

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anni Aim

**MAKSUSTATAVA VÄÄRTUSE LEIDMINE
KÄIBEMAKSUSEADUSE TÄHENDUSES**

Lõputöö

Juhendaja:
Tõnis Elling: mag.iur

Tallinn 2013

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

| | |
|--|---|
| Kolledž: Finantskolledž | Kuu ja aasta: Mai 2013 |
| Töö pealkiri: Maksustatava väärtuse leidmine käibemaksuseaduse tähenduses | |
| Töö pealkiri võõrkeeles: Calculating the taxable value in terms of the Value-Added Tax Act | |
| Töö autor: Anni Aim | Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri: |
| <p>Lühikokkuvõte:</p> <p>Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 37 leheküljest. Töös on kasutatud 25 allikat, sh teoreetilist kirjandust, seadusi ning kohtuotsuseid. Probleemiks on, et käibemaksuseadus ei anna täpset regulatsiooni, kuidas erinevates tingimustes maksustatavat väärtust leida.</p> <p>Teema on aktuaalne, kuna nii Riigikohus kui ka Euroopa Liidu Kohus on avaldanud seisukohti nõude loovutamise ja perioodiboonuste teemal. See näitab, et teema on problemaatiline ning kohati vastuoluline. Antud teemal on tehtud ettepanekuid käibemaksuseaduse muudatusteks ning ehtsa faktooringu maksustamise reguleerimiseks.</p> <p>Lõputöö eesmärk oli analüüsida maksustatava väärtuse leidmist käibemaksuseaduse tähenduses. Eesmärgi saavutamiseks autor:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Andis ülevaate maksustatavast väärtuses käibemaksuseaduse tähenduses.2. Analüüsis omatarbe maksustatavat väärtust.3. Analüüsis perioodiboonuste maksustatavat väärtust.4. Analüüsis nõude loovutamise maksustatavat väärtust. <p>Lõputöö eesmärk saavutati. Lõputöö tulemusena tuleks käibemaksuseaduse § 12 lg 8 esimest lauset muuta järgmiselt: maksustatav väärtus ei sisalda ostjale võimaldatavat hinnasoodustust, kui soodustust kohaldatakse ärilisel eesmärgil. Lisaks tuleks muuta käibemaksuseaduse § 12 lg 10 järgmiselt: nõude loovutamise maksustatava väärtuse moodustavad kõik tehingu toimumisel kokku lepitud tasud.</p> | |
| Võtmesõnad: käibemaks, maksustatav väärtus, perioodiboonus, nõude loovutamine, omatarve | |
| Võõrkeelsed võtmesõnad: Value-added tax, taxable value, periodic bonuses, assignment of claim, self-supply | |
| Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu | |
| Kaitsmisele lubatud | |
| Kolledži direktor: Uno Silberg | Allkiri: |
| Vastab lõputöö nõuetele | |
| Juhendaja: Tõnis Elling | Allkiri: |

SISUKORD

| | |
|---|----|
| SISSEJUHATUS | 3 |
| 1. KÄIBEMAKSU MAKSUSTATAV VÄÄRTUS | 6 |
| 1.1 Maksustatava väärtuse regulatsioon käibemaksuseaduses..... | 6 |
| 1.2 Omatarbe maksustatav väärtus..... | 14 |
| 2. MAKSUSTATAV VÄÄRTUS PERIOODIBOONUSTE JA NÕUETE LOOVUTAMISE KORRAL | 19 |
| 2.1 Perioodiboonuste maksustatav väärtus | 19 |
| 2.2 Maksustatav väärtus nõuete loovutamise korral | 24 |
| KOKKUVÕTE..... | 32 |
| SUMMARY | 35 |
| VIIDATUD ALLIKATE LOETELU | 36 |

SISSEJUHATUS

Maksustatava väärtuse määramine käibemaksuseaduse tähenduses on oluline, kuna tihti antakse kauba soetamisel või teenuse osutamisel hinnasoodustusi. Veel levinum on olukord, kus hinnasoodustusi antakse kauba või teenuse tegelikust võõrandamise hetkest tunduvalt hiljem. Hiljem antud hinnasoodustuste tulemusena võivad esineda aga ettevõtete raamatupidamises tehingute väärity kajastamised ning deklaratsioonide parandusi. Käibemaksuseaduses on küll välja toodud võimalus maksustatava väärtuse korrigeerimiseks, kuid seda juhul kui nimetatud soodustus on antud võõrandamise hetkel, hiljem antud soodustuse korral ei ole aga alati võimalik korrigeerimisi teha.

Teema on aktuaalne, sest maksustatav väärtus ning käibemaksuarvestuse perioodiboonuste ning nõuete loovutamise teemal on oma seisukohti avaldanud nii Riigikohus kui ka Euroopa Kohus, mis näitab, et maksustatava väärtuse teema on problemaatiline ning kohati vastuoluline. Antud teemal on tehtud ettepanekuid muuta Eesti käibemaksuseaduse § 12 lg 8 tõlgendust ning samuti on reguleerimata ehtsa faktooringu maksustamine Eestis.

Lõputöö teema on uudne, sest seda teemat ei ole varem Sisekaitseakadeemia teadustöö raames käsitletud. Antud teema analüüsimisel tehtud järeldused võivad olla seadusemuudatuse algatamise aluseks.

Probleemiks on see, et käibemaksuseadus ei anna piisavalt täpset regulatsiooni, kuidas erinevates tingimustes maksustatavat väärtust leida. Käibemaksuseadus annab küll perioodiboonuste korral maksustatava väärtuse korrigeerimiseks võimaluse, milleks on kreditarve koostamine, kuid alati pole kreditarve koostamine või korrigeerimisele viitamine võimalik. Nõuete loovutamise puhul on Riigikohus öelnud, et nõude loovutamine nimiväärtuses ei ole käive, kuid samas on jäänud täpsustamata, kuidas leitakse maksustatav väärtus, kui nõue loovutatakse kallimalt või odavamalt kui nimiväärtus.

Töö eesmärgiks on analüüsida maksustatava väärtuse määramise regulatsiooni käibemaksuseaduse tähenduses.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks püstitatakse järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade maksustatava väärtuse regulatsioonist käibemaksuseaduses.
2. Analüüsitakse omatarbe maksustatavat väärtust.
3. Analüüsitakse perioodiboonuste maksustatavat väärtust.
4. Analüüsitakse nõuete loovutamise maksustatavat väärtust.

Lõputöös kasutatakse analüütilist meetodit, võrdlevat meetodit ja võrdlevat ajaloolist meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse kirjanduse ja kohtulahendite analüüsi.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis on omakorda jagatud kahte alapeatükki. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu üldistest põhimõtetest ning maksustatava väärtuse olemusest sh ka sihtotstarbeliste toetuste maksustatava väärtuse leidmisest ja turuväärtusest. Esimese peatüki teises alapeatükis analüüsitakse omatarbe maksustatavat väärtust Eesti käibemaksuseaduse tähenduses. Antakse ülevaade nii kauba kui ka teenuse omatarbe maksustatavast väärtusest ning tuuakse ka erinevaid teemakohaseid näiteid.

Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse perioodiboonuste maksustatavat väärtust ja teise peatüki teises alapeatükis nõuete loovutamise maksustatavat väärtust. Perioodiboonuste puhul keskendutakse peamiselt hinnaboonustele, mida antakse teatud perioodi möödudes, mitte kauba soetamise hetkel. Nõuete loovutamise analüüsil lähtutakse käibemaksuseaduse erisättest ning ehtsa ja mitteehtsa faktooringu maksustamise erisusest. Samtugi antakse ülevaade nii ehtsa kui ka mitteehtsa faktooringu erisustest.

Lõputöös kasutatakse nii eesti- kui ka inglisekeelset erialakirjandust, sh teadusartikleid, Eesti Vabariigi seadusi ja Euroopa Liidu direktiive, samuti asjakohaseid Riigikohtu ja Euroopa Kohtu lahendeid.

1. KÄIBEMAKSU MAKSUSTATAV VÄÄRTUS

1.1 Maksustatava väärtuse regulatsioon käibemaksuseaduses

Maksustava väärtuse regulatsioon käibemaksuseaduse tähenduses on vajalik, kuna lisaks üldreeglile, mis on maksustatav väärtus, on seadusesse kirja pandud ka palju erisätteid, mida tuleb maksustatava väärtuse leidmisel jälgida. Lihtne vastus küsimusele, mis on maksustatav väärtus, on kauba või teenuse hind, mida me kauba või teenuse soetamisel maksame. Alati aga pole maksustatavaks väärtuseks müügihind. Näiteks omatarbe, perioodiboonuste või nõuete loovutamise korral on maksustatava väärtuse leidmine palju keerulisem. Selleks, et analüüsida omatarbe, perioodiboonuste ja nõuete loovutamise maksustatavat väärtust, tuleks esmalt anda ülevaade nii käibemaksu kohta üldiselt, kui ka maksustatavat väärtust reguleeriva käibemaksuseaduse paragrahvi kohta.

Käibemaks on kauba või teenuse lisandunud väärtuse maks. Käibemaksu käsitletakse Eestis lisandunud väärtuse maksuna eesmärgiga vabastada ettevõtjaid käibemaksukohustusest. Alates 1968. aastast kehtib lisandunud väärtuse põhimõte kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides. Lisandunud väärtuse maks on tarbija suhtes neutraalne. Kuna lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, jaotub maksusumma paljude ettevõtjate vahel. Kaup läbib enne lõpptarbijani jõudmist pika müügi ahela ning iga müügi ahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt.¹

Lisandunud väärtuse põhimõte on arusaadavam, kui vaadata seda läbi näite. Näiteks ettevõtja ostis puidutöökojast 1000 euro väärtuses materjali ning kuna puidutöökoda oli käibemaksukohustuslane, siis ta väljastas arve, millele lisas käibemaksu 20%, seega oli arvel summa 1200 eurot. Puidutöökoda deklareeris saadud käibemaksu summas 200 eurot ja tasus selle riigile. Ettevõtja, kes

¹ Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura 2009), lk 350

materjali ostis ehitas sellest nukumaja ning maja hinnaks kujunes 2500 eurot. Ka nukumaja valmistanud ettevõtja oli käibemaksukohustuslane ning arve väljastati koos käibemaksuga. Arvel märgitud summa oli seega 3000 eurot, sh käibemaksu 500 eurot. Eelnevalt oli ta materjali eest aga tasunud käibemaksu 200 euro väärtuses ning seda ta enam uuesti tasuma ei pea. Seega esitas ettevõtja deklaratsiooni, millel deklareeris makstud käibemaksuna 200 eurot ning tasuda jääb tal veel 300 eurot, st ettevõtja tasub käibemaksu vaid enda poolt lisatud väärtuse ulatuses.

Käibemaks on oma olemuselt universaalne tarbimismaks, millega maksustatakse kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Käibemaksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist, mitte maksumaksja isikust ehk käibemaksu suurus ei sõltu sellest, kas kaupa või teenust tarbib noor või vana, mees või naine ning seega on käibemaks objektiivne maks. Lisaks objektiivsusele ja universaalsusele on käibemaks ka perioodiline ja kaudne. Eestis on maksustamisperioodiks määratud kalendrikuu, kuid Euroopa Liidus on lubatud selleks perioodiks kuni üks aasta. Iga perioodi lõpus tuleb Maksu- ja Tolliametile esitada käibemaksudeklaratsioon, isegi olukorras, kus ettevõtte pole midagi deklaratsioonile kanda. Kuigi maksusumma deklareerib ja tasub ettevõtte, siis maksukoormuse kandjaks on siiski lõpptarbija. Selleks, et maksu paremini administreerida, on maksu kogujaks ja tasujaks määratud kauba või teenuse müüja.²

Riigile laekuv käibemaksu summa oleneb sellest, kuidas leitakse kauba või teenuse maksustatavat väärtust. Eristada on võimalik nii objektiivset kui ka subjektiivset maksustatavat väärtust. Objektiivse maksustatava väärtuse korral lähtutakse turuhinnast, soetusmaksumuselt või muudest samalaadsetest kriteeriumitest. Subjektiivne maksustatav väärtus tähendab kauba ostja või teenuse saaja poolt kauba või teenuse eest makstavaid summasid. Direktiiv lähtub reeglina sellest summast, mida klient tasub kauba või teenuse eest ehk

² Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura 2009), lk 349-350

subjektiivsest väärtused. Eesti käibemaksuseadus eelistab tihiti aga objektiivset väärtust.³

Maksustatava väärtuse leidmine pole aga alati lihtne. Käibemaksuseaduse tähenduses kuulub maksustatava väärtuse hulka kauba või teenuse müügihind ja kõik muu tasuna käsitletav, mille kauba võõrandaja on kauba või teenuse eest saanud või saab.⁴ Maksustatava väärtuse hulka arvatakse ka muud summad peale müügihinna, sh kõrvalkulud ning lõivud ja maksud, va Eestis või välisriigis makstav käibemaks, mida kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba soetajalt või teenuse saajalt tehinguga seoses nõuab.⁵ Samad tingimused sätestab ka Euroopa Nõukogu kuuenda direktiivi artikkel 73.⁶

Maksustatava väärtuse leidmise juures pole oluline, kas ostja maksab kogu ostuhinna vahetult müüjale või makstakse osa raha müüja korraldusel kolmandale isikule, näiteks müüja kulude või võlgade katteks. Samuti ei mõjuta maksustatava väärtuse leidmist asjaolu, et osa ostuhinnast kompenseerib kolmas isik ostjale või ostja eest. Selline on näiteks olukord, kus haigekassa tasub ostja eest osaliselt ravimite hinna või linnavalitsus kompenseerib üliõpilasele bussipiletid. Tavaliselt tasutakse kauba või teenuse eest rahalises vormis, kuid välistatud ei ole ka kauba või teenuse vahetamine teise kauba või teenuse vastu.⁷

Rahalises vormis tasumine võib toimuda nii sularahas kui ka ülekandega. Rahalise tasumise korral saab rääkida ka tasaarvestuse või väärtpaberi või muu rahaliselt hinnatava õiguse üleandmise korral ehk nõudeõiguse loovutamisel ja müüja võla ülevõtmisel ostja poolt. Mitterahalises vormis tasumiseks on olukord, kus kauba vastu antakse kaup, kauba vastu osutatakse teenus või teenuse vastu antakse kaup. Sellistes olukordades peavad mõlemad pooled arvestama üleantud kauba hinnalt käibemaksu ning maksustatav väärtus on mõlemal osapoolel sama. Kui eelnevates

³ Lind, K., „Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas käibemaksuseaduses“, *Juridica* (2007), nr 9, 639-650, lk 639-640.

⁴ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1 § 12 lg 1.

⁵ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1 § 12 lg 6¹.

⁶ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006.

⁷ Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura 2009), lk 388.

olukordades on tegemist vahetuslepinguga, siis olukorras, kus osa kauba või teenuse hinnast tasutakse rahalises vormis ja osa mitterahalises, maksustab raha maksnud pool käibemaksuga ainult vahetatud kauba või teenuse väärtuse ja raha saanud pool maksustab kogu tehingu maksumuse.⁸

Maksustatava väärtuse üldregulatsioon tundub esmapilgul lihtne ning arusaadav, kuid seaduses on sätestatud ka mitmeid erandeid, mis muudavad maksustatava väärtuse regulatsiooni keeruliseks. KMS § 12 on välja toodud erandid, mida ei loeta kauba või teenuse maksustatava väärtuseks ning lisaks ka erandid, mida käsitletakse kui maksustatavat väärtust. Näiteks arvestatakse KMS § 12 lg 2 kohaselt maksustatava väärtuse hulka ka maksukohustuslasele kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks antav sihtotstarbeline toetus. Sihtotstarbeline toetus arvatakse maksustatava väärtuse hulka juhul, kui toetus antakse konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks. Siinkohal on oluline, et toetuse ja kauba või teenuse hinna vahel oleks otsene seos ehk toote hinna vähenemine peab olema reaalselt mõõdetav.⁹

Sihtotstabeliste toetuste maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise kord on kehtestatud rahandusministri 30.03.2004 määrusega nr 41. Määruse § 2 lg 1 kohaselt, arvutatakse käibemaksu eraldi nii kauba või teenuse tegelikult käibemaksuta müügihinnalt kui ka sihtotstarbelise toetusena laekunud summalt.¹⁰ Raamatupidamuslikult vaadatakse sihtotstarbelise toetuse maksjat nagu eraldi isikut, kes kauba või teenuse eest tasu maksaks. Rahandusministri poolt kehtestatud määruse § 2 lg 2 täpsustab, et toetusena saadud summa sisaldab käibemaksu.¹¹ Ehk siis, kuna müügihinna ja toetuse kohta peetakse käibemaksuarvestust eraldi, siis on toetuse käibemaksuga maksustatavaks

⁸ Lehis, L. ja Lind, K., *Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus 2003), lk 277.

⁹ Lind, K., „Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas käibemaksuseaduses“, *Juridica* (2007), nr 9, 639-650, lk 641.

¹⁰ Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise korda, vastu võetud Rahandusministri määrusega 30.03.2004, jõustunud 01.05.2004 – RTL 2004, 39,656... 2009, 50, 745, § 2 lg 1.

¹¹ Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise korda, vastu võetud Rahandusministri määrusega 30.03.2004, jõustunud 01.05.2004 – RTL 2004, 39,656... 2009, 50, 745, § 2 lg 2.

väärtuseks summa, mis saadaks toetuse suuruse jagamisel 1.20-ga. Näiteks, kui toetust saadakse summas 1200 eurot, siis selle maksustatav väärtus on 1000 eurot ($1200/1,20$).

Eelnimetatud määruse § 2 lg 3 kohaselt kuulub sihtotstarbeliselt toetuselt laekunud rahasummalt käibemaks tasumisele koos kauba või teenuse tegelikult käibemaksuta müügihinnalt arvutatud käibemaksuga vastavalt käibemaksuseaduses sätestatud käibemaksu tasumise ajale.¹² Käibemaksuseaduse § 11 lg 3 kohaselt ei käsitleta kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks sihtotstarbelise toetuse saamist kauba või teenuse eest makse laekumisena.¹³ Eelnevatest sätetest tulenevalt, et teki käibemaksu tasumise kohustus toetuse saamise hetkest, vaid vastavalt sellel hetkel, mil tekib konkreetse kauba või teenuse käive. Toetuse eest makstav käibemaksukohustus tekib proportsionaalselt vastavalt sellele, kuidas tekib ettevõtja käive.

Näiteks, kui kohalik omavalitsus saab veebruari kuus 20 000 eurot sihtotstarbelist toetust, et alandada bussipiletite hindasid kõikidele selle omavalitsuse kooliealistele lastele, siis sellel hetkel pole veel transpordiettevõttel tekkinud käibemaksukohustust. Järgneval kuul müüb ettevõtte 50 sooduspiletit, mille hind on 2 eurot, täishinnaga pilet maksab 5 eurot. Hinnaalandus oli 3 eurot ning maksustatav väärtus seega 2,50 eurot ($3/1,2$). Seega kui müüdi 50 soodushinnaga piletit, siis sihtotstarbelist toetust maksustatakse 50 sooduspileti ulatuses ehk siis $50 \times 2,5 = 125$ eurot. Vastav summa tuleb ka käibemaksudeklaratsioonil deklareerida.

Kuna käibemaksuga maksustatakse tarbimist, siis moodustavad maksustatava väärtuse kõik kulutused, mida tarbija peab tegema, et soovitud kaupa või teenust tarbida. Maksustatavat väärtust suurendavad kõik preemiad, tulemustasud, jootrahad jne ning maksustatavat väärtust vähendavad hinnasoodustused,

¹² Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise korda, vastu võetud Rahandusministri määrusega 30.03.2004, jõustunud 01.05.2004 – RTL 2004, 39,656... 2009, 50, 745, § 2 lg 3.

¹³ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1 § 11 lg 3.

soodustused jms.¹⁴ Hinnasoodustuseks peetakse kauba või teenuse hinna alandamist võrreldes sama kauba teenuse või kauba tavapärase hinnaga. Hinnasoodustus võib väljenduda näiteks selles, kui ostja täidab teatud tingimused, mille tulemusena võimaldatakse talle soodsamat hinda või tagastatakse osa ostuhinnast. Näiteks kütuseettevõtte võib soodustuse tingimuseks seada, et kõik, kes ostavad aasta jooksul 200 liitrit kütust, saavad aasta lõpus ostuhinnast 5% tagasi.

Mitte iga hinnaalandus ei ole hinnasoodustus. Olukorras, kus toote hinda alandatakse näiteks seepärast, et kauba realiseerimistähtaeg on ületatud, kaup on defektne, ebakvaliteetne vms, on tegemist kauba turuhinna vähendamisega, mitte hinnasoodustusega. Hinnasoodustuse saamise tingimused peavad olema kõigile ühtsed. See ei tähenda, et kõikidele ostjatele peab rakenduma hinnasoodustust, vaid hinnasoodustus võib sõltuda ostu tingimuste täitmisest ning peab olema võimaldatud ärilisel eesmärgil.¹⁵ Ärilisel eesmärgil tähendab antud olukorras seda, et soodustuse eesmärk peab olema kas ettevõtte äritegevuse elavdamine, teatud kaubaartikli läbimüügi suurendamine, reklaam, püsiklientide sidumine vms.

Lisaks hinnasoodustustele ei arvestata maksustatava väärtuse hulka ka kauba ostjalt või teenuse saajalt tema nimel ja arvel tehtud kulude katteks tagasimaksena saadud summasid, mis on raamatupidamises kajastatud vahekontol ning korduspakendi maksumust.¹⁶ Sellised tehingud, mis kajastatakse vahekontodel on vahendatud maksed – näiteks võib advokaat maksta kliendi eest riigilõivu ning klient hüvitab selle hiljem. Vastav säte on kirjas ka käibemaksudirektiivi artiklis 79 punktis c. Korduspakendi ehk rahvakeeles taara maksumust ei arvestata maksustatava väärtuse hulka juhul, kui korduspakendile on määratud tagatisraha ja see reaalset ettevõttele korduskasutuseks tagastatakse.¹⁷

¹⁴ Lehis, L. ja Lind, K., *Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus 2003), lk 278.

¹⁵ Lehis, L. ja Lind, K., *Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus 2003), lk 314.

¹⁶ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1 § 12 lg 9 ja lg 11.

¹⁷ Eesti Maksu- ja Tolliamet „Maksustatav väärtus“ < <http://www.emta.ee/index.php?id=28459> > (09.12.2012).

Kui kaup võõrandatakse ärilisel eesmärgil tavahinnast madalama hinnaga, siis on üldreegli kohaselt kauba maksustatavaks väärtuseks müügihind. Erandlikuks on näiteks olukord kus kaup võõrandatakse tulumaksuseaduse mõistes seotud isikule turuväärtusest madalama hinnaga ja kauba soetamisel või teenuse saajal ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust või kui kauba võõrandajal või teenuse osutajal puudub sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus ning see tehing on maksuvaba käive. Lisaks on maksustatavaks väärtuseks turuhind ka olukorras, kus seotud isikute vaheline tehing on turuhinnast suurem ning kauba võõrandajal või teenuse osutajal puudub sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus.

Turuväärtus on käibemaksuseaduse § 12 lg 16 kohaselt kogusumma, mis kauba soetajal või teenuse saajal tuleks vaba konkurentsi tingimustes tasuda sellise kauba soetamiseks ja teenuse osutamiseks samal turustusetapil, kui kaupa võõrandatakse või teenust osutatakse, sõltumatule kauba võõrandajale või teenuse osutajale liikmesriigis, kus kauba võõrandamist või teenuse osutamist maksustatakse.¹⁸ Tuleb rõhutada asjaolu, et turuhinda rakendatakse vaid maksude kõrvalhoidmise või maksustamise vältimise tõkestamiseks. Vastav seadusesäte tuleneb käibemaksuseaduse § 12 lõikest 15¹⁹ Ehk siis, kui näiteks ehitusettevõtte juhatuse liikme õde soovib äriühingult, kellel pole sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust, osta ehitusmaterjali ning tasub selle eest suurema summa, kui on üldine turuväärtus, siis võetakse maksustatavaks väärtuseks turuhind. Näiteks turuhind on konkreetsel kaubal 100 eurot, kuid juhatuse liikme õde tasub materjali eest 120 eurot. Sellisel juhul maksustatakse saadud tulu käibemaksuga vaid 100 euro ulatuses.

Esmapilgul võib tunduda, et kui kaupa võõrandatakse või teenust osutatakse turuhinnast kõrgema hinnaga, siis ei seisne selles maksupettuse riski, kuna igapäevaselt tähendab suurem tasu suuremat tulu. Tegelikult on ka sellises olukorras reaalne oht maksupettusele. Näiteks olukord, kus ühele ja samal isikul on ettevõtte A häälte koguarvust 50% ning ettevõtte B häälte koguarvust samuti

¹⁸ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1 § 2 lg 6.

¹⁹ Rahandusministeerium „Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.01.2013)“, <<http://www.fin.ee/doc.php?103683>> (09.03.2013).

50%. Kaks äriühingut teevad omavahel tehingu, mille eest B maksab A'le suurema summa, kui on antud hetkel tehingu turuväärtus ning A'l puudub täielik sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, siis sellisel juhul saab äriühing A maha arvata proportsionaalselt suurema summa sisendkäibemaksu, kui ta oleks seda saanud teha siis, kui tehingu väärtus oleks olnud võrdne turuhinnaga.

Tulumaksuseaduse § 8 lg 1 kohaselt on isikud omavahel seotud, kui neil on ühine majanduslik huvi või kui ühel isikul on teise üle valitsev mõju. Näiteks on isikud seotud kui isikud on abikaasad, elukaaslased, otse- või küljjoones sugulased, isikud kellel on seaduses kindlaksmääratud suuruse ulatuses osalus äriühingus ning seega omavad nad ka õigus kasumile ja hääleõigus.²⁰ Mõistest tulenevalt võivad omavahel olla seotud füüsilised isikud kui ka füüsiline isik ja juriidiline isik.²¹ Näiteks on seotud isikud juriidilised isikud, kelle aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või kasumi saamise õigusest üle 50% kuulub ühele ja samale isikule või seotud isikutele.²²

Kokkuvõtvalt anti antud peatükis ülevaade käibemaksu üldistest põhimõtetest, mis on abiks teemast arusaamisel. Lisaks käibemaksu põhimõtetele selgitati ka maksustatava väärtuse olemust ning anti ülevaade käibemaksuseaduse § 12 maksustatava väärtuse erisätetes. Samuti selgitati rahandusministri määrusega kehtestatud sihtotstarbeliste toetuste maksustatava väärtuse leidmise korda. Maksustatav väärtus on enamasti müügihind, st et ka kõik lisatasud lisatakse maksustatava väärtuse hulka ning seega suurendavad igasugused lisatasud maksustavat väärtust ning igasugused hinnaalandused ja boonused alandavad käibemaksuga maksustatavat väärtust.

²⁰ Tulumaksuseadus, 15.12.199, jõustunud 01.01.2000 – RT I 2000, 58, 377 – RT I, 25.10.2012, 1 § 8 lg 1.

²¹ Rahandusministeerium „Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.04.2012)“ <<http://www.fin.ee/doc.php?103683>> (09.12.2012).

²² Tulumaksuseadus, 15.12.199, jõustunud 01.01.2000 – RT I 2000, 58, 377 – RT I, 25.10.2012, 1 § 8 lg 1 p 5.

1.2 Omatarbe maksustatav väärtus

Iga ettevõtte vajab oma äritegevuseks teatud kaupu, teenuseid, ruume jne. Äritegevuseks vajalikke kaupaid ja teenuseid võivad ettevõtted nõu äri rahade eest soetada ning seejuures on neil õigus maha arvata ostul tasutud käibemaksusumma. Äriühingu vara, mille soetamisel on 100% maha arvatud sisendkäibemaks, võib kasutada ainult äritegevusega seotud eesmärgil, kuid näiteks olukorras, kus ettevõttel on auto ning töötaja kasutab autot ka erasoitudeks, tuleb seda käsitleda omatarbena. Omatarve on ka näiteks ettevõttele kuuluvate ehitusmaterjalide andmine ettevõtte töötajale tema eluruumide remondiks. Kui ettevõtte annab oma vara töötajatele kasutada, siis on see võrreldav justkui teenuse osutamisega, mida tuleb käibemaksuga maksustada.

Siinkohal tuleks seletada omatarbe mõistet, mis tuleneb KMS § 2 lõikest 6. Omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse osutamine, kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Omatarbena saab sellist kauba võõrandamist või kasutamist käsitleda juhul, kui maksukohustuslane on sellelt kaubalt sisendkäibemaksu kas osaliselt või täielikult maha arvestanud.²³ Sisendkäibemaksu mahaarvamine on tõestuseks sellele, et kaupa kasutatakse ettevõtluse tarbeks. Kui kauba soetamisel on äriühing teadlik, et kaupa kasutatakse ainult ärilisel eesmärgil, siis arvab ta maha sisendkäibemaksu ja kui ta hiljem soovib seda kaupa anda töötajale kasutamiseks, siis peab ta sellelt kaubalt maksma omatarbelte tekkinud käibemaksu.

Omatarvet käsitletakse samuti käibena. Eeltoodud mõistes on välja toodud, et kauba omatarbe puhul on eelduseks sisendkäibemaksu mahaarvamine, kuid teenuste puhul see tingimus puudub. Oluline aspekt omatarbe käibe juures on ka see, et kaupa võõrandatakse või teenust osutatakse isiklikuks otstarbeks ja tasuta.

²³ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1 § 2 lg 6.

Kauba omatarbe maksustatavaks väärtuseks on käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artikkel 75 kohaselt maksukohustuslase teenuste osutamisega seotud kogukulu.²⁴ Eesti käibemaksuseaduses § 12 lõige 6 sätestab, et omatarbe maksustatav väärtus on võrdne kauba soetusmaksumusega või selle puudumisel omahinna või teenuse omahinnaga.²⁵

Toote soetusmaksumus koosneb ostukuludest, tootmiskuludest ja muudest kuludest, mis tehakse toote soetamisel.²⁶ Näiteks kui ettevõtte ostab endale arvuti, mis maksis 100 eurot ning sellele hinnale lisandus transpordikulu 20 eurot, siis töötajale eraotstarbeks arvuti kasutada andmisel on omatarbe maksustatavaks väärtuseks 120 eurot.

Juhul kui tootel puudub soetusmaksumus, siis on omatarbe maksustatavaks väärtuseks omahind. Omahinna moodustavad toote või teenuse ettevalmistamisega, tootmisega ja müügiga seotud kulud.²⁷ Ehk siis omahind koosneb kõikidest kulutustest, mis tooteühiku kohta tehakse. Näiteks kui ettevõtte tegeleb vormirõivast õblemisega ning tema oma töötajad kasutavad oma riiete õblemiseks äriühingu materjali, siis tekib sellest omatarbe ning maksustatava väärtuse moodustavad kõik nende rõivaste tootmiseks tehtud kulutused. Kauba omatarvet käsitletakse kui olukorda, kus töötaja saab ettevõttest tasuta kaupa, mida ta muidu peaks ostma ja mida teistel klientidel on võimalik tasu eest soetada.

Väga oluline omatarbe kui käibe tekkimise faktina on see, et äriühingu poolt töötajale pakutavat kaupa või teenust antakse tasuta. Seega omatarbega pole tegemist juhul, kui näiteks töötaja kasutab tööandja sõiduautot erasõitudeks ning maksab selle eest kokkulepitud tasu. Sellisel juhul on tegemist renditeenusega, mis on samuti maksustatav käive. Sõiduauto puhul pole oluline, et auto oleks äriühingu poolt täielikult välja ostetud. Omatarbeks loetakse ka kasutusrendil

²⁴ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006.

²⁵ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004–RT I 2004, 41, 278- RT I, 25.10.2012, 1.

²⁶ Raamatupidamise toimkonna juhendid alates 01.01.2013. RTJ4 < <http://www.rmp.ee/raamatupidamine/rtj/> (3. aprill 2013).

²⁷ „Omahind“ (2007), < www.tarkinvestor.ee/wiki/index.php/Omahind välja otsitud > (15.03.2013).

oleva sõiduauto kasutamist eraotstarbeks. Seda seepärast, et auto kasutusrendi puhul on tegemist ettevõtluse jaoks soetatud teenusega.²⁸

Euroopa kohus asus kohtuasjas nr C-258/95 seisukohale, et käibeks ei loeta seda, kui tööandja sõidutab töötajaid nende kodust töökohale ning selle eest tasu ei võta või kohustab oma töötajat tema isikliku sõiduautoga teisi töötajaid sõidutama, kuna muu transpordiga on see keeruline.²⁹ Antud kaasuses polnud ettevõtte auto soetamisel maha arvanud sisendkäibemaksu ning seega puudus alust ka omatarbe käivet sellises olukorras maksustata.

Eelnimetatud kohtulahendist tulenevalt on Euroopa Kohus kinnitanud, et omatarbe tekkimiseks peab ettevõtte olema maha arvestanud soetamisel tasutud käibemaksu. Euroopa Kohus kohtuasjas nr C-193/91³⁰ tõlgendas käibemaksudirektiivi nii, et sõiduauto kasutamine ettevõtluses ei ole maksustatav omatarbena, kui selle sõiduauto hooldamise ja kasutamisega seotud teenuste sisendkäibemaksu pole maha arvatud. Järelikult, kui sellise sõiduauto sisendkäibemaks on auto ostul maha arvatud, kuid näiteks remonditööde sisendkäibemaksu pole maha arvatud, siis ei saa seda sõiduauto kasutamist eraotstarbel käibemaksuga maksustada, kuna vastasel korral tekiks olukord, kus toimub käibemaksu käibemaksuga maksustamine.

Kui tööandja sõiduautot kasutatakse erasõitudeks, siis arvestatakse omatarbe maksustatavaks väärtuseks tulumaksuseaduses § 48 lõikes 8 sätestatud erisoodustuse hind, mis on 256 eurot. Kuna see summa sisaldab juba käibemaksu, siis tuleb eelnimetatud summa jagada 1,2'ga ($256/1,2$) ehk maksimaalne maksustatav väärtus oleks 213,33 eurot ning sellelt tuleks tasuda käibemaksu 42,67 eurot ($213,33 \times 0,20$).³¹ Selline on maksustatav väärtus juhul kui sõitude kohta ei peeta sõidupäevikut.

²⁸ Rahandusministeerium „Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.01.2013)“, <<http://www.fin.ee/doc.php?103683>> (09.02.2013).

²⁹ *Julius Fillibeck Söhne GmbH&Co. KG v Finanzamt Neutadt*, Case No 258/95, ECJ, Judgement, 16.10.1997.

³⁰ *Finanzamt München III v Gerhard Mohsche*, Case No 193/91, ECJ, Judgement, 25.05.1993.

³¹ Rahandusministeerium „Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.01.2013)“ <<http://www.fin.ee/doc.php?103683>> (28.03.2013).

Kauba soetamise on ettevõtjal võimalik otsustada, kas arvata sisendkäibemaks maha täies ulatuses või proportsionaalselt maksustatava ja maksuvaba käibe osas. Kui sisendkäibemaks on maha arvatud proportsionaalselt, siis ei ole alust maksustada omatarbel tekkivat käivet, sest soetamisel on ettevõtte arvestanud sellega, et soetatud vara kasutatakse nii eraeesmärgil kui ka ärieesmärgil.

Sõidupäeviku pidamise korral on maksustamiseks kolm võimalust. Kui sõiduauto on ettevõtluse tarbeks kasutusel 100% ja sellega ei teha erasõite, siis ei ole tegemist omatarbega ning käibemaksuga maksustamist ei toimu. Kui autot kasutatakse osaliselt erasõitudeks ning osaliselt ärielistel eesmärkidel ning töötaja ei hüvita ettevõtlusega mitteseotud sõitude osa, siis maksustatakse omatarbe võrdselt tulumaksuseadusest tuleneva erisoodustuse hinnaga. Kolmas olukord on selline, kus sõitude üle peetakse sõidupäevikut ning vastavalt sõidupäevikusse märgitud sõitude ulatuses hüvitab töötaja äriühingule kokkulepitud summa.³²

Käibemaksuseadus reguleerib selgelt sõiduauto omatarbe maksustatava väärtuse leidmise, kuid muude sõiduvahendite nagu veoautode, liinibusside või põllutöömashinade omatarbe maksustatava väärtuse määramise kohta puudvad regulatsioonid. Tulumaksuseaduses sätestatud erisoodustuse hinda siinkohal rakendada ei saa, vaid maksustatava väärtuse määramise aluseks võetakse käibemaksuseaduse § 12 lg 6 erisäte, mille kohaselt moodustab omatarbe maksustatava väärtuse teenuse omahind.³³ Teenuse omahind on teenuse osutamiseks tehtud kulude kogusumma. Tehtud kulude kogusumma moodustab kütusekulu, mida töötaja sõidukit erostatstarbel kasutades kulutuas. Juhul kui eelpool nimetatud sõiduvahendite puhul pole äriühing sisendkäibemaksu maha arvanud, siis ei teki nii nagu ka kaupade või sõiduautode puhul, omatarvet ega ka käivet.

Kui töötaja maksab ettevõttele tehtud sõitude eest, siis osutab äriühing tasu eest teenust ning see on maksustatav käive. Juhul kui maksuhaldur leiab, et maksupettuse eesmärgil on rakendatud turuväärtusest erinevat hinda, siis tuleks

³² Ulmre, A., *et al*, *Käibemaks I* (Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 79-81.

³³ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1 § 12 lg 6.

maksustamise aluseks võtta antud teenuse turuhind. Selleks, et teha kindlaks, kas makstav tasu sõiduki kasutamise eest on turuväärtusest erinev, tuleks võrrelda sarnase transpordivahendi rendile andmise hinda mitteseotud isikute vahel toimunud tehingutes. Juhul kui puudub võrreldav tehing, siis on maksustatavaks väärtuseks teenuse omahind.³⁴

Kuna omatarve on samuti käive, siis rakenduvad omatarbe suhtes kõik käibemaksuseaduses sisalduvad soodustused ja maksuvabastused nii nagu ka tavakäibe korral.³⁵ Näiteks on raamatu või perioodika väljaande tasuta võõrandamine töötajale on omatarve ning see maksustatakse alandatud käibemaksumääraga ehk 9%-lise käibemaksumääraga või annab ettevõtte töötajale üürile mingi ruumi ettevõtte tegevuskohas, siis rakendatakse üüritehingule maksuvabastus.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et omatarvet vaadeldakse käibena, kuna omatarbe puhul osutab ettevõtja töötajale teenust või võõrandab kaupa. Kui kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest hüvitab töötaja ettevõtjale teatud summa, siis ei saa tehingut maksustada nõ omatarbe käibena. Kõige keerulisem on eraotstarbel sõiduauto kasutamise omatarbe maksustatava väärtuse leidmine. Ettevõtte võib maksustatava väärtuse leidmise aluseks võtta tulumaksuseadusest tuleneva sõiduauto erisoodustuse piirmäära või arvestada maksustatavat väärtust vastavalt sõidupäevikule. Et maksustada omatarvet, peab olema selle kauba või teenuse eest tasutud käibemaks ettevõtte käibemaksukohustusest maha arvatud ning tööandja peab ettevõtluse tarbeks soetatud vara kasutama eraotstarbel.

³⁴ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1 § 12 lg 17.

³⁵ Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 55.

2. MAKSUSTATAV VÄÄRTUS PERIOODIBOONUSTE JA NÕUETE LOOVUTAMISE KORRAL

2.1 Perioodiboonuste maksustatav väärtus

Jaemüüjate, tootjate ja hulgimüüjate üheks müügi elavdamise viisiks on kujunenud hinnasoodustuste andmine. Hinnasoodustused ning teatud perioodi eest antavad perioodiboonused meelitavad tarbijaid ostma ning suurenenud müük elavdab ettevõtete majandustegevust, mõjub reklaamina ning võib siduda ettevõttega püsikliente. Hinnasoodustusi on mitmeid – soodustusi on võimalik anda kauba võõrandamise või teenuse osutamise hetkel kui ka peale kauba võõrandamist või teenuse osutamist, kui müüja seatud tingimused saavad täidetud. Käibemaksuseaduses on reguleeritud hinnasoodustuse andmine ja maksustatava väärtuse määramine tehingu toimumise hetkel. Probleemid tekivad siis, kui soodustusi antakse peale teatud perioodi möödumist või tingimuse saabumist.

KMS § 12 lg 8 kohaselt ei sisalda maksustatav väärtus ostjale võimaldatavat hinnasoodustust, kui soodustust kohaldatakse kauba müümise või teenuse osutamise ajal ning ärilisel eesmärgil.³⁶ Hinnasoodustuse võrra maksustatava väärtuse korrigeerimise võimaldamise tehingu toimumise hetkel sätestab ka Euroopa Nõukogu kuuenda direktiivi artikkel 79.³⁷ Sättest tulenevalt peab soodustus olema antud hetkel, mil kaup reaalselt üle anti, et oleks võimalik soodustuse võrra alandada kauba või teenuse maksustatavat väärtust. Maksustatava väärtuse alandamiseks soodustuse võrra, peab soodustus olema antud lisaks tehingu toimumise hetkele ka ärilisel eesmärgil ning seostatav konkreetse arvega.

³⁶ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1 § 12 lg 8.

³⁷ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006.

Selleks et võita püsikliente on ettevõtted järjest enam hakanud kasutama soodustusi, mida antakse mingi perioodi möödudes või tingimuste täitmisel. Kahjuks Eesti seadus otseselt sellist võimalust, et hiljem maksustatavat väärtust vähendada, ette ei näe. Samas käibemaksudirektiivi artikkel 90 lõige 1 sätestab, et juhul kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaks määratud tingimustel.³⁸

Järelikult puudub käibemaksuseaduses alus maksustatava väärtuse alandamiseks hinnasoodustuse võrra peale seda, kui teenus on osutatud või kaup soetatud, kuid direktiivist lähtudes on maksustatava väärtuse muutmise ka hiljem lubatud ning tulenevalt Euroopa Liidu ühtsest käibemaksusüsteemist, tuleks vastav säte üle võtta ka Eesti käibemaksuseadusesse.

Kuigi konkreetne seadusesäte, mis kehtiks selgesõnaliselt maksustatava väärtuse alandamise osas peale tehingu toimumist puudub, on siiski käibemaksuseaduses kirjas kaks sätet, mille alusel on korrigeerimine siiski võimalik. Need kaks paragrahvi ei loo konkreetset korrigeerimise alust, kuid lubavad teatud perioodi möödudes teha arvetele parandusi ning ühtlasi kohustavad maksukohustuslast muutma ka vastavaid käibedeklaratsioone. Hinnasoodustuse andmisel peale perioodi möödumist ongi tegelikult tegemist esialgse väärtuse alandamisega ehk siis kui alandatakse maksustatavat väärtust, siis tuleb vastavalt muuta ka tehingu aluseks olevat algdokumenti. Niisiis võib hilisema korrigeerimise korral võtta aluseks käibemaksuseaduse §29 lõike 7 või § 37 lõige 5.

Käibemaksudirektiivi artiklile 90 lõikele 1 vastab kaudselt käibemaksuseaduse § 29 lg 7, mis kohustab maksukohustuslast esitama kreditarve, kui esialgne arve tühistatakse või muudetakse. Kreditarve võib esitada juhul, kui sellel on konkreetne viide arvele, mida korrigeerida soovitakse.³⁹

³⁸ Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006, artikkel 90 lg 1.

³⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1, § 29 lg 7.

Kui väärtuse muutmiseks esitatakse kreditarve, siis tuleb vastavalt muudatustele teha parandused ka käibedeklaratsioonis. Juhul kui ostja on käibemaksukohustuslane, siis on tema kohustus korrigeerida maha arvamisele kuulunud sisendkäibemaksu, kuna ostu hetkel on ostja arvanud maha sisendkäibemaksu suuremas summas, kui ta kokkuvõtteks tasub. Kreditarve esitamise kohustus on müüjal.

Esineb olukordi, kui soodustus antakse näiteks kvartali põhiselt ning seega tuleks maksustatava väärtuse korrigeerimiseks esitada iga sellel perioodil väljastatud arve kohta kreditarve. See on aga keeruline ning tihti on peaaegu et võimatu tuvastada, millise konkreetse arve kohta tagantjärele soodustust kohaldatakse. Näiteks hulгимüüjate puhul on kreditarve väljastamine iga korrigeeritava arve kohta ülemäära kulukas ja ajamahukas. Käibemaksuseaduse kommentaarides on selgitatud, et maksukohustuslasel on õigus väljastada ka üks kreditarve mitme arve kohta.⁴⁰ Sellisel juhul tuleb kreditarvele märkida kõikide sellel perioodil väljastatud arvete numbrid.

Tallinna Ringkonnakohtu kaasuses number 3-08-1863 oli äriühingul sõlmitud tarnelepingud erinevate kauplustega ning tarnelepingutes olid kirjas hinnakokkulepped kauba hinna ja hinda mõjutavate asjaolude suhtes. Kauplused olid kohustatud äriühingule maksma kvartali jooksul ostuboonuseid ostetud kauba maksumusest. Maksuhalduri seisukoht oli, et boonuste maksmisel puudub seos kauba võõrandamisega ning boonuseid ei saa siduda konkreetse arvega. Ringkonnakohtu seisukoht ühtis äriühingu seisukohaga, et ostjale võimaldatud ostuboonuste näol on tegemist kauba hinna alandamisega, mis vähendab kauba maksustatavat väärtust ning lisas, et ostuboonus on siiski seostatav konkreetse tehinguga, kui seda boonust antakse kvartalis korra teatud protsendina kaupade summeeritud ostusummalt. Sellisel juhul on boonuse võrra antud hinnaalandust

⁴⁰ Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 268-269.

kõikidele selles kvartalis toimunud tehingutele ning boonust saab siduda kõikide kvartalis esitatud arvetega.⁴¹

Käibemaksudirektiivis on kirjas, mis on maksustatav väärtus ning mida peab iga liikmesriik selle määramisel ja korrigeerimisel arvestama. See kuidas iga liikmesriik maksustatava väärtuse määramist ja korrigeerimist reguleerib, on iga liikmesriigi enda otsustada, kuid siiski peavad vastavad toimingud olema kooskõlas käibemaksudirektiiviga. Eestis on maksustatava väärtuse korrigeerimiseks nagu eelpool mainitud kaks alternatiivset meetodit: kreditarved ja tarne soetaja poolt esitatud arve.⁴²

Kreditarve, mille esitab müüja, esitamiseks tuleneb seaduslik alus käibemaksuseaduse § 29 lõikest 7 ning ostjale annab arve esitamise õiguse käibemaksuseaduse § 37 lõige 5. Kauba soetaja võib esitada kauba müüjale arve juhul, kui selles on eelnevalt kokku lepitud ning maksukohustuslane seda kokkulepet aktsepteerib. Sellise arve esitamisega saavutatud tulemus on sama, mis kreditarvega. Müüja eest arve esitamisel tekib ostjal riigi ees kohutus arvel näidatud käibemaksusumma ulatuses ja ning müüjal tekib sisendkäibemaksu mahaarvamuse õigus. Kreditarve korral on olukord vastupidine, kuid summad jäävad täpselt samaks.⁴³

Enamasti nõutakse arvete korrigeerimiseks kreditarveid, kui kreditarvega samaväärne arvete korrigeerimise viis on ka ostja poolt esitatavad boonused. Kuna mõlema arve puhul on tulemus sama, siis on ka halduskolleegium asjas nr

⁴¹ *AS AbeStock kaebus Maksu- ja Tolliamti Põhja maksu- ja tollikeskuse 11. juuni 2008. a maksuotsuse nr 12-5/555 tühistamiseks*, haldusasi nr 3-08-1863, Tallinna Halduskohus, kohtuotsus 07.10.2009.

⁴² Huberg, M., „Käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine. Uus kohtupraktika.“, *EML ajakiri MaksuMaksja*, 2010.

< <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=859> > (06.01.2013).

⁴³ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 25.10.2012, 1.

3-3-1-22-07 märkinud, et kreditarve asemel võib kasutada ostja poolse arve esitamist.⁴⁴

Kui Eestis käibemaksuseaduses on maksustatava väärtuse korrigeerimine kitsendatud, siis Euroopa Liidu õigusaktide kohaselt ei ole oluline, kas hinnasoodustust võimaldati tehingu toimumisel või hiljem ning samuti pole määrav, mil viisil soodusutust anti. Maksumaksjal on kohustus tehingu maksustatavat väärtust korrigeerida, olenemata sellest, kas see suurendab või vähendab tema maksukohustust. Euroopa Kohtus on seisukohal, et maksustatava väärtuse korrigeerimist tuleb võimaldada ka juhul, kui hinnasoodustust ei anta otse ostjale vaid nt tootja võimaldab edasimüüjal kohaldada hinnasoodustust ning maksab talle hinnasoodustusest tuleneva kauba väärtuse vahe.

Euroopa Kohtu lahendis C-317/94⁴⁵ võimaldas tualettarvete tootja edasimüüjale hinnasoodustuse kohaldamist tingimusel, et ostja tagastab edasimüüjale kolm toote pakendit ning saab selle tulemusena osa ostuhinnast tagasi. Kampania kestis teatud perioodi vältel. Antud kaasuses toimis skeem selliselt, et toodet müüs edasimüüja ning tagastas ka ostjale tühjade karpide esitamise eest raha. Eelnevalt oli tootja selle tagastatava summa edasimüüjale hüvitanud. Euroopa Kohus lubas edasimüüja müügihinnast maha arvata tootja poolt tasutud tagastamisele kuuluva summa ning seeläbi vähendada edasimüüja maksustatavat väärtust.

Selles Euroopa Kohtu lahendist tõlgendati kuuendat direktiivi artiklit 79 punkti a ja artiklit 90 lõiget 1 selliselt, et see lubab korrigeerida maksustatavat väärtust ka pikema perioodi vältel tagasiulatuvalt ning korrigeerimisel ei oma tähtsust arve olemasolu, vaid piisab soodustust võimaldava kupongi, toote karbi vms tagastamisest müüjale.⁴⁶ Tootepakendi tagastamise puhul ongi maksustatava väärtuse korrigeerimise aluseks see sama pakend, mitte Eesti käibemaksuseaduses maksustatava väärtuse korrigeerimiseks nõutav kreditarve.

⁴⁴ OÜ Niiter kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 15. mai 2006. a maksuotsuse nr 12-5/169 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-22-07, Riigikohtu Halduskolleegium, kohtuotsus 30.05.2007.

⁴⁵ *Gibbs v Commissioners of customs and excise*, Case No C-317/94, ECJ, Judgement, 24.10.1996.

⁴⁶ Huberg, M., „Käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine. Uus kohtupraktika.“, *EML ajakiri MaksuMaksja*, 2010,

< <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=859>> (06.01.2013).

Eelpool mainitud ringkonnakohtu lahendis nr 3-08-1863 tõlgendati aga kuuenda direktiivi artikli 90, käibemaksuseaduse § 12 lõiget 8, § 29 lõiget 7 selliselt, et need sätted kehtivad konkreetse tehingu kohta ning korrigeeriv arve peab olema esitatud konkreetse arve kohta ning sisaldama viidet korrigeeritavale arvele.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et Eesti käibemaksuseadusest tulenevalt on maksumaksjal kaks võimalust tehingu maksustatava väärtuse korrigeerimiseks peale tehingu toimumist – kreditarve ja nõ ostja poolt väljastatud boonuserve, kuid konkreetne alus väärtuse muutmiseks käibemaksuseaduses puudub. Selline olukord, kus seaduses on kirjas vaid säte, mis lubab väärtust korrigeerida tehingu toimumisel, võib tekitada maksumaksjates segadust ning arusaamatusi, kuna direktiiv annab hilisemaks korrigeerimiseks õiguse. Käibemaksuseaduses leiab maksustatava väärtuse paragrahvi alt vaid kitsenduse, mis välistavad hilisemaid parandusi, mis on kuuenda direktiivi ja Euroopa Kohtu praktika näitel lubatud.

Lisaks nähtub eelnevast analüüsist, et Eesti õigusloomes käsitletakse käibemaksudirektiivi tunduvalt kitsamalt, kui seda teeb Euroopa Kohus ning juhul kui kreditarvet pole võimalik siduda konkreetse arvega, siis pole ka maksustatava väärtuse korrigeerimine võimalik. Selline olukord on vastuolus Euroopa Liidu õigusaktidega ning puudused käibemaksuseadusest tuleks kõrvaldada. Käibemaksuga maksustatavaks väärtuseks on siiski tegelik väärtus, mida lõpptarbija kauba eest maksab ning sellises ulatuses tuleb tehingut ka maksustada. Eelnevast analüüsist lähtudes teeb autor ettepaneku muuta käibemaksuseaduse § 12 lõike 8 esimest lauset järgmiselt: maksustatav väärtus ei sisalda ostjale võimaldatavat hinnasoodustust kui soodustust kohaldatakse ärilisel eesmärgil. Fakt, et soodustus tuleks kohaldada kauba müümise või teenuse osutamise hetkel on liialt kitsendav ning vastuolus üldreegliga, mille kohaselt moodustab maksustatava väärtuse summa, mis realselt tehingu eest saadi.

2.2 Maksustatav väärtus nõuete loovutamise korral

Kui ettevõttel tekib palju nõudeid, siis võivad need nõuded muutuda ettevõtte jaoks koormavaks ning nõuete võrra on ettevõttel ka vähem rahalisi vahendeid

ärитеgevuseks. Sellises olukorras on lihtne lahendus loovutada oma nõue kolmandale isikule, kes tegeleb võla sissenõudmisega ning maksab isikule, kes nõude loovutas enne nõude laekumist kokkulepitud summa. Antud olukorras on maksustatava väärtuse leidmiseks käibemaksuseaduses kirjas erisäte, kuidas maksustada nõude loovutamist ehk faktooringut.

Faktooring ehk nõude loovutamine on finantstehing, mille käigus üks ettevõtte müüb oma laekumata arve kolmandale isikule. Laekumata arve võib edasi müüa tema nimiväärtuses kui ka nimiväärtusest kõrgema või madalama hinnaga. Võlaõigusseadusest tulenevalt eristatakse kahte liiki faktooringuid – ehtsad ehk regressiõiguseta ja mitteehtsad ehk regressiõigusega faktooringud. Eesti käibemaksuseaduses kirja pandud erisäte aga loob maksustamise aluse vaid mitteehtsale faktooringule.⁴⁷ Eesti õigusloomes tuleb lähtuda mitte ainult siseriiklikest õigusaktidest, vaid ka Euroopa õigusaktidest ning kohtupraktikast, kuid siinkohal paraku Eesti siseriiklik õigusakt on vastuolus Euroopa õigusaktide ja kohtupraktika rakendamisega.

Käibemaksuseadus § 12 lg 10 kohaselt on faktooringuteenuse maksustatav väärtus lepingutasu ja arvete käitlemise tasu. Faktooringuteenus on nõude loovutamine kolmandale isikule, mille käigus sõlmitakse faktooringuleping. Faktooringuleping on oma olemuselt finantseerimistehing, mille käigus faktooring ehk nõude omandaja tasub nõude eest esmasele nõude omanikule juba enne nõude täitmist võlgniku poolt.⁴⁸ Sättest tulenevalt osutab faktooring klientidele nõude üle võtmisega teenust ning nõuet tema nimiväärtuses ei maksustata, vaid maksustatakse nõude üleandmisega osutatud teenuseid.

Faktooringulepingu mõiste leiame võlaõigusseaduses § 256 lõige 1. Faktooringulepinguga kohustub üks isik ehk faktooringu klient loovutama teisele isikule ehk faktooringule rahalise nõude kolmanda isiku ehk faktooringuvõlgniku vastu. Rahaline nõue tuleneb lepingust, mille alusel nõude omaja müüb faktooringuvõlgnikule oma majandus- või kutsetegevuses eseme või osutab

⁴⁷ Varul, P., *et al Võlaõigusseadus II kommenteeritud väljaanne* (Tallinn, Juura, 2007), lk 116-

⁴⁸ Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 293.

teenuse, faktor aga kohustub tasuma nõude eest ja kandma nõude täitmata jätmise riisikot või teisel juhul andma faktoringu kliendile nõude täitmise arvel krediiti, nõuet faktoringu kliendi jaoks valitsema ja teostama sellest tulenevaid õigusi, sh korraldama nõudest tulenevalt raamatupidamist ja nõude sisse nõudma.⁴⁹ Võlaõigusseadus kirjeldab küll täpselt, mis on faktoringuleping, kuid lepingutasu ja arvete käitlemise tasu mõisteid ei kasuta. Arvete käitlemise tasu loetakse korduvaks tasuks, mida tasutakse iga kord kui nõue üle antakse. Lepingutasu on nõ ühekordne tasu, mis makstakse ainult lepingu sõlmimise hetkel.⁵⁰ Kahe seaduses nimetatud tasu peamine erinevus on selle esinemise sageduses.

Tulenevalt VÕS jagame faktoringu liigid peamiselt kaheks. Esimene pool, mis viitab täitmata jätmise riisiko ülevõtmisele, kehtib ehtsale faktoringule ning teine pool võlaõigusseaduse §256'st mitteehtsale faktoringule. Kahte liiki saab omavahel eristada nende õigusliku olemuse poolest, millest tulenevalt on erinevad ka faktoringulepingu poolte õigused ja kohustused. Ehtsa faktoringu puhul saab faktor ehk nõude uus omanik nõude omanikuks ning võtab endale üle ka kogu riski, mis tekib sellest, kui nõue jäätakse täitmata. Lisaks õigustele kaasnevad ka kohustused ning sellest tulenevalt ehtsa faktoringu faktor kohustub tasuma faktoringu kliendile nõude eest teatud summa. Enamasti ei ole see summa nimiväärtuses vaid sellest on maha arvatud faktori tasu. Ehtsal faktoringul on müügilepingu tunnused.⁵¹

Ehtsa faktoringu loovutamisel ei osuta faktor kliendile teenust, vaid ostab temalt nõude nimiväärtusest odavamalt ning nõude täitmata jätmise risk langeb samuti temale. Faktor saab kasu hinnavahest ning seetõttu ei osuta faktor tasu eest teenust, kuna ta ei pea nõuet kliendi huvides valitsema. Käibemaksuga saab aga maksustada vaid teenust, mida on osutatud tasu eest ehk teenuse osutaja peab

⁴⁹ Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 53, 336 – RT I, 08.07.2011, 6.

⁵⁰ Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 294.

⁵¹ Varul, P., *et al Võlaõigusseadus II kommenteeritud väljaanne* (Tallinn, Juura, 2007), lk 117.

sama selgelt eristatavat rahaliselt hinnatavat hüve teenuse osutamise eest, kui seda tasu ei saada, siis ei ole tegemist teenusega, mis oleks käibemaksu objektiks.⁵²

Mitteehtsa faktooringu puhul ei omanda faktor nõuet, vaid omandab õiguse kliendile kuuluvat nõuet tema huvides valitseda.⁵³ Kuna faktor nõuet ei omanda, vaid omandab ainult valitsemise õiguse, siis erinevalt ehtsast faktooringust, ei lähe talle üle ka nõude täitmata jätmise riisiko. Ebaehtsat faktooringut võib käsitleda ka kui lepingut, millega faktor kohustub andma kliendile nõude arvelt krediiti ning seda nõuet tema huvides valitsema ja sisse nõudma, lisaks korraldama kliendi nõudega seotud raamatupidamist.⁵⁴ Nõude valitsemine tähendab seda, et faktor tegutseb kellegi teise majandustegevuse huvides. Nõude omandamisel annab faktor kliendile krediiti ning nõue ise on justkui selle krediidi tagatiseks, sellised tunnused on omased ka laenulepingule. Kuna faktor pole üle võtnud nõude täitmata jätmise riski, siis on tal õigus see nõue teatud aja jooksul faktooringu kliendile tagastada.

Praktikas on kasutusel veel mitmeid erinevaid faktooringu liike, mille nimetused sõltuvad juba nende spetsiifilisest eesmärgist või poolte õiguste ja kohustuste eripärast.⁵⁵ Faktooringute maksustamise eesmärgil tuleb erinevat liiki faktooringuid eristada, sest käibemaksuseaduse alusel maksustatakse ainult faktooringuteenuseid ehk mitteehtsa faktooringut.

Riigikohtu lahendist nr 3-3-1-47-10 tuleneb oluline seisukoht nõude loovutamise maksustamise osas. Kaasusest nähtuvalt soetas üks äriühing teiselt kinnisasja. Kinnisasja soetamisel võttis soetaja üle ka teise äriühingu laenulepingu, mis oli sõlmitud kolmanda isikuga ning ülevõetud laenulepingu summa oli võrdne tasuga, mida kinnisasja endisele omanikule maksti. Kokkuvõtvalt ostis isik kinnisasja hinnaga, mis oli võrdne eelmise omaniku poolt laenuks võetud summaga. Nõude täitamata jätmise riisiko langes ostjale. Maksuhaldur jõudis seisukohale, et kinnisasja soetaja on osutanud laenulepingu ülevõtmisega müüjale teenust ning

⁵² Varul, P., *et al Võlaõigusseadus II kommenteeritud väljaanne* (Tallinn, Juura, 2007), lk 117.

⁵³ sama

⁵⁴ sama

⁵⁵ Varul, P., *et al Võlaõigusseadus II kommenteeritud väljaanne* (Tallinn, Juura, 2007), lk 116.

maksustas selle tehingu käibemaksuga. Riigikohus leidis aga, et nõude loovutamisel või võla ülekandmise korral toimub isikute asendamine võlasuhtes, mille puhul võlasuhte iseloom ja sisu ei muutu ning võlasuhte poolte vahetamine ei ole ettevõtluse käigu hüve osutamine.⁵⁶ Kui kinnisasja uus omanik oleks ostnud kinnisasja kõrgema või madalama hinnaga, kui oli laenusumma, siis oleks saanud üks osapooltest tehingust kasu ning tegemist oleks olnud teenuse osutamisega tasu eest ning seda tehingut oleks saanud maksustada käibemaksuga. Rahaline nõue iseenesest pole iseseisvalt tarbitav hüve.

Riigikohus lähtub oma seisukohas faktist, et laenukohustust ei võetud ole konkreetselt kindlaks määratud tasu eest. Ehtsale faktooringule omaselt ei makstud nõude üle võtmisel lisatasusuid, vaid kohustus võeti üle tema nimiväärtuses ning nõude täitmata jätmise risk langes ostjale. Eelnimetatud riigikohtu lahend nr 3-3-1-47-10 võtab selgelt üle Euroopa Liidu Kohtu lahendi nr C-305/01, mille kohaselt võrdsustatakse nii ehtne kui ka mitteehtne faktooring.

Nõude loovutamise maksustatav väärtuse leidmise probleem muutus aktuaalseks Riigikohtu lahendi 3-3-1-47-10 ilmumisel. Nimelt on selles kaasuses Riigikohus otsuse langetamisel tuginenud Euroopa Liidu Kohtu praktikale ning käibemaksudirektiivile, kuid käibemaksuseaduse § 12 lõige 10 ning Euroopa õigusaktid pole omavahel kooskõlas. Käibemaksuseadus eristab faktooringu liike tulenevalt võlaõigusseadusest ning tuginedes võlaõigusseaduses sätestatud liigitusele, on käibemaksuseadusesse kirja pandud faktooringuteenuse maksustatava väärtuse leidmise erisäte. Võlaõigusseaduse liigitus põhineb riski ülemineku faktil, kuid Riigikohtu lahendis nr 3-3-1-47-10 viidatud Euroopa Liidu Kohtu lahend C-305/01 jätab riski ülemineku asjaolu kõrvale ning peab oluliseks kokkulepet eraldi tasu maksmises.

Euroopa Liidu Kohtu kaasuses C-305/01 importis osapool A sõidukeid ning müüs neid läbi oma poolt loodud turustusvõrgu. Osapool B võttis faktooringulepinguga osapoole A ees kohustuse omandada A sõidukite tarnetest edasimüüjate vastu

⁵⁶ OÜ Järvevarad kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna Maksu- ja tollikeskuse 3. september 2009. a maksuotsuse nr 12.2-3/5837-13 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-47-10, Riigikohtu Halduskolleegium, kohtuotsus 12.08.2010.

tekkivad regressiõiguseta nõudeid koos täitmata jätmise riskiga. Kokkuleppe kohaselt rakendus tagatise maksmise kohustus, kui teatud perioodi möödudes ei suutnud B tasumata nõuet sisse nõuda. Lisaks oli B' l kohustus sisse nõuda ka muid regressiõigusega nõudeid. B kohustus A' le tasuma omandatud nõuete nimiväärtuse, millest arvati maha osapoolte pool kokku lepitud tasud – faktooringutasu ning delkreedere tasu nõuete nimiväärtusest, mida pidi maksuma vaid juhul, kui võlgnik nõuet tähtaegselt ei tasunud.⁵⁷

Eelpool kirjeldatud kaasus oli keeruline ning ei sarnanenud traditsioonilisele nõude loovutamisele. Euroopa Kohtus võrdsustas mitteehtsa ning ehtsa faktooringu, mis senini on olnud teoorias kaks eraldiseisvat tehinguliiki, mille maksustamine toimus samuti erinevalt. Kohus leidis, et oluline pole mitte riski üleminemise fakt, vaid tasu maksmises kokkuleppimise küsimus. Nimetatud kaasuses esinesid kindlaks määratud tasud, mis olid nõudega seotud ning sellest tulenevalt ei pea faktooringuteenusega seotud tasu olema traditsiooniline lepingutasu või arvete käitlemise tasu, vaid tegemist võib olla mistahes kokkulepitud tasuga ning selline tasu ei pea olema makstud mitteehtsa faktooringu üleminekul, vaid seda võib maksta ka ehtsa faktooringu korral.⁵⁸ Kohus selgitas, et nii ehtsa kui ka mitteehtsa faktooringu puhul on tegemist teenusega, mis tegeleb võlgade sissenõudmisega.

Jätakuks eelnimetatud kohtulahendile ilmus 2011. aastal nõ täiendav Euroopa Liidu Kohtu otsus C-93/10.⁵⁹ Antud kohtuasjas oli tegemist olukorraga, kus äriühing A omandas endale pangalt maksetähtaja ületanud ning laenulepingu ülesütlemisest tekkinud nõuded. Müügilepingu alusel müüs äriühing A nimetatud nõuded äriühingule B. Müügilepinguga läksid äriühingule B üle ka nõuete tasumata jätmisega kaasnev risk ning õigus saada endale kõik nõuetega kaasnevad maksed. Müüja vabanes kõikidest nõuetega seotud õigustest ja kohustustest. Nõuded müüdi nimiväärtusest madalama hinnaga.

⁵⁷ *Finanzamt Gros-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*, Case No C-305/01, ECJ, Judgement, 26.06.2003.

⁵⁸ sama

⁵⁹ *Finanzamt Essen-NordOst v GFKL Financial Services AG*, Case No C-93/010, ECJ, Judgement, 27.10.2011.

Euroopa Liidu Kohus leidis, et maksustatava käibe tekkimiseks oleks pooled pidanud kokku leppima eraldi rahalises tasus või muu vastutasu osas. Antud kaasuses ei teostanud nõude loovutaja majandustegevust, kuna ta ei saanud selle tehingu eest eraldi kokkulepitud tasu. Nõuded küll võõrandati nimiväärtusest madalamalt, kui kuna puudus kokkulepe eraldi tasu maksmise osas, siis ei saa seda vaadata, kui teenust, mille eest oleks saadud kasu. Kui ettevõtte, kes nõuded omandab, teeb seda omal riisikol ja nimiväärtusest madalama hinnaga, siis ta ei paku võõrandajale teenust ning selline tehing pole käibemaksuga maksustatav.

Eelnevast analüüsist lähtuvalt tugineb käibemaksuseaduse § 12 lg 10 osas võlaõigusseaduse § 256'le, mille kohaselt eristatakse peamiselt kaht liiki faktooringuid – ehtsad ja mitteehtsad. Käibemaksuseadus sätestab § 12 lõikes 1, et maksustatava väärtuse moodustavad müügihind ja kõik muu tasuna käsitletav ning samas lõikes lisab ka märkuse, et sätet ei kohaldata § 12 lõikes 10. Lõige 10 on faktooringuteenuse maksustatava väärtuse määramise erisäte, mille kohaselt moodustavad faktooringuteenuse maksustatava väärtuse lepingutasud ning arvete käitlemise tasud, mis võivad olla ka muud tasud, milles osapooled on omavahel kokku leppinud. Erisättes on aga sätestatud tingimused, mis on omased ainult mitteehtsale faktooringule ning seega ei kuulu ehtne faktooring Eesti käibemaksuseaduse kohaselt maksustamisele.

Lähtudes Euroopa Liidu Kohtu otsustest, mis on arvesse võtnud ka käibemaksudirektiivi, saab ehtsa ja ebaehtsa faktooringu omavahel võrdsustada ning seega olenemata, mis liiki vastav faktooring on, saab seda käibemaksuga maksustada.

Kuna Eesti kuulub Euroopa Liitu, siis peab sinne seadus- ja õigusloome lähtuma ka Euroopa Liidu õigusaktidest ning arvesse võtma Euroopa Liidu Kohtu praktikat. Analüüsist lähtuvalt tuleks Eesti käibemaksuseaduses sätestatud erisäte § 12 lg 10 kohandada ümber nii, et see ei looks kitsendavaid tingimusi faktooringu maksustatava väärtuse määramiseks.

Kokkuvõtvalt eristab Eesti käibemaksuseadus kahte tüüpi faktooringuid –ehtsad ja mitteehtsad. Ehtsat ja mitteehtsat faktooringut eristatakse riski ülemise fakti

põhjal. Kui nõude täitamata jätmise risk läheb täielikult üle uuele nõude omanikule, siis on tegemist ehtsa faktooringuga ning kui täitmata jätmise risk jääb faktooringu kliendi kanda ning uus nõude omanik ainult valitseb loovutatud nõuet kliendi huvides, siis on tegemist mitteehtsa faktooringuga. Direktiivis sätestatud faktooringu kohta kehtiv artikkel ei erista Euroopa Liidu Kohtu praktikast tulenevalt, ehtsat või mitteehtsat faktooringut lähtuvalt riski üleminekust. Oluline on fakt, kas nõude üleminekul on kokku lepitud eraldi tasude maksmises või mitte. Kuna Eesti käibemaksuseadus peab oluliseks riski üle minemist, siis saab maksustada Eestis lähtuvalt käibemaksuseadusest ainult mitteehtsat faktooringut.

KOKKUVÕTE

Lõputöö teemaks oli maksustatava väärtuse leidmine käibemaksuseaduse tähenduses. Maksustatava väärtuse määramine käibemaksuseaduse tähenduses on oluline, kuna tihti tuleb maksustatavat väärtust korrigeerida peale tehingu toimumist või moodustavad maksustatava väärtuse muud kõrvaltasud, mida teenuse osutamise eest saadakse. Sellistes olukordades on oluline järgida seadust, kuid on olukordi, mil seadus ei ole kooskõlas teiste õigusaktidega. Töö kirjutamisel lähtus autor Eestis kehtivast käiberegulatsioonist ning selle võrdlemisest käibemaksudirektiivi, Euroopa Liidu Kohtu ning Riigikohtu lahenditega.

Teema on aktuaalne, kuna antud teemal on seisukohti avaldanud nii Euroopa Kohus kui ka Riigikohus, mis viitab sellele, et antud teema on problemaatiline ning kohati ka vastuoluline.

Probleemiks on see, et käibemaksuseadus ei anna piisavat täpset regulatsiooni sellele, kuidas leida erinevates olukordades maksustatavat väärtust. Nimelt perioodiboonuste maksustatava väärtuse ja faktooringuteenuse maksustatava väärtuse määramise erisätted on kitsendavad ning liiga üldised.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida maksustatava väärtuse määramise regulatsiooni käibemaksuseaduse tähenduses. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade maksustatava väärtuse regulatsioonist käibemaksuseaduses. Maksustatava väärtuse moodustab müügihind ja lisaks kõik muu tasuna käsitletav, mida kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel ostjalt saab. Hinnasoodustuste korral alandatakse maksustatavat väärtust hinnasoodustuse võrra kauba võõrandamise hetkel. Tulumaksuseaduse mõistes seotud isikute

vahelised tehingud maksustatakse turuväärtuses, maandamaks maksupettuse riski. Faktooringuteenuse maksustatavaks väärtuseks on lepingutasud ning arvete käitlemise tasud. Omatarbe maksustatava väärtuse leidmisel arvestatakse soetusmaksumust ning selle puudumisel omahinda.

Teiseks uurimisülesandeks oli analüüsida omatarbe maksustatavat väärtust. Omatarbe on ettevõtte kauba või teenuse töötajale eratarbeks kasutada andmine. Omatarvet käsitletakse ettevõtte käibena ning sellest tulenevat tasutakse omatarbelt ka käibemaksu. Kui üldreegli kohaselt on käibemaksuseaduses kauba maksustatavaks väärtuseks soetusmaksumus või omahind, siis sõiduautode puhul on olukord keerulisem, sest sõiduautode maksustatava väärtuse leidmisel on aluseks tulumaksuseaduse mõistes erisoodustuse hind. Omatarbe maksustamise aluseks on faktid, et töötaja kasutab ettevõtte vara tasuta eraotstarbel ning ettevõtte on selle vara soetamisel maha arvanud sisendkäibemaksu.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida perioodiboonuste maksustatavat väärtust. Käibemaksuseadus lubab käibemaksuga maksustatavat väärtust alandada hinnasoodustuse võrra, kui hinnasoodustus võimaldatakse ostjale kauba võõrandamise või teenuse osutamise hetkel. Hilisemaks maksustatava väärtuse alandamiseks puudub käibemaksuseaduses alus, kuid kui tõlgendada käibemaksuseaduse § 29 lõiget 7 ja § 37 lõiget 5 laiemalt, siis on arvete muutmine ehk siis ka maksustatava väärtuse alandamine peale tehingu toimumist võimalik. Euroopa Liidu kuues direktiiv sätestab, et käibemaksuga maksustatavat väärtust peab olema võimalik vähendada ka peale tehingu toimumist. Seega on käibemaksuseadus ja Euroopa Liidu õigusakt omavahel vastuolus.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida nõuete loovutamise maksustatavat väärtust. Eesti käibemaksuseadus eristab tuginedes võlaõigusseaduse kommentaaridele kahte faktooringute tüüpi – ehtsad ja mitteehtsad. Peamiseks erinevuseks on riski ülemineamise fakt. Nimelt kas nõude loovutamise lähed nõude täitmata jätmise risk üle faktoorigile või jääb faktooringu kliendile. Eesti käibemaksuseadus näeb ette vaid mitteehtsa faktooringu maksustamise ehk erisätte kohasel on faktooringuteenuse maksustatavaks väärtuseks lepingutasud ja

arvete käitlemise tasud, mis on omased ainult mitteehtsale faktooringule. Direktiiv ei liigita faktooringuid selle põhjal, kas täitmata jätmise risk langeb uuele omanikule või mitte. Direktiivi kohaselt on oluline, kas nõudel loovutamisel on eraldi kokku lepitud tasude maksmisses. Seega saab direktiivi mõistes faktooringuid maksustada, olenemata faktooringu liigist. Siinkohal on ka käibemaksuseadus ja Euroopa Liida õigusaktid taaskord vastuolus.

Lõputöö eesmärk täideti. Autor analüüsis maksustatava väärtuse leidmist käibemaksuseaduse tähenduses. Analüüsi tulemusena leidis autor, et käibemaksuseaduse § 12 lõiget 8 tuleks muuta nii, et see ei seaks kitsendusi maksustatava väärtuse alandamiseks peale tehingu toimumist. Autor muudaks käibemaksuseaduse § 12 lõike 8 esimest lauset järgmiselt: maksustatav väärtus ei sisalda ostjale võimaldatavat hinnasoodustust, kui soodustust kohaldatakse ärilisel eesmärgil.

Lisaks eelnimetatud sättele tuleks täiendada ka § 12 lõiget 10 nii, et see oleks kooskõlas Euroopa Liidu õigusaktide ja kohtupraktikaga. Kuna võlgade sissenõudmise teenus on maksuvaba, siis on autoripoolne seadusesätte muudatus järgmine: nõude loovutamise maksustatava väärtuse moodustavad kõik tehingu toimumisel kokku lepitud tasud. Analüüsi tulemusel on autor jõudnud seisukohale, et praeguse käibemaksuseaduse § 12 on vastuolus Euroopa Liidu õigusaktiga.

Edaspidi vajab põhjalikumat analüüsi erinevate ettevõtlust toetavate toetuste maksustamine ja nende toetuse maksustamise regulatsioon.

SUMMARY

Diploma thesis is written on a title “Calculating the taxable value in terms of the Value-Added Tax Act”. Thesis is written in Estonian and consists of 37 pages. Author has used 25 referred sources, including theoretical literature, legislation and court decisions.

The purpose of the diploma thesis is to analyze determining taxable value in terms of Value-Added Tax Act. To achieve the aim the author:

1. Gives an overview of taxable value in terms of the Value- Added Tax Act.
2. Analyzes taxable amount of self-supply.
3. Analyzes taxable amount of periodic bonuses.
4. Analyzes taxable amount of assignment of claim.

Topic is actual, because Supreme Court of Estonia and Court of Justice of the European Union had expressed views about taxable value of assignment of claim and periodic bonuses. It shows that the topic is problematic and sometimes contradictory. On this topic has made proposals to amend the Estonian Value-Added Tax Act and regulate the taxation of „true“ factoring.

The objective of the thesis was achieved. As the result of the thesis the author has made the following proposal to clause 12 (8) and 12 (10) of the Value Added Tax Act. The first sentence in this clause should be: taxable value shall not include price discounts allowed to the customer if such discounts are applied for commercial purposes. Also there should be amendment in clause 12 (10): taxable value of assignment of claim forms all agreed payments.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn, Juura 2009).

Lind, K., „Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas käibemaksuseaduses“ , *Juridica* (2007), nr 9, 639-650, lk 639-640.

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

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

Lehis, L. ja Lind, K., *Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus 2003).

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

Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamise ja maksustamise korda, vastu võetud Rahandusministri määrusega 30.03.2004, jõustunud 01.05.2004 – RTL 2004, 39,656... 2009, 50, 745.

Eesti Maksu- ja Tolliamet „Maksustatav väärtus“
<<http://www.emta.ee/index.php?id=28459>> (09.12.2012).

Tulumaksuseadus, 15.12.199, jõustunud 01.01.2000 – RT I 2000, 58, 377 – RT I, 25.10.2012, 1 § 8 lg 1.

Rahandusministeerium „Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.04.2012)“ <<http://www.fin.ee/doc.php?103683>> (09.12.2012).

Raamatupidamise toimkonna juhendid alates 01.01.2013. RTJ4 <<http://www.rmp.ee/raamatupidamine/rtj/>> (3. aprill 2013).

„Omahind“ (2007), <www.tarkinvestor.ee/wiki/index.php/Omahind_välja_otsitud> (15.03.2013).

Julius Fillibeck Söhne GmbH&Co. KG v Finanzamt Neutadt, Case No 258/95, ECJ, Judgement, 16.10.1997.

Finanzamt München III v Gerhard Mohsche, Case No 193/91, ECJ, Judgement, 25.05.1993.

Ulmre, A., *et al, Käibemaks I* (Sisekaitseakadeemia, 2006).

Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003).

AS AbeStock kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 11. juuni 2008. a maksuotsuse nr 12-5/555 tühistamiseks, haldusasi nr 3-08-1863, Tallinna Halduskohus, kohtususs 07.10.2009.

Huberg, M., „Käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine. Uus kohtupraktika.“, *EML ajakiri MaksuMaksja*, 2010<
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=859>> (06.01.2013).

OÜ Niiter kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 15. mai 2006. a maksuotsuse nr 12-5/169 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-22-07, Riigikohtu Halduskolleegium, kohtuotsus 30.05.2007.

Gibbs v Commissioners of costoms and excise, Case No C-317/94, ECJ, Judgement, 24.10,1996.

Varul, P., *et al Võlaõigusseadus II kommenteeritud väljaanne* (Tallinn, Juura, 2007).

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

OÜ Järvevarad kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna Maksu- ja tollikeskuse 3. september 2009. a maksuotsuse nr 12.2-3/5837-13 tühistamiseks, haldusasi nr 3-3-1-47-10, Riigikohtu Halduskolleegium, kohtuotsus 12.08.2010.

Finanzamt Gros-Gerau v MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, Case No C-305/01, ECJ, Judgement, 26.06.2003.

Finanzamt Essen-NordOst v GFKL Financial Services AG, Case No C-93/010, ECJ, Judgement, 27.10.2011.