Ka Eestis kasutatakse kasutatud kauba edasimüügi erikorda edukalt liisitud sõiduautode ostmisel ja nende edasimüügil, kuigi liisingutehingute puhul leidub informatsiooni veel vähem kui muudel juhtudel. Kuna sõiduautod on kallimad kui mööbliesemed, riided või tehnika, siis on maksustatava väärtuse suurus tunduvalt olulisem. Seega peamiselt kasutavadki kasutatud kauba edasimüügi erikorda sõiduautode müüjiga tegelevad ettevõtted, kuna nende maksukoormus on suurem võrreldes teiste kaupade müüjatest.

Kokkuvõtvalt kasutatud kauba edasimüügi erikorda on võimalik kasutada ka kasutatult omandatud sõidukite liisingule andmisega tegeleval ettevõtjal juhul kui edasimüük moodustab osa nende tavalisest tegevusest ja kui edasimüügi eesmärk on olemas juba omandamise hetkel, isegi kui edasimüügitegevus on võrreldes liisingule andmisega teisejärguline. Erikorra rakendamisel ei tohi segamini ajada erikorda ühenduse sisese soetamisega, mille puhul teisest liikmesriigist ostmisel on arvel käibemaks 0%. Erikorda ei saa rakendada, kui kaupa kasutatakse enne müüki. Erikorda saab rakendada ainult juhul, kui kaup on soetatud edasimüügi eesmärgil. Kui äriühing võtab kauba enne edasimüüki kasutusele, siis sellisel juhul ei saa enam erikorda kohaldada ning maksustatavaks väärtuseks on kogu müügisumma. Erikorra puhul on maksustatavaks väärtuseks müügi- ja ostuhinna vahe, mida on vähendatud käibemaksu võrra ehk müügi- ja ostuhinna vahe jagatuna 1,20-ga või 1,09-ga. Erikorra kohaldamiseks peavad olema dokumendid, mis tõendavad kauba soetamist vastavalt KMS § 41 lg-s 1 nimetatud tingimustele. Erikorra alusel maksustatud tehing tuleb käibedeklaratsioonil deklareerida samuti nagu tavaline käive. Lisaks tuleb erikorra alusel maksustatav käive kajastada KMD INF-il eraldi real, maksumääral on eraldi tähistus „erikord 20%“ või „erikord 9%“ ja KMD INF A-osa veergu 10 tuleb märkida erisuse kood 01.

## KOKKUVÕTE

Kasutatud kaubad on kogunud populaarsust rohelise mõtteviisi levikuga, mille osaks on tarbimise vähendamine ja taaskasutamine. Roheline mõtteviis rõhutabki lastele väikseks jäänud ja täiskasvanutele mittesobivate riiete edasiandmist tuttavatele ja soetada riideid taaskasutuskauplustest. Kasutatud kaupade soetamine on populaarne ning sellega toetatakse rohelist mõtteviisi, samuti aitab see säästa raha.

Teema on aktuaalne, sest järjest rohkem suureneb interneti kaubandus. Füüsilised isikud kasutavad interneti kaubandust oma kasutuses olnud asjade müügiks. Seal hulgas müüvad ka äriühingutele. Sellisel juhul on äriühingutel võimalik kasutatud kaupu edasimüügi erikorda kasutades edasi müüa.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et kasutatud kauba edasimüügi erikorra käibemaksuga maksustamist ei ole varem Sisekaitseakadeemia teadustöodes käsitletud. Selles töös käsitletakse kasutatud kauba edasimüügi erikorra käibemaksuga maksustamist avalikul enampakkumisel ja komisjonikaupluses ning erikorra rakendamist liisingutehingute puhul.

Probleem seisneb selles, et kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamisel ei ole piisavalt täpselt reguleeritud maksustatava väärtuse leidmine ja müügi deklareerimine käibedeklaratsioonil ning selle lisal.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamist Eestis.

Selleks, et töö eesmärki saavutada oli esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade käibemaksu olemusest. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Lisandunud väärtusel põhineva käibemaksu puhul on isikul, kes teeb kulutusi tootmiseks ehk lisab tootele väärtust, õigus kauba pakkumiseks tehtud kulutustel õigus sisendkäibemaks tagasi küsida. Käibemaks on kaudne maks, mille puhul maksukoormuse kandjaks on tarbija, mitte ettevõtja. Maksukogumise kohustus lasub ettevõtjal.

Kolm tähtsamat põhimõtet käibemaksu puhul on tarbimismaksu põhimõte, neutraalsuse põhimõte ja sihtkohamaa põhimõte. Tarbimismaksu põhimõtteks on käibemaksuga koormata tarbijat, mitte aga ettevõtjat. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Sihtkohamaa põhimõte tähendab seda, et maksustamine toimub selles riigis, kus toimub teenuse või toote lõpptarbimine.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade kasutatud kauba mõistest ja edasimüügi erikorrast. Kasutatud kaup kasutuses olnud vallasasi, mis peab olema edasiseks kasutamiseks kõlblik samal kujul või parandatud. Kasutatud kaubaks võib olla ka loom. Kasutatud kauba edasimüügi erikorra eesmärgiks on käibemaksu kumulatsiooni ärahoidmine. Erikorda saab rakendada ainult kui kaup on soetatud edasimüügi eesmärgil ning EL-i liikmesriigi eraisikult või EL-i maksukohustuslaselt, kes ei lisanud müügil käibemaksu ning ei saanud seda ise mahaarvata või kes rakendas edasimüügi erikorda. Meeles tuleb pidada, et erikorda ei saa rakendada kolmanda kolmandate riikide füüsiliste isikute käest soetades. Erikorra kasutamine on vabatahtlik, mitte kohustuslik. Erikorra rakendamisel tuleb arvele lisada märge „kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad”. Käibemaksu summat arvel ei lisata, sest erikorra alusel maksustatud kauba ostjal ei õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida kasutatud kauba edasimüügi erikorra käibemaksuga maksustamist avalikul enampakkumisel ja komisjonikaupluses. Enampakkumise korraldaja tegevust käsitletakse käibemaksu mõttes sarnaselt komisjonimüügiga kauba ostu-müügina, mitte teenuse osutamisenä. Käibe maksustatavaks väärtuseks on müügihinna ja komitendile makstava summa vahe, mida on vähendatud käibemaksu võrra ehk siis jagatud 1,2-ga.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamist liisingutehingute puhul. Kasutatud kauba edasimüügi erikorda on võimalik kasutada ka kasutatult omandatud sõidukite liisingule andmisega tegeleva ettevõtjal juhul kui edasimüük moodustab osa nende tavalisest tegevusest

ja kui edasimüügi eesmärk on olemas juba omandamise hetkel, isegi kui edasimüügitegevus on võrreldes liisingule andmisega teisejärguline.

Edaspidi tuleks uurida kasutatud kauba edasimüügi erikorda rakendavate äriühingute mõju Eesti majanduse jätkusuutlikkusele.

## SUMMARY

Sales of goods are normally taxed at 20% VAT rate, but for the resale of second-hand goods is possible to implement special VAT margin scheme. Special arrangements for second-hand goods will help to prevent accumulation of VAT. By applying the margin scheme there is still the possibility to apply the normal VAT rate of 20% for selling other goods. It also retains the right to deduct VAT.

The graduation thesis is written on a subject „Special Arrangements for Second-Hand Goods.” The thesis is written in Estonian and consists of 41 pages. The author has referred to 27 sources, including theoretical literature, legislation, interviews and court decisions.

The subject is topical because online shopping is increasing. Citizens are using the Internet to sell their second-hand goods. Including selling to the companies. In this case, companies can use the special arrangements for second-hand goods.

The thesis aims to analyze the implementation of special arrangements for second-hand goods in Estonia. To reach the aim of the thesis, the following research tasks are established:

1. Providing an overview of the nature and the concept of VAT.
2. Providing an overview of the concept of second-hand good and special arrangements.
3. Analyze the second-hand goods VAT taxation at public auction and at commission shop.
4. Analyze the implementation of the specific arrangements of second-hand goods leasing transactions.

The auction organizer of the activity is considered in terms of value added, like the commission sale of goods purchase and sales, not service. Turnover of the taxable value is the difference between the sales price and the amount paid, that has been reduced by VAT, it means dividing it with 1.2.



The special arrangements for second-hand goods can also be used to purchase used cars and leaseback undertaking, when the resale forms part of their normal business and the intention to resell is present at the time of acquisition, even when the reselling is secondary in comparison with the leasing.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Charlet A., Owens, J. An International Perspective on VAT. 2010. *Tax Notes International*, 12. september 2010, Vol. 59, No 12. [Võrgumaterjal]. Leitav: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/46073502.pdf> [Kasutatud 8. 03. 2016]

Ecobici, N., Popa-Paliu, L. Tax and accounting implications of the use of special charge scheme for second-hand goods to the pawn shops in Romania. 2010. *Annals of the University of Petrosani Economics*. 2010, Vol. 10, Issue 2, p 137-148. [Võrgumaterjal]. Leitav:

[http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=27&sid=6bb54d22-24f6-489f-9a09-](http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=27&sid=6bb54d22-24f6-489f-9a09-81476d14c2bb%40sessionmgr4004&hid=4101&bdata=JkF1dGhUeXBIPWlwLGNvb2tpZSx1cmwsdWlkJnNpdGU9ZWlhvc3QtG12ZQ%3d%3d#db=bth&AN=62650964)

[81476d14c2bb%40sessionmgr4004&hid=4101&bdata=JkF1dGhUeXBIPWlwLGNvb2tpZSx1cmwsdWlkJnNpdGU9ZWlhvc3QtG12ZQ%3d%3d#db=bth&AN=62650964](http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=27&sid=6bb54d22-24f6-489f-9a09-81476d14c2bb%40sessionmgr4004&hid=4101&bdata=JkF1dGhUeXBIPWlwLGNvb2tpZSx1cmwsdWlkJnNpdGU9ZWlhvc3QtG12ZQ%3d%3d#db=bth&AN=62650964) [Kasutatud 28. 04. 2016]

Elling, T. 2014. *Käibemaks abiks tudengile ja töötavale praktikule*. 1. trükk toim. Tallinn: OÜ KMS.

Elling, T. 2016. *Kasutatud kauba edasimüügi skeem KMS alusel*. [Võrgumaterjal]. Leitav:

[http://stud.sisekaitse.ee/Elling/Kasutatud%20kaubad/kasutatud\\_kauba\\_edasimugi\\_skeem\\_kms\\_alusel.html](http://stud.sisekaitse.ee/Elling/Kasutatud%20kaubad/kasutatud_kauba_edasimugi_skeem_kms_alusel.html) [Kasutatud 10. 03. 2016].

Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (2006).

*Bawaria Motors sp. z o.o. vs Minister Finansów*, Case No C-160/11, ECJ, Judgement, 19.07.2012.

*Förvaltnings AB Stenholmen v Riksskatteverket*, Case No C-320/02. ECJ, Judgement, 1.04.2004.

Huberg, M., 2012. Kohtupraktikat kasutatud kauba edasimüügi erikorra kohta. *MaksuMaksja*, juuni/juuli.

*Jyske Finans A/S v Skatteministeriet*, Case No C-280/04. ECJ, Judgement, 8.12.2005.

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

*Käibemaksuseadus* (2016).

Lehis, L. 2015. *Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015*. Tartu: Casus Tax Service OÜ.

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

Lehis, L. 2004. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura,.

Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura, 2009.

Lehis, L. 2005. Vahendamise, komisjonimüügi ja edasimüügi käibemaksuarvestus. *MaksuMaksja*, juuni/juuli.

Leho Raidi (Raid) kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 24. oktoobri 2007. a maksuotsuse nr 12-5/392 peale, kohtuasi nr 3-3-1-70-08, Riigikohtu halduskolleeegium, kohtuotsus, 14.01.2009.

Lind, K. 2001. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. *Juridica IV*, lk 242-251.

Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Maksustamise erisätted*. [Võrgumaterjal]. Leitav: <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/maksustamise-erisatted#18.4>. [Kasutatud 20. 04. 2016].

Owens, J. Improving performance of VAT systems. 2011. *World Commerce Review*. September 2011, Volume 5, Issue 3. [Võrgumaterjal]. Leitav: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/48826272.pdf> [Kasutatud 25. 04. 2016]

Owens J., Battiau, P., Charlet, A. VAT's next half century: Towards a single-rate system?. 2011. *OECD Observer*. May 2011, Issue 284, p 20. [Võrgumaterjal]. Leitav: [http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT\\_s\\_next\\_half\\_century:\\_Towards\\_a\\_single-rate\\_system\\_.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html) [Kasutatud 29. 04. 2016]

Polman, D. 2000. Liisingu käibemaksuga maksustamine. *Juridica IV*, lk 238-248.

Pulk, S. 2001. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn : Juura.

Tammert, P. 2005. *Maksundus*. 3. ümbertöötatud trükk. Tallinn: OÜ Aimwell.

Tammert, P. 2003. *Maksundus*. Tallinn : OÜ Aimwell.

Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M. 2007. *Võlaõigusseadus II: Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura.

*Võlaõigusseadus* (2016).

## LISAD

### Lisa 1. Intervjuu Maksu- ja Tolliameti peaspetsialisti Ain Ulmrega

Kas Teie poole on pöördutud saamaks nõu probleemide või tekkinud küsimuste korral kasutatud kauba edasimüügi erikorra rakendamisel? Mis on olnud Teie poole pöörduvate muredeks?

Küsimusi on väga erinevaid. Viimasel ajal on tihti tuntud huvi, kas erikorda saab rakendada ka siis, kui ostetakse kasutatud kaup edasimüügiks teise Euroopa Liidu riigi eraisikult (saab küll). Alustajad ettevõtjad, kes veel ei ole käibemaksukohustuslased, on küsinud, kuidas peab kasutatud kaupade edasimüüja arvestama oma käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäära 16000 euro täitumist - kas ta saab seda arvestada marginaalipõhiselt või mitte (saab arvestada marginaalipõhiselt). Aegajalt küsib mõni maksumaksja, kuidas peab erikorra alusel maksustatud tehingu käibedeklaratsioonil deklareerima (nagu tavalise käibe, ainult maksustatav väärtus leitakse erikorra järgi, müügi- ja ostuhinna vahe jagatuna 1,20-ga või 1,09-ga sõltuvalt maksumäärast). On küsitud, mis läheb erikorra arvestamisel ostuhinna hulka näiteks oksjonilt ostmisel - kas ka oksjonikorraldaja tasu ja transpordikulu või mitte (läheb ainult ostuhind ise).

Millised on Teie arvates peamised vead, mida erikorra rakendamisel tehakse?

Tihti tahetakse erikorda rakendada, kui on ostetud kasutatud kaup teisest liikmesriigist käibemaksukohustuslaselt, kes ise ei ole erikorda kasutanud edasimüüja - arvatakse, et erikorda saab kasutada ka siis, kui kaup osteti teise liikmesriigi maksukohustuslaselt tavalise ühendusesisese soetusena (müüja deklareeris teises liikmesriigis 0% käibemaksuga kauba ühendusesisese käibe). On tahetud rakendada näiteks kasutatud auto müümisel erikorda, kui see on kunagi ostetud eraisikult, kuid enne müümist ise kasutatud (siis seda teha ei saa). Alati ei saada aru, et KMS § 41 lõikes 3 olev tekst "mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra" tähendab, et maksustatav väärtus on müügi- ja ostuhinna vahe jagatuna 1,20-ga või 1,09-ga - mitte kogu müügi- ja ostuhinna vahe.

Kas Teie arvates on Eesti seadusandluses on piisavalt selgitatud erikorra kasutamist? Kui ei ole, siis mida oleks vaja veel täpsustada.

See on küsimus pigem maksukohustuslastele. Kõiki asju ei saa seadusesse kirja panna ja minu arvates on erikorra rakendamist käibemaksuseaduses piisavalt selgitatud. Kui seadus ei ava maksumaksja jaoks erikorra olemust piisavalt, saab lisaks lugeda Rahandusministeeriumi kommentaare ministeeriumi veebilehelt aadressilt <http://www.fin.ee/280> (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega seisuga 1. aprill 2016, lk 182-184) ja Maksu- ja Tolliameti kommentaare aadressilt <http://www.emta.ee/et/ari klient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/maksustamise-erisatted> (Äri klient - Tulu, kulu, käive, kasum - Käibemaksuseaduse selgitused - 18. Maksustamise erisatted - 18.4. Kasutatud kaupade käibemaksuga maksustamise erikord).

Kas Teie arvates on piisavalt selgitatud erikorra kajastamist käibedeklaratsioonil ja selle lisal?

Seda tuleks ka pigem maksukohustuslastelt küsida. Mingeid põhjalikke selgitusi käibedeklaratsiooni põhivormil KMD kajastamise kohta õigusaktide tasandil vist küll ei ole, kuid käibedeklaratsiooni lisa KMD INF täitmise juhistes on sellest erikorrast mitmes kohas juttu: erikorra alusel maksustatav käive tuleb kajastada KMD INF-il eraldi real, maksumääral on eraldi tähistus ("erikord 20%" või "erikord 9%") ja KMD INF A-osa veergu 10 tuleb märkida erisuse kood 01.

## Lisa 2. Intervjuu ettevõtte raamatupidajaga

Missuguseid kaupu Te müüte kasutades kasutatud kauba edasimüügi erikorda?

Müüme eraisikutelt või liisingutelt (kui eraisik on ostnud auto liisingust auto laenuga) tagasiostetud kasutatud autosid.

Kas Te müüte kaupa ka ilma erikorda kasutamata? Kui jah siis, kumma puhul on Teil lihtsam käibemaksu arvestada.

Müüme ikka enamuses ilma erikorda kasutamata ja loomulikult on seda lihtsam teha, sest hiljem ei pea midagi parandama.

Kas Teie jaoks on erikorra rakendamine arusaadav? Palun kirjeldage seda lühidalt.

On küll arusaadav: Kliendile väljastame ilma käibemaksuta arve, see tähendab, et kogu müügihinnas (seega tema ei saa riigilt midagi tagasi küsida). Arvel peab kindlasti olema märkus – „Kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad“. Hiljem teeme endal paranduse – sisseostu hinna ja müügihinna vahe pealt maksame käibemaksu (Arvutuskäik näiteks: auto ostuhind 5000, müügihind 5500, maksustamine  $5500 - 5000 = 500 / 1,2 = 416,67$  ja selle 416,67 pealt maksame riigile käibemaksu. Meil kõige sellega probleeme ei teki, kuna kasutame SAF programmi ja seal on väga hästi kõik need maksustamise koodid paika pandud, et hiljem kõike Käibedeklaratsiooni lisa A osas kõik õige oleks.

Kas Teil on esinenud erikorra kasutamisel käibemaksu probleeme? Milliseid?

Ei ole probleeme tekkinud

Kas Teil on muresid erikorra käibemaksustamise kohta?

Ei ole.

Kas Teil on täiendavaid ettepanekuid, kuidas muuta erikorra kasutamine arusaadavamaks?

Meie jaoks on arusaadav.

### **Lisa 3. Intervjuu ettevõtte juhatuse liikmega**

Missuguseid kaupu Te müüte kasutades kasutatud kauba edasimüügi erikorda?

Kasutatud mobiiltelefone.

Kas Te müüte kaupa ka ilma erikorda kasutamata? Kui jah siis, kumma puhul on Teil lihtsam käibemaksu arvestada.

Jah, muidugi müüme samas uusi mobiiltelefone, lisavarustus, varuosi ja teenuseid käibemaksuga. Käibemaksu isiklikult ei arvesta, sellega tegeleb raamatupidaja, kuid eeldan, et kindlasti erikorda kasutamata on lihtsam seda arvestada.

Kas Teie jaoks on erikorra rakendamine arusaadav? Palun kirjeldage seda lühidalt.

Arusaadav, müües eraisikult tarnitud kaupu on käibemaksuga maksustatud vaid ostu- ja müügihinna vahe. Käibemaksu arvestamisega tegeleb raamatupidaja.

Kas Teil on esinenud erikorra kasutamisel käibemaksu probleeme? Milliseid?

Mõnikord ettevõtjast ostjad ei suuda aru saada, kuidas käibemaksukohuslane müüb 0% käibemaksuga kaupa.

Kas Teil on muresid erikorra käibemaksustamise kohta?

Ei ole.

Kas Eesti seadusandluses on Teie arvates piisavalt selgitatud erikorra kasutamist?

Kui ei ole, siis mida oleks vaja veel täpsustada.

Nii palju, kui mul sellest aru saada on vaja kõik selge. Raamatupidajal samuti ei tea, et oleks sellega muresid.

Kas Teil on täiendavaid ettepanekuid, kuidas muuta erikorra kasutamine arusaadavamaks?

Ei ole.



#### **Lisa 4. Intervjuu ettevõtte juhatuse liikmega**

Missuguseid kaupu Te müüte kasutades kasutatud kauba edasimüügi erikorda?

Mööblit ja sisustuselemente.

Kas Te müüte kaupa ka ilma erikorda kasutamata? Kui jah siis, kumma puhul on Teil lihtsam käibemaksu arvestada.

Jah, peamiselt müüme kaupu ilma erikorda kasutamata, sest see on tunduvalt kergem ja arusaadavam.

Kas Teie jaoks on erikorra rakendamine arusaadav? Palun kirjeldage seda lühidalt.

Ei ole, erikord on keeruliselt sõnastatud ja arusaamatu. Seadus tundub liiga vastuoluline ja vajab selgemaks muutmist. Teistes riikides on erikorrast palju lihtsam aru saada ja paremini selgitatud.