

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anti Saluste

LIISINGUTEHINGUTE KÄIBEMAKSUSTAMINE JA
SELLEGA KAASNEVAD PROBLEEMID

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag iur

Tallinn 2013

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri eesti keeles: Liisingutehingute käibemaksustamine ja sellega kaasnevad probleemid Töö pealkiri võõrkeeles: Value added taxation of leasing transactions and the problems thereof	
Töö autor: Anti Saluste	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lühikokkuvõte: Lõputöö teema on aktuaalne, sest liisingutehingud kaasati maksuvaba käibe hulka 2004 aastal pärast Euroopa Liiduga liitumist ja sellega ei ole eriti praktilisi kogemusi. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 45 leheküljest. Autor on kasutanud 16 materjali. Lõputöö eesmärgiks on anda ülevaade liisingutehingute käibemaksustamisest ja sellega kaasnevatest probleemidest Eestis ja Euroopa Liidus. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest.2. Antakse ülevaade liisingutehingutest ja liisingutehingute käibemaksustamisest.3. Analüüsitakse liisingutehingute maksustamisest ühendusesiseste tehingute puhul.4. Analüüsitakse liisingutehingute maksustamist komplekstehingute puhul. <p>Liisingulepinguid eristatakse kasutus- ja kapitalirendi alusel. Kapitalirendi tunnuseks on vara ost-müük, ehk selle soetamine rendilepingu alusel, kasutusrendi puhul on majanduslikuks sisuks vara rentimine piiratud ajaks ilma selle soetamiseta. Ühendusesiseste tehingute puhul selleks, et teenuse osutamise kohta oleks võimalik lugeda teenuse osutamise kohaks, peab sellel olema piisav tegutsemisaeg ning vastav struktuur, mis hõlmab enda all antud teenuse osutamiseks vajalikke tehnilisi ja inimressursse. Selliseid teenuseid mis hõlmavad liisinguid ja liisingueseme kindlustamist samaaegselt tuleb käsitada sõltumatute teenustena käibemaksuga maksustamise mõttes.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, kapitalirent, kasutusrent, Euroopa Kohus, kohtupraktika	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>value added tax, capital lease, operating lease, European Court, judicial practice</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. KÄIBEMAKSU JA LIISINGULEPINGU MÕISTE	6
1.1 Käibemaksu olemus	6
1.2 Liisingutehingud ja liisingutehingute käibemaksustamine	15
2. EUROOPA KOHTUPRAKTIKA LIISINGUTEHINGUTE KÄIBEMAKSUSTAMISEL	23
2.1 Euroopa kohtupraktika ühendusesiseste tehingute puhul.....	23
2.2 Liisingutehing ja kindlustamine kui kaks eraldi seisvat teenust Euroopa kohtupraktikas	30
KOKKUVÕTE.....	41
VIIDATUD ALLIKAD	44

SISSEJUHATUS

Liisingutehingud on tänapäeval sellised finantstehingud millega puutuvad peaaegu kõik oma elu jooksul kokku, liisides siis kas auto, korteri või muu eluks vajaliku.

Käibemaksuseadus § 16 lõige 2 punkt 1 sätestab, et liisingutehingud kuuluvad maksuvaba käibe hulka. Liisingutehingute puhul jääb kauba enda hind puutumatuks, maksuvaba käibe tekitab intress ja muud peale kauba enda hinna tasutavad summad, üldjuhul on intress tasu finantsteenuse eest. Liisingutehingud kaasati valitsuse poolt maksuvaba käibe alla alates Eesti liitumisest Euroopa Liiduga.

Autor valis antud teema selle aktuaalsuse tõttu, samuti puuduvad selle teema kohta põhjalikud praktilised kogemused ja kohtupraktika antud teema kohta on minimaalne. Autorile teadaolevalt seda teemat varem Sisekaitseakadeemias käsitletud lõputööna. Finantsteenuste maksustamine on aktuaalne kuna liisingutehingud kaasati maksuvaba käibe hulka 2004 aastal pärast Euroopa Liiduga liitumist ja sellega ei ole eriti praktilisi kogemusi. Samuti on teema aktuaalne kuna käibemaks on riigi üks suurimaid maksutuluna laekuvaid makse.

Lõputöö teema on uudne kuna liisingutehingud on tänapäeva ühiskonna lahutamatuks osaks, siis käesolev töö annab ülevaate liisingutehingute maksustamisega kaasnevatest probleemidest ja murekohtadest. Uurimustöö annab vastuseid millistele seaduse sätetele lähtuda ja mida järgida nimetatud tehingute korrektsel maksustamisel.

Liisingutehingute maksustamine on Eestis tekitanud mitmeid probleeme. Üks probleemidest on olnud maksustatava väärtuse määramine intresside maksustamisel. Nimelt kuni 2004 aasta 30. aprillini arvati maksustatava käibe hulka ka intressid, hetkel kehtiva käibemaksuseaduse § 12 lõike 8 ei arvata kauba võõrandamisel makstavat intressi kauba käibe maksustatava väärtuse hulka. Eestis

on probleeme tekkinud ka maksustatava väärtuse määramisega sõiduautode liisingulepingute lõpetamisel, kui liisinguvõtja ostab jääkväärtusega liisinguobjekti liisinguandjalt välja. Samuti on probleemiks see, et kehtiv seadus otsesõnu ei kehtesta enam kasutus- ja kapitalirendi legaaldefiniitsioone, eristatakse vaid formaalsel alusel teenuse osutamist ja kauba võõrandamist. Euroopa ühendusesiseste tehingute puhul on tekitanud küsimusi käibe tekkimise koha määramine.

Lõputöö eesmärgiks on anda ülevaade liisingutehingute käibemaksustamisest ja sellega kaasnevatest probleemidest Eestis ja Euroopa Liidus.

Töö eesmärgi saavutamiseks:

1. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest.
2. Antakse ülevaade liisingutehingutest ja liisingutehingute käibemaksustamisest.
3. Analüüsitakse liisingutehingute maksustamisest ühendusesiseste tehingute puhul.
4. Analüüsitakse liisingutehingute maksustamist komplekstehingute puhul.

Uurimismeetoditest kasutatakse lõputöö koostamiseks kvalitatiivset meetodit. Uurimustulemuseni jõudmiseks analüüsitakse ja võrreldakse kogutud andmeid. Antud lõputöö puhul on tegemist teoreetilise uurimustööga, kus esimeses osas antakse teemast teoreetiline ülevaade ning teises osas analüüsitakse teemakohaseid Euroopa Kohtu lahendeid.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kahte alapeatükki.

Lõputöö esimeses peatükis kirjeldatakse esmalt käibemaksu olemust ja üldisi põhimõtteid. Antakse ülevaade Eestis kehtivast käibemaksuseadusest ja toodete ja teenuste käibemaksuga maksustamise skeemist. Seejärel antakse ülevaade kasutus- ka kapitalirendist ja nendega seotud mõistetest. Samuti antakse üldine ülevaade üldisest käibemaksustamisest Eestis, antakse ülevaade, kuidas toimub käibemaksu arvestamine nimetatud teenuste puhul.

Lõputöö teises peatükis analüüsitakse erinevaid Euroopa Kohtu lahendeid ning käsitletakse seal üles kerkinud liisingutehingute maksustamise probleeme. Esimeses alapeatükis analüüsitakse maksustatava väärtuse määramist liisingutehingute puhul ning liisingutehingute käibemaksustamist ühendusesiseste tehingute puhul. Teises alapeatükis analüüsitakse liisingutehingut komplekstehinguna ehk kui liisinguleping hõlmab endas ka lisateenust. Euroopa Kohtu lahendi põhjal antakse ülevaade, kuidas toimub liisingutehingute maksustamine antud juhtudel ja analüüsitakse sellega seonduvaid küsimusi.

Lõputöös kasutatavad allikad on Euroopa Kohtu lahendid, Euroopa Liidu õigusaktid, käibemaksuseadus ja erialane kirjandus.

1. KÄIBEMAKSU JA LIISINGULEPINGU MÕISTE

1.1 Käibemaksu olemus

Kauba müüki on maksustatud juba Vanas-Roomas ja Egiptuses, kui makse korjati turgudel ja oksjonidel müüdavatelt kaupadelt. Tänapäevaks on kadunud ära selline ühelaadne maksustamine vaid on määratud kindlad reeglid mille alusel maksustatakse kauba ja teenuse müüki, antud maksu tuntakse kaasaja ühiskonnas käibemaksu nime all.

Eestis, kui ka kõigis teistes Euroopa Liidu liikmesriikides puudub käibemaks, käibemaksu nime all kasutatakse meil lisandunud väärtuse maksu nagu sätestab ka käibemaksuseaduse §1 lg 2, et käibemaksu näol on Eestis tegemist lisandunud väärtuse maksuga.

Kaupade või teenuste müügi käibelt võetavaid makse tunti juba antiikajal. Varasematel aegadel domineerisid üksikutelt kaupadelt või teenustelt võetavad maksud, kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. Sajandil. Euroopas kehtestati müügitakse ulatuslikult näiteks Esimese maailmasõja ajal ja selle järel. Tol ajal kasutati müügitakse administreerimiseks maksumärke. Müügitakse võisid olla kas mitmeetapilised kumulatiivsed maksud (st maksustati kõik müügitasandid, sisendkäibemaksu maha ei arvatud) ja üheetapilised maksud (näiteks maksustati ainult tootmist, hulgitakse või jaemüüki). Sõjaeelses Eestis oli samuti kasutusel müügitakse, mis tol ajal kandis läbikäigumaksu nime.¹

Lisandväärtuse maks on suhteliselt nüüdisaegne nähtus. Esimesena kehtestati lisandväärtuse maks Prantsusmaal 1954. aastal. Alates 1968. aastast toimib lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides, kõik muu süsteemiga müügitakse tuli kaotada. Samas näiteks Ameerika Ühendriigid

¹ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 352.

kasutavad jätkuvalt „vanamoodsat“ müügimaksu ning puuduvad märgid selle kohta, et nad kavatseksid lisandväärtuse maksu omaks võtta.²

Eestis kehtestati lisandväärtuse maksuna toimiv käibemaks esmakordselt Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrusega nr 209 (RT 1990, 14, 158), mis jõustus 1. jaanuaril 1991. Alates 1. jaanuarist 1992 on käibemaks kehtestatud seadusega. Kokku on meil olnud juba neli erinevat käibemaksuseadust.³

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse igat müügietappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Lisaks käibemaksule on olemas ka muid tarbimismakse, näiteks aktsiisid, hasartmängumaks, lõbustusmaks, välismaal ka näiteks kindlustusmaks, kinnisasja võõrandamise maks, mitmesugused kulutusmaksud. Osa spetsiifiliste tarbimismaksudega maksustatavaid kaupu ja teenuseid on käibemaksust vabastatud, näiteks hasartmängud ja kindlustusteenused. Aktsiisikaupu maksustatakse ka käibemaksuga, sealjuures aktsiisisumma suurendab käibemaksuga maksustatavat väärtust. Käibemaks erineb teistest tarbimismaksudest ka selle poolest, et käibemaks hõlmab kõiki müügitasandeid ja maksuobjektiks on kauba või teenuse väärtus.⁴

Käibemaks on objektiivne maks, maksu suurus oleneb kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta tavaliselt vahet, kes on müüja või ostja (mõned erandid on seotud impordi maksuvabastusega). Käibemaks on perioodiline maks, Eestis on käibemaksu perioodiks üldjuhul üks kuu. Euroopa Liidus lubatakse ka kuni aastapikkusi maksustamisperioode. Käibemaks on kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Raske oleks ette kujutada olukorda, kus ostja peaks kaupluses pärast ostude sooritamist läbima veel teise kassa, kus ta tasuks ostudelt käibemaksu.⁵ Ostja maksab müüja müügihinnas sisalduvat käibemaksu ning müüjal on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise hinna tasumist, mida on

² Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 353.

³ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 353.

⁴ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 349.

⁵ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 349.

suurendatud käibemaksu võrra. Riigi ees vastutab maksu tasumise eest müüja. Kauba või teenuse turuhinnaks loetakse hind, mis sisaldab käibemaksu. Lepingute tõlgendamisel eeldatakse, et kui ei ole teisiti kokku lepitud, siis sisaldab lepingus määratud hind käibemaksu.⁶

Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Selleks, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele. Lisandväärtuse maks kehtib alates 1968. Aastast kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides. Üleminek lisandväärtuse maksule oli tingitud sellest, et varem kasutusel olnud eri tüüpi müügi maksud takistasid kaupade vaba liikumist, sest maksukoormus ja kauba hind sõltusid käivate arvust ja müüjate staatusest. Lisandunud väärtuse maksu põhimõttel toimuv käibemaks on tarbija suhtes neutraalne. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, maksusumma jaotub paljude ettevõtjate vahel. Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist pika müügi ahela. Iga müügi ahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annabki toote müügi hinnale vastava käibemaksusumma.⁷

Lisandunud väärtuse maksu objektiks on maksustatavad tehingud – kaupade ja teenuste käive ning kaupade import. Kaupade omandiõiguse üleandmist ning teenuste osutamist nimetatakse kaupade ja teenuste käibeks. Direktiiv sätestab kaupade käibe mõiste, milleks on materiaalse vara omandiõiguse üleandmine.⁸

Lisandunud väärtuse arvutamiseks on põhimõtteliselt võimalik kasutada kolme meetodit. Esimene meetod (otsese mahaarvamise meetod) on sarnane tulumaksu arvutamisega – ettevõtja müügi käibest lahutatakse maha sama perioodi ettevõtjate kulud ja saadud vahe maksustatakse käibemaksuga. Teise meetodi (lisamise meetodi) puhul arvutatakse lisandunud väärtuse eri kululiikide kaupa (näiteks palgad, kasumid, rent ja intress) ja liidetakse kokku. Euroopa Liidus on kasutusel kaudse mahaarvamise meetod, mille kohaselt ei arvutata lisandunud väärtust mitte maksubaasina, vaid maksusumma kaudu – müügi käibelt arvutatud käibemaksust arvutatakse maha ostukäivetelt tasutud käibemaks

⁶ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 350.

⁷ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 350.

⁸ Pulk, S. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*, (Tallinn: Juura, 2001), lk 18.

(sisendkäibemaks). Sisendkäibemaks arvatakse maha kohe kauba või teenuse soetamisel, mingit amortiseerimist ega kaubakulu arvestamist ei toimu. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub arvete alusel. See tähendab, et lisandunud väärtuse arvutamisel ei lähe kuluna arvesse ainult selline kaup või teenus, millelt müüja maksis käibemaksu. Lisandunud väärtus võib teatud perioodil olla ka negatiivne, sel juhul tuleb sisendkäibemaksu ja arvestatud käibemaksu vahe maksumaksjale tagastada.⁹

Idealis peaks käibemaks olema sümmeetriline ja neutraalne, s.t. koormama võrdselt ja samaaegselt kõiki tarbimisväärtusi. Praktikas on siiski kõrvalekaldumised neutraalsuspritsiibist tavalised, kusjuures eesmärgid võivad olla nii haldus-, majandus-, kui ka sotsiaalpoliitilised.¹⁰

Oma ettevõtluse tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu nimetatakse sisendkäibemaksuks. Lisandväärtuse maksu teistest tarbimismaksudest eristab just sisendkäibemaks. Sisendkäibemaks välistab kumuleerumise, ning sellest tulenevaid moonutusi majandusprotsessides. Sisendkäibemaks on registreeritud maksukohustuslase poolt:

- Teiselt maksukohustuslaselt soetatud kauba või saadud teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks.
- Imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks.
- Ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuse, millelt käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaks.
- Ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurk-tehinguga soetatud kauba maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaks.¹¹

Käibemaks on objektiivne maks. Kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline

⁹ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 350-351.

¹⁰ Tammert, P. *Maksundus*, 3 ümbertöötatud trükk. (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 259.

¹¹ Käibemaksuseadus 10.12.2003. jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I 2010, 22, 108

või juriidiline isik, resident, või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik. Tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Käibemaksuga ei maksustada müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi tarbimisele. Sellepärast erineb käibemaksuseaduses kasutatav ettevõtluse definitsioon teistes seadustes kasutatavast definitsioonist ning maksukohustus on pandud ka näiteks riigiasutustele ja mittetulundusühingutele, kes pakuvad tarbijatele samasuguseid kaupu ja teenuseid nagu äriühingud, kuigi kaupade müügil ja teenuste osutamisel puudub otsene äriline eesmärk.¹²

Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Käibemaksu neutraalsuse tagamiseks on käibemaksuseaduses ette nähtud näiteks sellised eritingimused nagu impordi ja omatarbe maksustamine, maksuhalduri õigus korrigeerida seotud isikutele müüdud kaupade ja teenuste maksustatavat väärtust, dotatsioonide lisamine maksustatavale väärtusele, sisendkäibemaksu korrigeerimise reeglid, kohustus maksta käibemaksu likvideerimisjaotistelt jne.¹³

Kui kauba või teenuse soetamisel arvatakse sisendkäibemaks maha, aga kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel käibemaksu ei maksta, siis saab isik alusetu konkurentsieelise. Kui aga juhtub nii, et maksumaksjal ei ole temast mitteolenevatel põhjustel (mõnikord võib kumulatsiooni põhjuseks olla ettevõtja hooletus või rumalus näiteks ei registreerita ennast õigel ajal käibemaksukohustuslaseks, ei vormistata korrektseid arveid või ei kasutata maksuseaduses lubatud skeemi) lubatud maksustatava käibe tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, siis tekib käibemaksu kumulatsioon ning maksumaksja satub teistega võrreldes halvemasse olukorda. Kumulatsioon toob endaga kaasa osalise topeltmaksustamise, sest käibemaksuga maksustatakse toodet, mille soetamisel juba on käibemaksu tasutud. Toode, mille hinna sees on mitu käibemaksu, ei ole teiste toodetega konkurentsivõimeline. Eesti kohtupraktikas on korduvalt rõhutatud, et käibemaksu kumulatsioon on neutraalsuse põhimõttega vastuolus ning

¹² Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 287

¹³ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 287

kumulatsiooni juhtumid tuleb maksimaalselt vältida. Isegi vajadus võidelda käibemaksupettustega ei saa õigustada topeltnmaksustamist.¹⁴

Topeltnmaksustamine võib tekkida riikidevaheliselt või riigisiselt erinevate maksude vahel ning selle põhjuseks on erinevate maksuseaduste kollisioonid. Kõige suurem topeltnmaksustamise oht valitseb tulumaksu ja teiste otsuste maksude (kinke-ja pärandimaks, omandimaks, kinnisvaramaks) puhul. Topeltnmaksustamine ei ole alati keelatud (näiteks dividendide maksustamisel on see üsna levinud), kuid sellisel juhul peab topeltnmaksustamine rakenduma samuti ühetaoliselt kõikidele maksumaksjatele.¹⁵

Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Seda põhimõtet tuntakse sihtkohamaa printsiibina. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb riigist eksporditud kaupadele ja teenustele rakendada nullmäära (maksuvabastus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega), samuti tuleb välismaa ettevõtjatele, kellele Eestis käivet ei teki, tagastada Eestis tehtud kuludelt (nt kauba veo või töötajate lähetusega seotud kulu) tasutud sisendkäibemaks. Kaupade ja teenuste import tuleb aga maksustada. Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt tuleb imporditud kaupa maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa, vastasel juhul saaksid välismaised tootjad konkurentieelise. Impordi maksustamisel ei ole oluline, kas imporditud kaupa kasutatakse Eestis ettevõtluseks või isiklikuks tarbimiseks. Vahe on vaid selles, et kui imporditud kaupa kasutatakse ettevõtluses, siis ei ole tollis kogutud käibemaks lõplik maks, sest ettevõtja saab selle maksu sisendkäibemaksuna maha arvata.¹⁶

Euroopa Liidus tuleb piiriüleste tehingute maksustamisel arvestada asjaolu, et alates 1993. aastast puudub liidu sisepiiridel tollikontroll, mistõttu rakendatakse sihtkohamaa põhimõtet Euroopa Liidu väliste ja siseste tehingute puhul mõnevõrra erinevalt. Kui kaup liigub üle Euroopa Liidu välispiiri, vormistatakse see kas impordi või ekspordi tolliprotseduuriga. Kui kaup liigub ühest

¹⁴ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 288

¹⁵ Topeltnmaksustamine ja topeltnresidentus kätte saadav internetis, <http://www.ope.ee/_download/euni_repository/file/1328/Residentsus_ja_maksulepingud.zip/topeltnmaksustamine_ja_topeltnresidentus.html> välja otsitud 20.03.2013

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

liikmesriigist teise, siis on tegemist vastavalt ühendusesisese käibe või soetamisega ning tollidokumentide asemel kasutatakse maksuarvestuses arveid ja veodokumente, muuhulgas tuleb kontrollida, et mõlemad tehingupooled oleksid oma liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslased.¹⁷

Algselt loodeti, et see regulatsioon jääb ajutiseks ning tulevikus on võimalik Euroopa Liidu siseselt minna üle lähtekohamaa printsiibile, mis tähendaks, et teise riiki suunatud tarned maksustatakse müüja riigis, kuid ostja saaks hakata teise riigi käibemaksu oma asukohamaal sisendkäibemaksuna maha arvama. Praktikas on selle eesmärgi saavutamine raskendatud põhjusel, et ei suudeta kokku leppida kõikide liikmesriikidele vastuvõetavat maksutulude ümberjaotamise süsteemi, sest ilma ümberjaotuseta kaotaksid importivad riigid märkimisväärselt maksutulud eksportivate riikide kasuks. Viimaks töödokumentides on sellest eesmärgist lõplikult loobutud ning selle asemel on hakatud välja töötama direktiivide muudatusi, mis lihtsustaksid liikmesriikide vahelist kaubandust olemasoleva süsteemi raames (näiteks laiendatakse pöörmaksustamist ja lihtsustatakse käibemaksu tagastamist välismaa ettevõtjale).¹⁸

Kuna käibemaks on kaudne maks, mis mõjutab otseselt maksustatavate kaupade ja teenuste müügihinda, on Euroopa Liidu õiguses oluline tähendus käibemaksu reguleerivate seaduste harmoneerimisel. Harmoneerimine on vajalik selleks, et tagada kaupade ja teenuste vaba liikumine ühisturul. Käibemaksu ja teiste kaudsete maksude (eelkõige aktsiiside) alaste õigusaktide ühtlustamise õiguslik alus tuleneb Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklist 93.¹⁹

Esimesed käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu süsteemi ühtlustavad direktiivid olid 1968. aastal kehtima hakanud esimene ja teine käibemaksudirektiiv (67/227/EMÜ ja 67/228/EMÜ). Nende direktiividega kohustati kõiki liikmesriike võtma kasutusele lisandunud väärtuse maks ning muud müügi maksud keelati. Kuna lisandunud väärtuse maksu süsteemid osutusid riigiti liiga erinevaks, otsustati järgmises etapis ühtlustada nii maksuobjekti, maksubaasi, maksuvabastuste, sisendkäibemaksu mahaarvamise kui maksu

¹⁷ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 288

¹⁸ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 289

¹⁹ sama

administreerimise alaseid sätteid. Ühtlustamise tulemusena võeti vastu kuues käibemaksudirektiiv (17.05.1977 direktiiv 77.388.EMÜ). Oma sisult ei olnud tegemist tüüpilise Euroopa direktiiviga, sest paljud direktiivi sätted on niivõrd detailsed ja konkreetsed, et liikmesriigid kopeerivad neid oma seadustesse muutmata kujul ning vastuolude korral on tihti direktiivi sätteid otsekohaldatud.²⁰

Alates 1. jaanuarist 2007 kehtib lisandväärtusmaksu direktiivi uus terviktekst (nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ), millesse on koondatud varem kehtinud direktiivid, nende muudatused ning konkreetsetele liikmesriikidele ka liitumislepingutes või muudes õigusaktides antud ühekordsed erandid. Vajadus uue tervikteksti järele oli tingitud sellest, et arvukad muudatused ja erandid muutusid kuuendast direktiivist arusaamise väga raskeks. Vaja ja uue direktiivi sätete vastete leidmiseks saab kasutada direktiivi 2006/112/EMÜ lisas XII toodud tabelit.²¹

KMS § 3 lg 1 sätestab, et Käibemaksudohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena (§ 19). Isik on füüsiline või juriidiline isik, sealhulgas avalik-õiguslik juriidiline isik, ja riigi-, valla- või linnaasutus. Välisriigi või teise liikmesriigi maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, keda käsitatakse käibemaksudohustuslasena vastava riigi seaduste kohaselt.²²

Maksudohustuslane maksab käibemaksu oma müügikäibelt (ettevõtluse tulemusena tekkinud käive kaupade müügist ja teenuste osutamisest) ning tal on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Piiratud maksukohustuslane on isik või asutus, kes maksab käibemaksu ainult soetatud kaupadelt ja teenustelt nn pöördmaksustamise korras. Impordilt maksavad käibemaksu kõik isikud ja asutused, kuid impordikäibemaks võib olla sisendkäibemaksuna mahaarvatav. Samuti tekib riigi ees käibemaksu tasumise kohustus igal isikul, kes on

²⁰ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 289

²¹ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 289

²² Käibemaksuseadus 10.12.2003. jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I 2010, 22, 108

käibemaksuga mittemaksustatava tehingu väärtusele mingil põhjusel ebaõigesti käibemaksu lisanud ja müügidokumendil käibemaksu näidanud.²³

Kuna käibemaks on kaudne maks, siis ei ole maksukohustuslane või muu kohustatud isiku õiguslikul vormil maksustamise seisukohast erilist tähendust. Mis tahes füüsiline või juriidiline isik muutub käibemaksukohustuslaseks, kui tal tekib Eestis ettevõtluse tulemusena maksustatav käive. See reegel kehtib ühtemoodi äriühingutele, füüsilisest isikust ettevõtjatele, mittetulundusühingutele ja sihtasutustele, avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele, riigi- ja omavalitsusasutustele, välismaa ettevõtjatele. Ka käibemaksuga maksustamisel kehtib riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutuste eriõigusvõime, mis tähendab, et käibemaksuga võidakse maksustada kauba müüki ühelt riigiasutuselt teisele.²⁴

Tarbimise maksustamisel kasutatakse ühetaolise maksustamise põhimõtet. Käibemaksu puhul tähendab ühetaoline maksustamine seda, et kõik tarbimise juhtumid maksustatakse ühtemoodi. Käibemaksukohustus sõltub ainult kauba või teenuse tarbimisväärtusest, mitte ostja isikust, müüja ettevõtlusvormist, ostu- või müügitehingute arvust, tasumise viisist või toote päritolust. Antud printsiibi alusel ei tohi maksuhaldur maksukohustuslasega sõlmida kokkuleppeid maksumenetluses, sest siis seatakse teised maksukohustuslased ebavõrdsesse olukorda.²⁵ Ühetaolise maksustamise printsiip on üks olulisemaid põhimõtteid maksuõiguses - seda kinnitab ka Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 12, mille kohaselt on seaduse ees kõik võrdsed.

Käibemaksu üks olulisemaid põhimõtteid on sihtkohamaa printsiip. Lisandväärtuse maks on tarbimismaks ning maksustamine toimub selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Sellest printsiibist tulenevalt tuleb ekspordil kaubad ja teenused vabastada käibemaksust, rakendades nullmäära.²⁶ Kui ekspordil tuli rakendada nullmäära, siis impordi puhul tuleb kaubad ja teenused maksustada. Impordi puhul tuleks arvestada seda, et kaupu ja teenuseid

²³ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 358.

²⁴ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 358-359.

²⁵ Lehis, L. „Maksuõiguse üldpõhimõtted“, *Juridica* (1999), nr 5, lk 239-253.

²⁶ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 356.

maksustatakse samamoodi nagu maksustatakse kodumaiseid kaupu.²⁷ Sihtkohamaa printsiip on oluline ühendusesisese kaubavahetuse soodustamiseks, sest antud põhimõte seab kõik ettevõtjad võrdsesse seisu

Kokkuvõtvalt võib järjestada käibemaksu tunnused järgnevalt. Käibemaks on üldine tarbimismaks, mida maksab lõpptarbija. Lisandväärtuse maksuga maksustatakse suurem osa kaupade ja teenustega seotud tehingud. Käibemaksu maksuobjektideks on maksustatavad tehingud, erandiks võib olla omatarve, kinnisasjadega seotud tehingud. Käibemaks on perioodiline maks, mille perioodiks on Eestis kalendrikuu. Impordikäibemaksu puhul perioodilisus puudub, sest tegemist on ühekordse maksuga. Käibemaks on kaudne maks. Maksukoormuse kandjaks on tarbija ning maksukohustuse kandjaks müüja. Erandina võib maksukohustuse kandjaks olla ka ostja, mille tulemusena rakendatakse pöördmaksustamist. Käibemaks on neutraalne maks, millega maksustatakse kõik tarbimise vormid ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüjaks on juriidiline või füüsiline isik, resident või mitteresident, aaria rassist või afroameeriklane, oluline on teenuse või kauba üleandmine tarbijale tasu eest. Käibemaksuga maksustatakse kõik tarbimise juhtumid ühetaoliselt ning käibemaksukohustus sõltub ainult kauba või teenuse tarbimisväärtusest. Käibemaksu üks olulisemaid põhimõtteid on sihtkohamaa printsiip, mille alusel toimub maksustamine selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Sihtkohamaa printsiip on oluline ühendusesisese kaubavahetuse soodustamiseks, sest antud põhimõte seab kõik ettevõtjad võrdsesse seisu.

1.2 Liisingutehingud ja liisingutehingute käibemaksustamine

Eesti seadusandluses puuduvad erinevad liisingulepingute liigid, raamatupidamises eristatakse liisingulepinguid kasutus- ja kapitalirendi alusel.

Eesti seadusandluses reguleerib liisingulepinguid võlaõigusseadus, mis jõustus juulis 2011, mis sätestab, et liisingulepinguga kohustub liisinguandja omandama

²⁷ Kalle Kägi., Urmas Võimre, *Käibemaks*, (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 17.

liisinguvõtja poolt määratud müüjalt teatud eseme (liisinguese) ja andma selle liisinguvõtja kasutusse, liisinguvõtja kohustub aga maksma liisinguese kasutamise eest tasu.²⁸

Liisinguandja on kohustatud tagama liisinguvõtjale liisinguese valduse üleandmise ja mitte takistama liisinguvõtjat liisinguese valdamisel ja kasutamisel. Liisinguvõtja võib lepingust taganeda, kui liisinguset ei antud talle üle lepingus ettenähtud tähtaja jooksul, kokkuleppe puudumisel aga mõistliku aja jooksul, ja kui viivitus tekkis liisinguandjast tulenevatel asjaoludel.²⁹

Liisinguandja ei vastuta liisinguvõtja ees liisinguese lepingutingimuste mittevastavuse eest, välja arvatud juhul, kui:

- Liisinguese või selle müüja valis liisinguandja.
- Füüsilisest isikust liisinguvõtjale tekkis kahju tulenevalt mõistlikust uskumisest liisinguandja professionaalsusesse, eelkõige kui liisinguandja on spetsialiseerunud teatud esemete liisimisele.³⁰

Liisinguvõtja on kohustatud:

- Kasutama liisinguset hoolikalt ja vastavalt sihtotstarbele, millest lähtuti liisingulepingu sõlmimisel, kokkuleppe puudumisel aga tavalisel otstarbel.
- Säilitama liisinguset sellisena, nagu see temale üle anti, välja arvatud muutused, mis tekivad liisinguese sihtotstarbelise kasutamise tulemusena.
- Lepingu lõppemisel tagastama liisinguese liisinguandjale käesoleva paragrahvi punktis 2 nimetatud seisundis, välja arvatud juhul, kui ta kasutab talle lepingu järgi kuuluvat liisinguese omandamise õigust.³¹

Võlaõigusseaduse dispositiivsuse põhimõtte kohaselt võivad pooled lepingut sõlmides seaduses sätestatust ka mõnevõrra kõrvale kalduda, et lepingutingimusi paremini sobitada poolte konkreetsete vajaduste järgi. Eesti seadusandlus ei erista

²⁸ Võlaõigusseadus 26.09.2001. jõustunud 01.07.2002 – RT I 2001, 81, 487... RT I, 05.04.2013, 3

²⁹ Laen ja liising, kätte saadav internetis, <
www.eesti.ee/est/raha_ja_omand/omandi_kaitse/laen_ja_liising/> välja otsitud 30.03.2011

³⁰ Laen ja liising, kätte saadav internetis, <
www.eesti.ee/est/raha_ja_omand/omandi_kaitse/laen_ja_liising/> välja otsitud 30.03.2011

³¹ Laen ja liising, kätte saadav internetis, <
www.eesti.ee/est/raha_ja_omand/omandi_kaitse/laen_ja_liising/> välja otsitud 30.03.2011

liisingulepingu liike. Eristus kapitali- ja kasutusrendi vahel tehakse vaid maksustamise ning raamatupidamise jaoks. Samuti ei ole Eesti seadusandluses liisinguettevõtetele kehtestatud nõudeid juriidilise vormi osas.³²

Liisinguettevõtted asutatakse tavapäraselt osäühingutena või aktsiaseltsidena. Eestis puudub eraldi seadusandlus liisinguettevõtete kohta. Õiguslik regulatsioon puudutab vaid neid liisinguettevõtteid, mis kuuluvad krediitiasutuse kontserni.³³

Kapitalirendi puhul on rendileandja kohustatud tasuma tulumaksu rendiintressi tulult. Ka rendimakseid käsitatakse vara võõrandamisest saadud tuluna ning kasu vara võõrandamisest on maksustatav, va juhul kui tegemist on isiklikus kasutuses olnud vallasvaraga või eluruumiga, mida füüsiline isik kasutas võõrandamise hetkeni oma peamise elukohana. Kasutusrendi puhul on rendileandja kohustatud tasuma tulumaksu rendist saadud tulult.³⁴

Eesti seadusandlus ei erista eraldi liisingulepingu liike, vaid eristab liisingulepingut kui kasutus- ja kapitalirenti. Eesti seadusandluses reguleerib liisingulepinguid võlaõigusseadus.

Kapitalirent:

- Liisingufirma soetab kliendi ülesandel tootmisvahendeid, seadmeid, sõidukeid jms ja annab need seejärel hilisema väljaostuõigusega rendile.
- Kapitalirendiga võib osta vara, mille kasulik tööiga ületab liisingutähtaja ja millel on Eestis järelturg.
- Liisingutähtaeg on 6 kuust 5 aastani.
- Maksete tasumise järel saab ostja vara täieõiguslikuks omanikuks.³⁵

Kasutusrent:

- Kasutusrendi lepingu tähtaja vältel saab klient kasutada liisingufirma vara.

³² Liisingu maksustamine Eestis, kättesaadav internetis < www.liisingliit.ee/failid/AXpjzGd7.pdf>, välja otsitud 03.04.2011

³³ Liisingu maksustamine Eestis, kättesaadav internetis < www.liisingliit.ee/failid/AXpjzGd7.pdf>, välja otsitud 03.04.2011

³⁴ Liisingu maksustamine Eestis, kättesaadav internetis < www.liisingliit.ee/failid/AXpjzGd7.pdf>, välja otsitud 03.04.2011

³⁵ Kapitalirent kulukamaks, kätte saadav internetis <www.ap3.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=79101>, välja otsitud 15.03.2013

- Lepingu tähtaja lõppedes tuleb vara tagastada liisingufirmale.
- Soovi korral võib lepingu objektiks oleva vara uue vastu vahetada.³⁶

Kapitalirendi majanduslikuks sisuks on ost-müük järelmaksuga, ehk nõ kapitali rentimine. Lepitakse kokku krediteerimise periood, intressimäär ning ettemaksu suurus. Lepingu sõlmimisel on rentnikul tavaliselt kindel kavatsus saada vara omanikuks. Kapitalirent sobiks asjade puhul, mida plaanitakse kasutada tunduvalt pikema aja jooksul kui üksnes krediidi periood. Kasutusrendi mõte seisneb vara rentimises (liisimises) piiratud aja jooksul, kuid ilma kavatsuseta seda ära osta. Rentnikul on siiski võimalus (kuid mitte kohustus) lepingu lõppemisel vara omastada, eelnevalt kokkulepitud hinna ehk jääkväärtusega. Kui rentnikul ei ole soovi vara hiljem omastada, tuleks taotleda võimalikult kõrget jääkväärtust. Tehinguliigi valik oleneb strateegiast. Kui näiteks ettevõttes on otsustatud kasutada ainult kuni nelja aasta vanuseid sõiduvahendeid, osutub kapitalirent ebaefektiivseks. Saades kapitalirendi lõppemisel auto omanikuks, tuleks kohe hakata seda realiseerima, mis tooks kaasa olulisi lisakulutusi. Selle asemel võiks kaaluda kasutusrenti, mis annab rentnikule võimaluse tasuda ainult hüvise niiõelda "äratarbitava" osa eest. Auto puhul oleks selliseks hüviseks parima (töökindlama, vähemkulukama) tarbimisperioodi ära kasutamine. Mida kõrgem on auto lepinguline jääkväärtus, seda madalamaks kujunevad väljaminekud, st kuumaksed. Lepingu lõppemisel renditakse jälle uus auto. Kokkuvõttes: kapitalirendi puhul tasutakse auto eest piltlikult öeldes kuni romula väravani, kasutusrendi puhul ainult kokkuleppeliselt "äratarbitava" väärtuse eest.³⁷

Eesti Vabariigi Raamatupidamise Toimkonna juhendi "Rendiarvestus" kohaselt ei sõltu renditehingu õige ja õiglane kajastamine lepingu definitsioonidest või mõistetest, vaid tehingu majanduslikust sisust. Kasutusrendiks saab antud juhendi alusel lugeda renti, mida rentnik saab ühepoolset, enne lepingutähtaja saabumist, lõpetada, ilma korralistele maksetele lisanduvaid väljamakseid tegemata. Seega, kui lepingus pealkirjaga "Kasutusrent", on sätestatud rentnikule kohustuslikud

³⁶ Kapitalirent kulukamaks, kätte saadav internetis, <www.ap3.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=79101> välja otsitud 15.03.2013

³⁷ Kapitali- ja kasutusrendi sisuline erinevus, kätte saadav internetis <www.netekspert.com/download/Kapkasrent.pdf>, välja otsitud 15.02.2013

lisanduvad väljamaksed (trahvid, korralistele lisanduvad kuumaksed, vm.) lepingu ühepoolse lõpetamise korral, võib taolise tehingu (Raamatupidamise Toimkonna juhendi järgi) klassifitseerida kapitalirendiks.

Liisingutehingute nagu kõigi teistegi finantstehingute puhul kehtib sama loogika. Lepingutasu, intress ja muud peale kauba enda hinna tasutavad summad moodustavad maksuvaba käibe ehk tasu finantsteenuse eest, kauba hind ise aga jääb sellest reeglist puutumata. Ehk kui liisingulepingu alusel võõrandatakse näiteks sõiduauto, siis auto enda võõrandamine on ikkagi 20%-ga maksustatav käive. Finantsteenustega seoses on maksuhaldur avaldanud seisukohta, et pangadeposiiti paigutatud raha arvelt intressi saamine ei ole rahapaigutaja käive.³⁸

Praktikas puudutab „majandusliku omandi“ käsitus kõige rohkem liisingulepinguid. Pikka aega kasutati Eesti maksuõiguses raamatupidamises käibivaid mõisteid „kapitalirent“ ja „kasutusrent“. Esimesel juhul oli tegemist kauba võõrandamisega, teisel juhul teenuse osutamisega. Võlaõiguslikult võis mõlema lepingu sisuks olla kas rendi-, üüri- või liisinguleping. Kehtivas käibemaksuseaduses ei kasutata enam mõisteid „kapitalirent“ ja „kasutusrent“, vaid KMS-i § 2 lg 5 teises lauses sätestatakse, et kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral on samuti kauba võõrandamine. See säte ei erine varasemast kapitalirendi definitsioonist ning on kooskõlas käibemaksudirektiiviga art 14 lg 2 punktis b tooduga. Paljudes riikides sisustatakse kaubatarne mõiet nii, et see hõlmab ka näiteks soodustingimustel väljaostuõigusega liisingut (Eesti tüüpiline autoliisingu skeem) ja sellist liisingut, mille puhul liisinguobjekti kasulik tööiga ja lepingujärgne kasutusperiood on enam-vähem võrdsed. Majanduslikus mõttes ei ole tõesti suurt vahet, kas rentnik muutub enne tööpingi vanaraukas lõikamist pingi omanikuks või mitte – tema tulud ja kulud sellest ei muutu.³⁹

Kui liisinguleping vastab KMS § 2 lõikes 5 toodud kuba võõrandamise tunnustele, maksustatakse tehingut nagu järelmaksuga müüki. Kogu käibemaks tuleb

³⁸ Kägi, K., Võimre, U. *Käibemaks*, (Äripäeva kirjastus, 2007), lk 174.

³⁹ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 369

arvestada ja tasuda kohe liisinguobjekti üleandmisel, liisinguandja esitab kogu liisinguobjekti maksumuse kohta arve ning liisinguvõtja saab selle alusel sisendkäibemaksu maha arvata. Liisinguintress on maksuvaba käive (KMS § 16 lg 2¹ p 3). Kui mingil põhjusel tuleb kaup siiski liisinguandjale tagastada, siis rakendatakse tehingu tagasitaitmise maksuarvestuse reeglid, mis tähendab, et liisinguvõtjalt laekumata jäänud maksete väärtuse osas väheneb liisinguandja käibemaksukohustus (KMS § 29 lg 8). Kui liisinguvõtja on käibemaksukohustuslane, siis tuleb talle sitada kreditarve, mille alusel liisinguvõtja vähendab oma sisendkäibemaksu (KMS § 29 lg 7) Enne 01.05.2004 üleantud liisinguobjektide maksustamist jätkatakse varasema seaduse sätete kohaselt teenuse maksustamise reeglite kohaselt (KMS § 46 lg 7). Kui liisingulepingus ei ole ette nähtud kauba omandiõiguse üleminekut, siis on tegemist teenuse osutamisega ning käibemaksu arvestatakse perioodiliselt liisingumaksetelt. Kui pärast lepingu lõppemist ostetakse liisinguese lepingus kokkulepitud soodushinnaga välja, siis see tehing maksustatakse iseseisvalt kauba voimub õõrandamisena.⁴⁰

Kui liisingulepingu pooled asuvad eri riikides, siis toimub maksustamine samuti vastavalt sellele, kas tegemist on kauba või teenusega. Kui leping kvalifitseerub kauba võõrandamise tingimustele, siis on tegemist, kas impordi või ühendusesisese soetamisega (või vastavalt ekspordi või ühendusesisese käibega), teenuse puhul toimub maksustamine vastavalt KMS-i § 10 lõikes 2 punktile 6. Kauba ühendusesisene soetus võib kujutada endast ka kolmnurktehingut (KMS § 2 lg 8). Väljaspoolt Euroopa Liitu pärineva kauba liisimisel tuleb arvestada, et käibemaksukohustus võib tekkida ka siis, kui kauba suhtes rakendatakse ajutise importimise tolliprotseduuri (KMS § 6 p 1).⁴¹

Ühendusesisesed liisingutehingutega on olnud mitmeid küsimusi tekitavaid tehinguid. Probleemid puudutavad põhiliselt olukordi, mis on rohkem seotud vara üürileandmise kui liisimisega ning mille puhul soetab liisingufirma seadmeid mujal kui riigis, mis on tema peakontori asukoht, eesmärgiga üürida need selles riigis maksukohustuslasele välja. Antud olukorras viib liisingufirma tegelikult

⁴⁰ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 370

⁴¹ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 370

majandustegevust läbi kliendi asukohariigis, Seega tuleks proovida kohaldada kõigepealt artikli 9 lõikes 1 sätestatud territoriaalsuse eeskirja ning alles siis, kui teenuse osutajal puudub kliendi asukohariigis püsistegevuskoht, kohaldatakse käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 2 punktis e kehtestatud reeglite kooskõlas käibemaksudirektiiviga. Olles esitanud antud küsimuse käibemaksu komitee esindajale, nõustusid viimased käesoleva analüüsiga, ent märkisid, et nende juhtude puhul, kus kohaldata artikli 9 lõike 2 punkti e, tuleks seadmete soetamiselt sissenõutav käibemaks tagastada kaheksandas ja kolmeteistkümnendas direktiivis ettenähtud menetluse kohaselt, olenevalt sellest, kas liisingufirma tegevuskoht paikneb ühenduse piires või kolmandas riigis.⁴²

Analüüs jääb samaks, ka samadel asjaoludel üürileantud veovahendite puhul. Kuna niisugused kaubad on siiski käibemaksudirektiivi kohaldamisalast välja jäetud, maksustatakse need vastavalt artiklis 9 lõikes 1 kehtestatud üldpõhimõttega ehk siis teenuse osutaja tegevuskohas ning juhul, kui see koht on sama, mis kliendi asukoht. Kui teenuse osutaja ei määra oma tegevuskohta või kui tal puudub kindel tegevuskoht, tuleb käibemaksu tasumise eest vastutav isik määrata vastavalt artikli 21 lõike 1 punktile a. Valdav enamus käibemaksukomitee esindajaid oli siiski seisukohal, et veovahendite üürileandmist võib maksustada riigis, kus need vahendid soetati ning teenuse osutaja poolt üürile anti ainult siis, kui seal asub viimase tegevuskoht või kindel tegevuskoht. Kui teenuse osutaja asub kolmandas riigis, oli komitee üksmeelel selles, et maksustamine peab toimuma kliendi asukohariigis, kusjuures suurem osa esindajaid tugines artikli 9 lõike 3 punktile b ning vähemus artikli 9 lõikele 1.⁴³

Arvatavasti olid teises aruandes nimetatud vähemusse jäänud käibemaksukomitee esindajad arvamusel, et kolmandas riigis asuv teenuse osutaja loob kliendi asukohariigis endale kindla tegevuskoha, vastasel juhul ei oleks artikli 9 lõige 1 kohaldatav. Euroopa kohus seda seisukohta aga ei jaganud. Autode liisimise määratlemise suhtes esineb liikmesriikide tõlgendustes erinevusi. Teenuse

⁴² Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 179.

⁴³ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 180.

osutamise koha puhul on otsustava tähtsusega see, kas liisinguandja püsivat tegevuskohta loetakse asuvaks selles liikmesriigis, kus autosid tegelikult liisitakse. Euroopa Parlamendi liige esitas komisjoni järgneva küsimuse selle kohta, kuidas käsitatakse liisingulepingu kohaselt makstavat hüvitist varastatud või hävinud kauba eest.⁴⁴

Materiaalset vallasvara, välja arvatud veovahendeid puudutavad liisingulepingud on reguleeritud kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktiga e ning kuuluvad käibemkasuga maksustamisele selles ühenduse riigis, kus on maksu tasumise eest vastutava liisinguvõtja asukoht. Niisugused pikaajalised liisingulepingud sisaldavad üldjuhul punkti, mis nõuab liisinguvõtjalt hüvitise maksmist, kui vara varastatakse või see hävib.⁴⁵

Kokkuvõtvalt võib öelda, et liisingulepingu alusel kohustub liisinguandja andma liisingulepingu liisinguvõtja käsutusse, samas aga kohustub liisinguvõtja liisingueseme kasutamise eest vastavat tasu. Liisingulepinguid eristatakse kasutaja ja kapitalirendi alusel. Kapitalirendi tunnuseks on vara ost-müük, ehk selle soetamine rendilepingu alusel, kasutusrendi puhul on majanduslikuks sisuks vara rentimine piiratud ajaks ilma selle soetamiseta. Eesti seadusandluses reguleerib kapitali- ja kasutusrenti võlaõigusseadus. Liisingutehingute puhul kehtib sama loogika mis teistegi finantsteenuste puhul, intress, lepingutasu ja muud peale kauba enda hinna on tasu finantsteenuse eest ehk jäävad käibemaksust puutumata, kuid kauba enda hinda see reegel ei puuduta.

⁴⁴ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 180

⁴⁵ Sama

2. EUROOPA KOHTUPRAKTIKA LIISINGUTEHINGUTE KÄIBEMAKSUSTAMISEL

2.1 Euroopa kohtupraktika ühendusesiseste tehingute puhul

Liisingutehingutega kaasnevaid probleeme on mitmeid, põhilisteks probleemideks on maksustava väärtuse määramine või siis see, et Eesti seadusandlus ei erista eraldi liisingulepingu liike, nagu ka kapitali- ja kasutusrenti. Samuti võib probleemiks pidada käibe tekkimise koha määramist.

Liisingu maksustamine tervikuna on tekitanud mitmeid probleeme. Kuigi kehtiv seadusandlus otsesõnu ei kehtesta enam kasutus- ja kapitalirendi legaaldefiniitsioone, eristatakse formaalsel alusel siiski teenuse osutamist ja kauba võõrandamist. Kauba võõrandamise ja teenuse osutamise eristamisel on määrav see, kas pooled on kokku leppinud omandiõiguse üleminekus või mitte (KMS § 2 lg 5). Näiteks optioon selle kohta, et rentnik või üürnik saab asja lepinguperioodi lõpus jääkväärtusega ära osta, ei muuda tehingut kauba võõrandamiseks. Samal ajal lähtuvad näiteks mitmed raamatupidamisstandardid sisust ning eristavad teenuse osutamist ja kauba võõrandamist sellest sõltuvalt, kui pikk on rendiperiood, kui palju makstakse asja kasutamise eest rendiperioodil jne. Sellise formalismi põhjuseks oli Eestis varem asjaolu, et kuni 31. detsembrini 2001 kehtinud seadus välistas sisendkäibemaksu mahaarvamise sõiduauto ostmise või kapitalirendile võtmise korral. Seetõttu oli käibemaksukohustuslasel kasulik sõiduautot rentida, sest renti maksustati käibemaksuga üldkorras. Liising, kus kaupa ei soetata, on seetõttu tänaseni populaarne, sest see on kasulikum kui laen. Selline liising suurendab maksustatavat käivet ega tekita liisinguandjale (kelleks võib olla kontsernis emaettevõtja, kes muidu peaks raha laenama) maksuvaba

käivet, mille tulemusel tuleks KMS § 32 lõike 1 alusel sisendkäibemaksu osaliselt maha arvata.⁴⁶

Erinev on olnud ka maksustatava väärtuse määramine ning seda intresside maksustamisel. Alates 1. jaanuarist 2002 kuni 30. aprillini 2004 kehtinud seadus kehtestas erireeglid liisingu maksustamiseks. Sel ajal kehtinud KMS § 14 lõige 3 sätestas, et kauba kapitalirendi korral kuulub intress maksustatava väärtuse hulka. Hetkel kehtiva käibemaksuseaduse § 12 lõike 8 ei arvata kauba võõrandamisel makstavat intressi kauba käibe maksustatava väärtuse hulka.⁴⁷

Käibemaksudirektiivi artikkel 9 lõike 1 alusel on teenuse osutamise kohaks nimetatud isiku ettevõtte asukoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht. Kuuenda direktiivi artikkel 6 lõige üks tähenduses on teenuse osutamine mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne artikli 5 tähenduses. Sellised tehingud on muu hulgas omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine, kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda teenuste osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel.⁴⁸

Euroopa kohtuasjas C-190/95 tekkis küsimust justnimelt selle üle, et mis on kindla püsiva tegevuskoha tunnusteks. ARO Lease BV, kes käesolevas kohtuasjas on kaebaja, oli Madalmaades asutanud eraettevõtte. Liisingufirma sõlmis ta kolmandate osapooltega reisijateveoks mõeldud mootorsõidukite liisimise lepinguid. Oma tegutsemise ajal sõlmis toosama firma liisingulepinguid kolmeks kuni neljaks aastaks ning autosid liisiti juriidilistele isikutele Madalmaades. Sellele lisaks oli ligi 800 liisingulepingut sõlmitud klientidega Belgias

⁴⁶ Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas maksusüsteemis, kätte saadav internetis <www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2007/9/132270.PRN.prv.php> välja otsitud 04.04.2011

⁴⁷ Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas maksusüsteemis, kätte saadav internetis <www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2007/9/132270.PRN.prv.php> välja otsitud 04.04.2011

⁴⁸ Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuues Direktiiv 77/388/EMÜ, 17.mai 1977, kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikkel 9.

(niinimetatud „vaidlusalused lepingud“). Kõik vaidlusalused lepingud olid sõlmitud liisingufirma kontoris, mis asub 's-Hertogenbosch'is Hollandis.⁴⁹

Nagu Amsterdamis asuv Gerechtshof (piirkondlik apellatsioonikohus, edaspidi „siseriiklik kohus“) leidis, et firmal ARO ei olnud Belgias oma kontorit. Enamikel juhtudel vahendasid liisingufirma poolt osutatavaid teenuseid Belgia klientidele belglastest vahendajad – füüsilisest isikust ettevõtjad, kes teenisid selle eest komisjonitasu. Üldjoontes toimus liisingutehing nõnda: klient valis auto välja ning sai selle soetada Belgias asuva autopoe kaudu. Kui klient oli otsustanud osta väljavalitud auto liisinguga, müüs autopood selle firmale ARO, kes tasus autopoele vastava ostuhinna. Seejärel sõlmiti liisinguleping, mille järgselt läks soetatud sõiduk kliendi kasutusse. Belgia vahendajad polnud seega seotud ei liisingulepingute koostamise ega ka nende täitmisega. Kuna liisingulepingute kohaselt pidi muu hulgas auto hoolduse tasu ja Belgias vajalikku teedemaksu tasuma klient, oli liisinguandjal samal ajal kohustus tasuda vajaminevad remondikulud ning osutada abi ka auto hävimise korral. ARO kindlustas end seesuguste ohtude vastu, et kaitsta enda omanikuhuve.⁵⁰

Liisinguperioodi lõppedes andis liisingufirma oma kliendile võimaluse osta auto välja kehtestatud hinna alusel. Kui aga auto jäi sellise hinna juures välja ostmata, jäeti ta seisma samasse autopoodi, kust see sõiduk osteti, ning sellega seotud kulutused ja riski võttis enda kanda firma ARO. Firmal ARO ei olnud Belgias autode jaoks vajalikke hoiutingimusi.⁵¹ Seega nimetatud liisingufirmal puudus Belgias personal ja tehnilised vahendid ettevõtlusega tegelemiseks.⁵²

Enne nimetatud kohtuasja põhimenetlusel üles kerkinud vaidlusi oli liisingufirma alati tasunud tehingute pealt Belgias teenitud käibemaksu Madalmaades, kuna seaduse artikli 6 lõiget 1 ning kuuenda direktiivi artiklit 9 lõiget 1 järgides lugesid pädevad Madalmaade ametivõimud kõnealuse teenuse osutamise kohaks

⁴⁹ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 116

⁵⁰ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 117

⁵¹ Sama

⁵² Sama

Madalmaid.⁵³ Mille alusel peeti liisingufirma püsivaks tegevuskohaks ja käibe tekkimise kohaks Madalmaid.

Liisingufirma maksudeklaratsioonile oli 1993. Aasta novembrikuu eest märgitud summa 389 753 Dfl (Hollandi kuldnat) (niinimetatud vaidlustatud käibemaks), mis teeniti vaidlusaluste lepingute alusel ning mida peeti Hollandi riigile kuuluvaks. Juba alates 18. Jaanuarist 1993 oli Belgia maksuamet aga juhtinud liisingufirma tähelepanu asjaolule, et alates 1. jaanuarist 1993. aastast on nimetatud liisingufirma kohustatud tasuma oma liisingulepingute pealt käibemaksu Belgia riigile. (kõigile välismaal registreeritud liisingufirmadele, millised tegutsesid Belgia territooriumil 1993. aasta jaanuari seisuga, saadeti kirjad, milles osundati kohaliku maksuameti järgnevale seisukohale: juhul kui Belgia riigi territooriumil tegutseb masinapark, mis kuulub mõnele teisele riigile ning mida kasutatakse maksustatava tulu teenimiseks (milleks on ka sõidukite liisimine), siis sellest piisab fikseerimaks asjaolu, et on käima pandud majandustegevus, mida võib pidada kindlaks tegevuskohaks Belgia territooriumil). Firma ARO kaitjsa väitis kohtuistungil, et Belgia maksuvõimud otsustasid rakendada seda uut poliitikat alles 24. oktoobril 1994. aastal, nõudes Belgia riigile käibemaksu tasumist tagasiulatuvalt alates jaanuarist 1993. Seejärel vähendati maksustatavat perioodi tagasiulatuvalt, viies selle alguskuupäeva 1993. aasta novembrisse. Firma ARO taotles tema poolt Hollandi riigile tasutud käibemaksusummade tagastamist, kuid edutult.⁵⁴

Oma siseriiklikule kohtule esitatud apellatsioonikaebuses vaidlustas ARO senise asjade käigu kohtuinstantsides ning kinnitas, et kuna ta oli nii ostnud kui ka liisunud autosid Belgias, tuleks Belgia valitsuse poolt vastu võetud seisukohta arvestades, pidada tema kindlaks tegevuskohaks Belgiat. Madalmaade võimud väitsid aga omakorda, et ülalnimetatud liisingufirma ei omanud Belgias niisugust tegevuskohta, kust oleks osutatud teenuseid kindlale tegevuskohale omase järjepidevusega, ning et samuti puudusid nimetatud liisingufirmal seal vajalik personal ja tehnilised vahendid liisingulepingute sõlmimiseks. Sellest tulenevalt

⁵³ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk

117

⁵⁴ Sama

oli ARO toiminud õigesti, kui ta deklareeris ning maksis vaidlusalust käibemaksu Madalmaades.⁵⁵

Siseriiklik kohus, püüdes teenuse osutamise kohta kindlaks määrata kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt, märkis, et õigus vaidlustatud käibemaksu tagasimaksmisele tõstatab küsimuse selle kohta, kas tagasimakse saamisest huvitatud osapool osutas kõnealuseid teenuseid Belgias asuvast kindlast tegevuskohast. Omades kahtlusi selle sätte täpse tõlgendamise osas, eriti selles osas, mis puudutab kohtu poolt langetatud otsuse pädevust Berkholz'i kohtuasjas. Euroopa Kohtu poole pöördui küsimusega, kas nõukogu 17. mai 1977.a. kuuenda direktiivi (77/388/EMÜ) kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 9 lõiget 1 tuleb käsitleda tähenduses, et Madalmaades registreeritud maksukohustuslane, kes vahendab kasutusrendilepingute sõlmimise kaudu umbes 6800 sõiduautot aastas kolmandatele osapooltele, millest ligikaudu 800 sõidukit osteti või soetati Belgias, kus aga ARO esindus puudub, osutab nimetatud teenuseid Belgias asuvast kindlas tegevuskohas.⁵⁶ Siseriiklik kohus, põhimenetluse osapooled, komisjon ja liikmesriigid, millised on oma vastavad tähelepanekud teatavaks teinud, nõustuvad sellega, et liisinguandja tegevust võib õigustatult liigitada teenuse osutamiseks.⁵⁷

Nõukogu 17. mai 1977.a. kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 9 lõike 1 õige tõlgitsemise korral ei osuta ühes liikmesriigis tegutsev liisingufirma teenuseid teises liikmesriigis asuvast kindlast tegevuskohast, kui ta vahendab teises liikmesriigis sõiduautosid sealsetele klientidele liisingulepingute alusel, kui tema kliendid on firmaga ühendust võtnud selles teises riigis füüsilisest isikutest ettevõtjana tegutsevate vahendajate kaudu, kui nad on valinud oma autod selles teises riigis tegutsevate automüüjatelt, kui liisingufirma on soetanud autod teises riigis, kus need on ka

⁵⁵ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 116

⁵⁶ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 116

⁵⁷ Sama

registreeritud, ning on teinud need klientidele kättesaadavaks liisingulepingute sõlmimise kaudu, mis koostati ja allkirjastati liisingufirma põhitegevuskohas, ning kui kliendid tasuvad hoolduskulusid ja teemaksu teises riigis, kus liisingufirmal puuduvad oma kontor või mis tahes muud ruumid, kus on võimalik autosid hoida.⁵⁸

Euroopa Kohtu kohtuotsuse järgi ettevõtte ei osuta teenust teises liikmesriigis, kui tal puudub seal ettevõtlusega tegelemiseks vajaminevad ruumid ja personal. Seega liisides teises liikmesriigis asuvaid sõidukeid, mis kuuluvad teises riigis tegutsevale ettevõttele ilma seal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta omamata, tekib maksustatav käive esimeses riigis, kus liisingufirmal on püsiv tegevuskoht.

Berkholz'i kohtuasjas leidis Euroopa Kohust, et sellega on tegemist ainult siis, kui antud üksusel on olemas teenuste osutamiseks vajalikud alalised tehnilised ja inimressursid, mistõttu ei ole kohane lugeda neid teenuseid osutatuks teenusteks osutaja tegevuskohas.⁵⁹

ARO Lease'i kohtuasjas sedastub Euroopa kohus et maksukohustuslase poolt osutatud teenuste osutamise kohta oleks võimalik lugeda teenuse osutamise kohaks, erandina põhitegevuskohast kui esmasest kriteeriumist, peab sellel olema piisav tegutsemisaeg ning vastav struktuur, mis hõlmab kõnealuste teenuste sõltumatul alusel osutamiseks vajalikke tehnilisi ja inimressursse.⁶⁰

Euroopa Kohtu kohtuasjas C390/96 (Lease Plan Luxembourg SA versus Belgia riik), kus pööruti Euroopa Ühenduste kohtu poole küsimustega seoses käibemaksudirektiivi (direktiiv 77/388/EMÜ) artikli 9 lõikes 1 sätestatud terminit „kindel tegevuskoht“ tõlgendamist kui ühe liikmesriigi ettevõtte, mis annab rendile või liisib autosid teistes liikmesriikides asuvatele klientidele, on selle rendileandmise fakti enese tõttu selles teises liikmesriigis kindel tegevuskoht. Ning kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendamist

⁵⁸ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 127

⁵⁹ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 128

⁶⁰ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 128

tähenduses, et sõidukite liisimises seisnevaid teenuseid võib käsitada osutatuks Belgias asuvast kindlast tegevuskohast, kui ettevõtte asukoht on Luksembrugis asuvate klientidega ning vaid vähene arv sõidukeid (ligikaudu kümme autot umbes 1000 sõidukist) ostetakse ja hooldatakse või remonditakse Belgias. Samuti kas on võimalik EMÜ asutamislepingu artikleid 6 ja 59 tõlgendada tähenduses, et välismaistele maksukohustuslastele, kes saavad kaupu või teenuseid Belgias ning taotlevad järgnevalt kaheksanda käibemaksudirektiivi kohaselt niisugustelt kaupadelt või teenustelt käibemaksu tagastamist, ei saa hilisema hüvitamise korral anda madalamat intressimäära, mis peale selle hakkab laekuma alles hetkest, mil niisugused välismaised maksukohustuslased algatavad tagantjärele kohtumenetluse Belgia riigi vastu: arvestades hilisemat hüvitamist Belgia maksukohustuslastele, antakse viimatinimetatutele kõrgem intressimäär, mis hakkab automaatselt ja tagantjärele kohtumenetlust algatamata laekuma kohe, kui kohustuslik hüvitamistähtaeg on möödunud.⁶¹

18. detsembril tegi kohtujurist Fennelly ülalnimetatud kohtuasjas teatavaks oma arvamuse. Tema järeldusotsus oli, et esimesele kahele küsimusele tuleks vastavalt kohtu 17. juuli 1997 aasta otsuse aluseks olevatele põhjendustele kohtuasjas C-190/95 ARO Lease versus Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemigen, Amsterdam vastata, et liikmesriigis A tegutsev liisingufirma ei osuta teenuseid liikmesriigis B asuvast kindlast tegevuskohast, kui ettevõtte üksnes liisib kontori või muude füüsiliste või inimressursside puudumisel liikmesriigis B nimetatud liikmesriigis ostetud sõidukeid samas liikmesriigis asuvatele klientidele ning tasub teiste liikmesriigis A resideeruvate klientide hooldusarveid liisitud autode kasutamise eest liikmesriigis B.⁶²

Asutamislepingu artiklit 59 tuleb tõlgendada tähenduses, et Belgias mitteresideeruvatele, kui Belgias kaupu või teenuseid ostvad maksukohustuslastele, kes ostavad Belgias kaupu või teenuseid eesmärgiga osutada piiriüleseid sõidukite liisimise teenuseid Belgias asuvatele klientidele või kes saavad teenuseid Belgia autoremonditöökodadest Luksemburgis asuvatele

⁶¹ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 128

⁶² Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 128

klientidele teenuste osutamise ajal ning kes järgnevalt taotlevad 6. detsembri 1979 aasta kaheksanda käibemaksudirektiivi 79/1072/EMÜ – kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide kord- kohaselt nendelt kaupadelt või teenustelt käibemaksu tagastamist, ei saa hilisema tagastamise korral kui kaheksanda direktiivi artikli 7 lõikes 4 ettenähtud kuus kuud anda madalamat intressimäära või niisugust, mis hakkab laekuma alles sellest hetkest, mil niisugused isikud saadavad Belgia riigile ametliku teatise olukorras, kus Belgias resideerivate maksukohustuslaste poolt tasutud enammakstud samaväärsete käibemaksusummade hilise tagastamise korral antakse niisuguste residentidest maksukohustuslastele nii kõrgem intressimäär kui niisugune, mis hakkab automaatselt laekuma kohe, kui selliste residentide poolt tagastamistaotluse esitamiseks ettenähtud kohustuslik tähtaeg on möödas.⁶³

Kokkuvõtvalt võib öelda, et püsiva tegevuskoha tunnusteks on kindel majandustegevuse koht, mis on selle äriühingu valduses, koht peab olema püsiv nii geograafiliselt kui ajaliselt ning äriühingu majandustegevust teostatakse osaliselt või täielikult antud tegevuskohas. Eroopa Kohtu otsusest tuleneb, et ühendusesiseste tehingute puhul selleks, et teenuse osutamise kohta oleks võimalik lugeda teenuse osutamise kohaks, peab sellel olema piisav tegutsemisaeg ning vastav struktuur, mis hõlmab enda all antud teenuse osutamiseks vajalikke tehnilisi ja inimressursse.

2.2 Liisingutehing ja kindlustamine kui kaks eraldi seisvat teenust Euroopa kohtupraktikas

Liisingufirma ja Poola maksuhalduri vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist vabastada käibemaksust tehing, mis seisneb liisingueseme kindlustamises, kui sellega kaasneb liisinguteenus, mis on ise käibemaksuga maksustatav. Nimetatud probleemiga pöördus liisingufirma BGŻ Leasing kohtusse.

⁶³ Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006), lk 129

BGŻ Leasing on äriühing, kelle majandustegevuseks on liisingu andmine. Vastavalt BGŻ Leasingu ja tema klientide vahel sõlmitud lepingu üldtingimustele jäävad liisinguandja poolt liisitavad esemed tema omandusse kogu liisinguperioodi ajaks. Liisinguvõtja teeb liisinguandjale makseid ning kannab ka muud liisinguesemega kaasnevad kulud. Lisaks näevad üldtingimused ette, et kogu liisinguperioodi ajal vastutab üksnes liisinguvõtja liisinguesemele kahju tekitamise, selle kadumise ning väärtuse vähenemise eest, jättes kõrvale tavakasutamisega kaasneva kulumise. BGŻ Leasing nõuab, et liisinguesemed peavad olema kindlustatud. Selleks pakub BGŻ Leasing oma klientidele võimalust ese kindlustada tema kaudu. Kui kliendid soovivad seda võimalust kasutada, sõlmib BGŻ Leasing kindlustusandjaga lepingu ning esitab selle eest arve oma klientidele. BGŻ Leasingu märkis 2008. aasta veebruarikuu käibedeklaratsioonis, et sellised tehingud, kus liisingueseme kindlustamisega kaasneva kulu kohta esitatakse arve, on käibemaksust vabastatud. Poola maksuhaldur leidis aga, et tehing, millega pakutakse ka kindlustuskaitset, kujutab endast liisinguteenuste kõrvalteenust ning see tuleb maksustada käibemaksuga nagu ka põhiteenus, milleks on liisingutehing ise. Seda seisukohta toetas Maksuhaldur seadis kahtluse alla ka BGŻ Leasingu võimaluse esitada liisinguvõtjale arve liisingulepingutega seotud kindlustusteenuste kohta samadel tingimustel nagu neid kohaldab kindlustusandja.⁶⁴

BGŻ Leasing esitas maksuhalduri otsuse peale kaebuse halduskohtusse. Nimetatud kohus leidis, et käibemaksudirektiivi artikli 78 kohaselt arvatakse teenuse osutamise maksustatava väärtuse hulka kõrvalkulud, nagu kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab. Nimetatud kohus märkis, et sooritust, mis majanduslikus mõttes koosneb ühest teenusest, ei peaks kunstlikult osadeks jaotama, et mitte moonutada käibemaksusüsteemi toimimist. Sellega seoses leiab see kohus, et kui liisinguteenusega kaasneb liisingueseme kindlustamise teenus, on tegemist ühe teenuse osutamisega, mis koosneb liisinguteenusest ja kindlustusteenusest. Nimetatud kohtu sõnul hõlmab selliste teenuste osutamise maksustatav väärtus lisaks liisingumaksetele ka

⁶⁴ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

kindlustuskulusid ja seega tuleb kohaldada kõikidele selle teenuse koostisosadele ühte käibemaksumäära, ehk sellist määra, mida kohaldatakse ka liisingu põhiteenusele. BGŻ Leasing esitas selle kohtotsuse peale kassatsioonkaebuse kõrgeimasse halduskohtusse, väites, et eelnevalt on vääralt tõlgendanud käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1, artikleid 28 ja 73 ning artikli 78 punkti b.⁶⁵

Poola kõrgeim halduskohus peatas menetluse ja pöördus Euroopa kohtu poole küsimustega, et kas käibemaksu direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et liisingueseme kindlustamise teenust ja liisinguteenust tuleb käsitada iseseisvate teenustena või on tegemist ühtse ja tervikliku kompleksteenusega. Ning kui vastus esimesele küsimusele on, et liisingueseme kindlustamise teenust ja liisinguteenust tuleb käsitada iseseisvate teenustena, siis, kas [käibemaksu]direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti a koostoimes sama direktiivi artikliga 28 tuleb tõlgendada nii, et liisingueseme kindlustamise teenus on maksuvaba, kui liisinguandja kindlustab liisingueseme ning esitab liisinguvõtjale arve kindlustuskulude kohta.⁶⁶

Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas moodustavad liisinguteenuse ja liisingueseme kindlustamise teenuse osutamine käibemaksuga maksustamise mõttes ühe teenuse, millele tuleb kohaldada ühte käibemaksumäära, või on tegemist iseseisvate tehingutega, mida tuleb seetõttu käibemaksuga maksustamisel hinnata eraldi. Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksuga maksustamisel tuleb iga teenust pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu nähtub ka käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust.⁶⁷

Siiski tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et teatud asjaoludel tuleb mitut vormiliselt eraldiseisvat sooritust, mida võib teha eraldi ja mis selliselt kuuluksid eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa sooritusena, kui need ei ole üksteisest sõltumatud. Tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või

⁶⁵ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

⁶⁶ Sama

⁶⁷ Sama

mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks. Sellise olukorraga on tegemist ka juhul, kui ühte või mitut teenust tuleb pidada üheks põhiteenuseks ja ülejäänud ühte või mitut teenust tuleb pidada kõrvalteenusteks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust.⁶⁸

Euroopa Kohus on otsustanud, et üldjuhul tuleb iga teenuse osutamist pidada mitte üksnes eraldiseisvaks ja sõltumatuks, vaid ka, et käibemaksusüsteemi toimimise moonutamise vältimiseks ei tohi majanduslikus mõttes ühest teenusest koosnevat sooritust kunstlikult osadeks lahutada. Selleks et teha kindlaks, kas osutatud teenused kujutavad endast mitut eraldiseisvat põhiteenust või ühte teenust, tuleb uurida asjaomase tehingu iseloomulikke tunnuseid. Siiski tuleb meenutada, et teenuse ulatuse kindlakstegemisel käibemaksu mõttes puudub absoluutne reegel, mistõttu tuleb teenuse ulatuse kindlakstegemisel võtta arvesse kõnealuse tehingu kõiki asjaolusid kogumis.⁶⁹

Sellega seoses tuleb märkida, et põhikohtuasjas kõnealust tehingut, nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, iseloomustab eelkõige see, et see koosneb kahest osast, milleks on:

- Liisingulepingu poolte, s.o liisinguandja ja -võtja vahel kokku lepitud liisinguteenuse osutamine.
- Liisingueseme kindlustamise teenus, mille raames sõlmib asja omanikuks olev liisinguandja esiteks kindlustaja juures kindlustuslepingu ja teiseks esitatakse arve kindlustuse eest samas summas liisinguvõtjale.⁷⁰

Selleks, et tuvastada, kas niisugused aspektid moodustavad käibemaksuga maksustamise mõttes ühe teenuse, tuleb kõigepealt märkida, et neid kahte teenuse osa saab tõepoolest osutada koos. Nimelt on liisinguteenuse ja liisingueseme kindlustamise vahel seos, kuna selline kindlustus, mis kõnesolevat asja katab, kehtib üksnes selle asja kohta. Seega tuleb märkida, et igal kindlustustehingul on

⁶⁸ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

⁶⁹ Sama

⁷⁰ Sama

olemuslik seotus asjaga, mis on selle esemeks. Sellest tuleneb, et liisitava asja ja selle kindlustamise vahel on tingimata olemas teatud seos. Samas ei ole selline seos piisav, et teha kindlaks, kas käibemaksuga maksustamise mõttes on tegemist ühe teenusega. Nimelt, kui iga kindlustustehing oleks käibemaksuga maksustatav seetõttu, et asi, mida kindlustatakse, on selle maksuga maksustatav, seaks see kahtluse alla käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti a, st kindlustustehingute maksuvabastuse.⁷¹

Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb liisinguteenust, millega ei nähta ette selle esemeks oleva asja omandi üleminekut liisinguvõtjale, põhimõtteliselt pidada teenuste osutamiseks. Seega nähtub nimetatud kohtupraktikast, et selliseid teenuseid võib sellegipoolest võrdsustada kapitalikauba omandamisega teatud tingimustel. Nii on see eelkõige siis, kui liisinguvõtjal on kõik oluline omandiõigusega seonduv, nimelt kui talle lähevad üle kõik olulised omandiõigusega seotud riskid ja hüved ning kui osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt vara müügihinnaga. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on antud vaidluse asjaolusid arvestades kindlaks teha, kas need kriteeriumid on täidetud.⁷²

Üldjuhul on sellised liisingutehingud teenustena käibemaksuga maksustatavad käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c alusel ja nende maksustatav väärtus määratakse kindlaks vastavalt selle direktiivi artiklile 73. Seevastu kindlustusteenused peaksid käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti a kohaselt olema üldjuhul käibemaksust vabastatud.⁷³

Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 29 viidatud põhimõttele, mille kohaselt tuleb käibemaksuga maksustamisel iga teenust pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, tuleb märkida, et põhimõtteliselt ei saa liisinguteenust ja liisingueseme kindlustamist pidada sedavõrd vahetult seotuks, et need moodustaksid ühe tehingu. See, et neid teenuseid hinnatakse eraldi, ei kujuta iseenesest ühe majandustehingu kunstlikku osadeks lahutamist, mis võib moonutada käibemaksusüsteemi toimimist. Seega tuleb analüüsida, kas

⁷¹ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

⁷² Sama

⁷³ Sama

põhikohtuasjas kõnealuste asjaoludega seotud põhjused võivad viia järelduseni, et asjaomased aspektid moodustavad ühe tehingu.⁷⁴

Selles osas tuleb esmalt meenutada, et ühe teenuse mõistet käsitleva Euroopa Kohtu praktika kohaselt, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 30, tuleb teenust käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend.⁷⁵

Kuigi on tõsi, et tänu liisingueseme kindlustamise teenusele on ohud, millega liisinguvõtja silmitsi seisab, võrreldes kindlustuse puudumisega üldjuhul väiksemad, tuleneb see asjaolu siiski kindlustusteenuse olemusest endast. Seega ei tähenda nimetatud asjaolu iseenesest seda, et sellist kindlustusteenust tuleks võrreldes liisinguteenusega käsitada vastavas kontekstis kõrvalteenusena. Nimelt, kuigi selline kindlustusteenus, mida liisinguandja kaudu liisinguvõtjale osutatakse, lihtsustab ülaltoodud tähenduses liisinguteenuse kasutamist, tuleb asuda seisukohale, et see on liisinguvõtja jaoks sisuliselt omaette eesmärk ja mitte üksnes selle teenuse parimatel tingimustel kasutamise vahend. Seda järeldust ei lükka ümber asjaolu, et kindlustust, millega liisinguese oleks kaetud, nõuab liisinguandja, nagu paistab olevat põhikohtuasjas kõnealuse tehingu puhul. Eelkõige tuleb märkida, et kuigi põhikohtuasjas kõnealustel asjaoludel on liisinguandja kohustatud tagama, et liisinguese saaks kindlustatud, on tal sellegipoolest valikuvõimalus kindlustada see asi tema valitavas kindlustusettevõttes. Niisiis ei saa kindlustamise nõue iseenesest tähendada seda, et selline liisinguandja kaudu osutatav kindlustusteenus nagu põhikohtuasjas on teenus, mis on liisinguteenusest lahutamatu või selle kõrvalteenus. Lisaks tuleb meenutada, et arve esitamise ja hinna määramise kord võib viidata sellele, kas teenuse puhul on tegu on ühe teenusega. Niisiis räägivad eraldi arve esitamine ja

⁷⁴ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

⁷⁵ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

eraldi hinnad iseseisvate teenuste olemasolu kasuks, olgugi et need ei ole määrava tähtsusega.⁷⁶

Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes järeldub, et selliste teenuste osutamist, mis puudutavad liisingueseme kindlustamist ja liisingut ennast puudutavaid teenuseid, tuleb põhimõtteliselt käsitada eraldiseisvate ja sõltumatute teenustena käibemaksuga maksustamise mõttes. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kindlaks teha, kas põhikohtuasja konkreetseid asjaolusid arvesse võttes on kõnealused tehingud omavahel sedavõrd seotud, et neid tuleb pidada üheks teenuseks, või on hoopis tegemist sõltumatute teenustega.⁷⁷

Teine küsimus esitatakse juhul, kui liisingueseme kindlustamise teenust ja liisingut ennast puudutavaid teenuseid tuleb pidada eraldiseisvateks teenusteks. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib selle küsimusega sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et tehing, mille raames liisinguandja kindlustab kolmanda isiku juures liisitava asja ja esitab kindlustuskulude eest arve liisinguvõtjale, kujutab endast maksust vabastatud kindlustustehingut selle sätte mõttes.⁷⁸

Kõigepealt tuleb meenutada, et põhikohtuasjas ei ole kahtluse alla seatud asjaolu, et liisinguandja poolt liisinguvõtjale pakutav liisingueseme kindlustamise teenus on käsitatav kindlustustehinguna käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti a mõttes. Küll aga küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige seda, kas tehing, mis hõlmab lisaks ülalviidatud kindlustusteenusele ka liisinguandja poolt nimetatud kindlustuskulude eest liisinguvõtjale arve esitamist, tuleb samuti maksust vabastada. Euroopa Kohtule esitatud materjalidest nähtub, et esiteks müüs kindlustaja kõnealust kindlustusteenust BGŻ Leasingule, kes edastas selle kulu oma kliendile ehk liisinguvõtjale. Samas ei ole Euroopa Kohtul teavet kindlustuslepingu täpsema sisu või liisinguandja ja -võtja vahel nimetatud kindlustusteenuse kulu kohta arve edasisaatmiseks sõlmitud lepingulise korra üksikasjade kohta. Selleks, et teha kindlaks, kas see tehing, mis ei koosnenud

⁷⁶ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

⁷⁷ Sama.

⁷⁸ Sama

ainult kindlustusteenusest, vaid ka selle eest arve esitamisest liisinguvõtjale, kujutab endast käibemaksust vabastatud tehingut, tuleb hinnata käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti a ulatust.⁷⁹

Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 loetletud maksuvabade tegevusalade määratlust tuleb tõlgendada kitsalt, kuna viimati nimetatud on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Pealegi on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kõnealuses artiklis nimetatud maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine. Käibemaksudirektiiv ei defineeri kindlustustehingu mõistet. Siiski tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et mõistet „kindlustustehingud” iseloomustab üldarusaadavalt asjaolu, et kindlustusjuhtumi korral võtab kindlustusandja kindlustusvõtja riski üle ja osutab kindlustuspreemia ettemakse eest teenust, mis on lepingu sõlmimise ajal kokku lepitud. Lisaks hõlmavad kindlustustehingud kindlustusandja ja isiku, kelle riske kindlustatakse, st kindlustusvõtja vahelist lepingulist suhet. Euroopa Kohus on niisiis täpsustanud, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 kasutatud mõiste „kindlustustehingud” on üldjuhul piisavalt lai, et hõlmata riskide kindlustamist maksukohustulase poolt, kes ise ei ole kindlustusandja, kuid kes pakub grupikindlustuse raames sellist kindlustust, kasutades kindlustusandja teenuseid, kes võtab kindlustatud riski üle.⁸⁰

Võttes arvesse eelnevaid kaalutlusi tuleb analüüsida seda, kas „kindlustustehingute” mõiste hulka kuulub ka kindlustuskaitse, mille on sõlminud kindlustatud pool (liisinguandja), kes esitab liisingutehingu raames arve nende kindlustuskulude eest oma kliendile ehk liisinguvõtjale, kelle riskid on tänu sellele kindlustusele liisinguandja suhtes kaitstud.⁸¹

Nimelt tuleb märkida, et sellist kindlustusteenust, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa maksustada käibemaksuga lihtsalt seetõttu, et sellega

⁷⁹ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

⁸⁰ Sama

⁸¹ Sama

seotud kulude eest saadeti arve vastavalt liisingulepingu poolte vahel sõlmitud kokkuleppele edasi. Asjaolu, et liisinguandja sõlmib kindlustuse oma klientide palvel kolmanda osapoolega ning seejärel esitab neile arve, mille on märgitud täpne hind, ei lükka seda järeldust ümber. Kuivõrd kõnealune kindlustusteenus jääb neil asjaoludel samaks, kujutab edastatud arvel märgitud summa tegelikult tasu selle kindlustuse eest ning seetõttu ei ole alust sellist tehingut käibemaksuga maksustada, kuna see on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti a kohaselt maksust vabastatud. Mis puudutab seda, kas põhikohtuasja asjaolusid arvestades on asjassepuutuv käibemaksudirektiivi artikkel 28, mille kohaselt tuleb esiteks märkida, et kui BGŻ Leasing sõlmis kõnealuse kindlustuslepingu enda nimel ja enda eest ei kuulu asjaomane tehing artikli 28 kohaldamisalasse. Teiseks, kui nimetatud kindlustusleping oleks sõlmitud teise isiku nimel, toetaks Euroopa Kohtu käibemaksudirektiivi artiklit 28 puudutav kohtupraktika põhikohtuasjas kõnealuse tehingu maksust vabastamist.⁸²

Nimetatud kohtupraktikast tuleneb, et kuna käibemaksudirektiivi artikkel 28 kuulub IV jakku „Maksustatavad tehingud” ja on sõnastatud üldsõnaliselt, sätestamata oma kohaldamisalale või ulatusele piiranguid, puudutab see ka nimetatud sättes ette nähtud käibemaksuvabastusi. Igal juhul tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel.⁸³

Seega kindlustusteenuseid, mille eesmärk on sellise liisingueseme kaitse, mille omanikuks jääb liisinguandja, ei saa sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kohelda erinevalt tulenevalt sellest, kas neid teenuseid osutab kindlustusettevõtte vahetult liisinguvõtjale või saab viimane sarnase kindlustuskaitse liisinguandja kaudu, kes saab teenust kindlustusandjalt ning esitab selle eest arve samas summas liisinguvõtjale. Lisaks toetab sellist tõlgendust ka käibemaksudirektiivi enda eesmärk, mis vabastab kindlustustehingud maksust, jättes samas liikmesriikidele artikliga 401 võimaluse säilitada või kehtestada maksu

⁸² BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

⁸³ Sama

kindlustuslepingutele. Järelikult mõiste „kindlustustehing” puudutab üksnes tehinguid, mida teevad kindlustusandjad ise, lõpptarbijat, nagu liisinguvõtja, võidakse sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas maksustada mitte üksnes viimati nimetatud maksuga vaid, juhul kui kindlustusteenust pakutakse liisinguandja kaudu, ka käibemaksuga. See aga oleks vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastuse eesmärgiga.⁸⁴

Lõpuks tuleb märkida, et see põhjendus lähtub eeldusest, et liisinguandja esitab liisinguvõtjale arvel kindlustuse täpse summa ning seda põhjendust saab kohaldada vaid juhul, kui kindlustuse eest esitatud arve summa on suurem kui kindlustusandja poolt liisinguandjale esitatud arve summa. Sellest tulenevalt tuleb asuda seisukohale, et liisingutegevuse raames tehtud tehing, mis koosneb liisingueseme kindlustamise eest sellise arve esitamises, millele on märgitud teenuse täpne maksumus, nagu see oli kõne all põhikohtuasjas, on kindlustustehing käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti a mõttes. Arvestades eelnevaid kaalutlusi tuleb teisele küsimusele vastata, et kui liisinguandja ise kindlustab liisingueseme ja esitab selle eest liisinguvõtjale arve, millele on märgitud teenuse täpne maksumus, on põhikohtuasjas kõnealustel asjaoludel selline tehing kindlustustehing käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti a mõttes.⁸⁵

Euroopa Kohtu kuues koda otsustas, selliste teenuste osutamist, mis puudutavad liisingueseme kindlustamist ja liisingut ennast puudutavaid teenuseid, tuleb põhimõtteliselt käsitada eraldiseisvate ja sõltumatute teenustena käibemaksuga maksustamise mõttes. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kindlaks teha, kas põhikohtuasja konkreetseid asjaolusid arvesse võttes on kõnealused tehingud omavahel sedavõrd seotud, et neid tuleb pidada üheks teenuseks, või on hoopis tegemist sõltumatute teenustega. Kui liisinguandja ise kindlustab liisingueseme ja esitab selle eest liisinguvõtjale arve, millele on märgitud teenuse täpne maksumus, on põhikohtuasjas kõnealustel asjaoludel selline tehing

⁸⁴ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

⁸⁵ Sama

kindlustustehing nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkti a mõttes.⁸⁶

Kokkuvõtvalt võib öelda, et komplekstehing on tehing, kus üks tehing hõlmab enda all mitut erinevat tehingut, nagu näiteks antud kohtuasja puhul hõlmas üks tehing liisingutehingut ja selle kõrval kindlustusteenust. Nimetatud tehingu puhul tekib küsimus, kas sellist tehingut tuleb maksustada ühe eraldiseisva tehinguna või siis tuleb komplekstehing lahti võtta ja maksustada kõik teenused eraldi. Euroopa Kohus jõudis otsusele, et selliseid teenuseid mis hõlmavad liisinguid ja liisingueseme kindlustamist samaaegselt tuleb käsitada sõltumatute teenustena käibemaksuga maksustamise mõttes.

⁸⁶ BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

KOKKUVÕTE

Tänapäeva ühiskonnas puutuvad liisingutehingutega kokku väga paljud isikud, käibemaksuseadus § 16 lõige 2 punkt 1 sätestab, et liisingutehingud kuuluvad maksuvaba käibe hulka. Autor valis antud teema selle aktuaalsuse tõttu, sest selle teema kohta puuduvad põhjalikud praktilised kogemused ja kohtupraktika antud teema kohta on minimaalne. Finantsteenuste maksustamine on aktuaalne kuna liisingutehingud kaasati maksuvaba käibe hulka 2004 aastal pärast Euroopa Liiduga liitumist. Käesolev töö annab ülevaate liisingutehingute maksustamisega kaasnevatest probleemidest ja murekohtadest.

Probleemiks on liisingutehingute käibemaksustamise puhul käibe tekkimise koha määramine, maksustatava väärtuse määramine tehingute maksustamisel, Eestis on probleeme tekkinud ka maksustatava väärtuse määramisega sõiduautode liisingulepingute lõpetamisel, kui liisinguvõtja ostab jääkväärtusega liisinguobjekti liisinguandjalt välja. Samuti on probleemiks see, et kehtiv seadus otsesõnu ei kehtesta enam kasutus- ja kapitalirendi legaaldefiniitsioone, eristatakse vaid formaalsel alusel teenuse osutamist ja kauba võõrandamist.

Lõputöö eesmärgiks on anda ülevaade liisingutehingute käibemaksustamisest ja sellega kaasnevatest probleemidest Eestis ja Euroopa Liidus. Selleks, et töö eesmärk saavutada olid püstitatud uurimisülesanded.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu olemusest. Käibemaks on üldine tarbimismaks, mida maksab lõpptarbija. Lisandväärtuse maksuga maksustatakse suurem osa kaupade ja teenustega seotud tehingud. Käibemaksu maksuobjektideks on maksustatavad tehingud, erandiks võib olla omatarve, kinnisasjadega seotud tehingud. Käibemaks on perioodiline maks, mille perioodiks on Eestis kalendrikuu.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade liisingutehingutest ja liisingutehingute käibemaksustamisest. Liisingulepinguid eristatakse kasutus- ja

kapitalirendi alusel. Kapitalirendi tunnuseks on vara ost-müük, ehk selle soetamine rendilepingu alusel, kasutusrendi puhul on majanduslikuks sisuks vara rentimine piiratud ajaks ilma selle soetamiseta. Eesti seadusandluses reguleerib kapitali- ja kasutusrenti võlaõigusseadus.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade liisingutehingute maksustamisest ühendusesiseste tehingute puhul. Ühendusesiseste tehingute puhul selleks, et teenuse osutamise kohta oleks võimalik lugeda teenuse osutamise kohaks, peab sellel olema piisav tegutsemisaeg ning vastav struktuur, mis hõlmab enda all antud teenuse osutamiseks vajalikke tehnilisi ja inimressursse.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida liisingutehingute maksustamist komplekstehingute puhul. Selliseid teenuseid mis hõlmavad liisinguid ja liisingueseme kindlustamist samaaegselt tuleb käsitada sõltumatute teenustena käibemaksuga maksustamise mõttes.

Edaspidi vajab autori arvates täiendavat uurimist liisingutehingute maksustamist kreditarve esitamise liisinguandja poolt. Samuti vajab täiendavat uurimist liisingutehingute käibemaksustamist leaseback tehingute puhul.

Lõputöö eesmärk saavutati. Autor suutis ülevaate anda käibemaksust ja sellega seonduvatest mõistetest ning liisingu ja finantsteenuste maksustamisest ja liisingutehingute maksustamisega kaasnevatest probleemidest.

SUMMARY

The present thesis expanded upon the subject value added taxation of leasing transactions and the problems thereof. This is a topical subject because leasing transactions were included as a supply exempt from taxation from 2004, after joining the European Union, and because of the lack of practical experiences. The thesis is written in the Estonian language and is comprised of 44 pages. The author has used 16 source materials. The aim of the thesis is to provide an overview of current taxation of leasing transactions and problems related to taxation of leasing transactions in Estonia and in the European Union. To reach the aim of the thesis, the following research tasks are established:

1. Providing an overview of the essence of VAT.
2. Providing an overview overview of leasing transactions and Value added taxation of leasing transactions.
3. Analyzing the leasing transactions in the European Union.
4. Analyzing the leasing transactions as complex transactions.

Leasing contracts are distinguished on the basis of operating leases and capital leases. Feature of the capital lease is purchase and sale, the purchase of leasing object by rental agreement, in the case of operating lease is a lease of the property for a limited period of time, without acquisition. In the case of intra-Community transactions in order to be able to read the place where your service is provided as a place of supply, it shall be sufficient for the duration of it shall have structure that includes the provision of services under their own necessary technical and human resources. Such services that includes leasing and insurance at the same time, must be treated as independent services regards the VAT.

VIIDATUD ALLIKAD

Kägi, K., Võimre, U. *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007).

Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I 2010, 22, 108.

Lehis, L., *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009).

Laen ja liising, kätte saadav internetis,

<www.eesti.ee/est/raha_ja_omand/omandi_kaitse/laen_ja_liising/> välja otsitud 30.03.2011

KPMG, Liisingu maksustamine Eestis, kättesaadav internetis <<http://www.liisingliit.ee/failid/AXpjzGd7.pdf>>, välja otsitud 03.04.2011

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

Tammert, P. *Maksundus*, kolmas trükk (Tallinn: Aimwell, 2005).

Kaspar Lind, Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas maksusüsteemis, kätte saadav internetis

<http://www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2007/9/132270.PR.N.prv.php> välja otsitud 04.04.2011

BGŻ Leasing sp. z o.o. versus Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, Case No C-224/11, Judgment of the Court, 17 January 2013.

Euroopa Ühenduste Nõukogu Kuues Direktiiv 77/388/EMÜ, 17.mai 1977, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas

Terra, B. *Tarnekoht euroopa käibemaksu vaateviklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006)

Kapitali- ja kasutusrendi sisuline erinevus, kätte saadav internetis <www.netekspert.com/download/Kapkasrent.pdf>, välja otsitud 15.02.2013

Kapitalirent kulukamaks, kätte saadav internetis, <www.ap3.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D9874AA1E3959CE&code=79101> välja otsitud 15.03.2013

Topeltnmaksustamine ja topeltresidentsus kätte saadav internetis, <http://www.eope.ee/_download/euni_repository/file/1328/Residentsus_ja_maksulepingud.zip/topeltnmaksustamine_ja_topeltresidentsus.html /> välja otsitud 20.03.2013

Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 287

Võlaõigusseadus 26.09.2001. jõustunud 01.07.2002 – RT I 2001, 81, 487... RT I, 05.04.2013, 3