

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anna Sikerskaja

PÜSIV TEGEVUSKOHT KÄIBEMAKSU TÄHENDUSES
EUROOPA LIIDU, AUSTRALIA JA KANADA NÄITEL

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag. iur

Tallinn 2013

ANNOTATSIOON

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri: Püsiv tegevuskoht käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu, Austraalia ja Kanada näitel	
Töö pealkiri võõrkeeles: Permanent establishment in terms of VAT/GST based on the example of the European Union, Australia and Canada	
Töö autor: Anna Sikerskaja	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
Lõputöö maht on 40 lehekülge. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koostamisel on kasutatud 35 allikat, millele töös on viidatud.	
Probleem seisneb selles, et Euroopa Liidus käibemaksu tähenduses täpne püsiva tegevuskoha definitsioon puudub. Eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida püsiva tegevuskoha tekkimist käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu, Austraalia ja Kanada näitel.	
Eesmärgi saavutamiseks antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest, antakse ülevaade püsiva tegevuskoha mõistest käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu näitel, analüüsitakse püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses Austraalia ja Kanada näitel. Analüüsi tulemusel selgus, et vajalik oleks täiendada Euroopa Liidu püsiva tegevuskoha kriteeriume arvuliste näitajatega, tuginedes Austraalia ja Kanada püsiva tegevuskoha määratlemisele.	
Võtmesõnad: püsiv tegevuskoht, käibemaks, kaupade-ja teenuste maks	
Võõrkeelsed võtmesõnad: permanent establishment, fixed establishment, VAT, GST	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Tõnis Elling	

SISUKORD

LÜHENDITE LOETELU	3
SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBEMAKSU ÜLDISELOOMUSTUS JA PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÕISTE EUROOPA LIIDUS KÄIBEMAKSU TÄHENDUSES	7
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus	7
1.2 Püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu näitel	13
2. PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÕISTE KÄIBEMAKSU TÄHENDUSES AUSTRALIA JA KANADA NÄITEL	20
2.1. Püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses Austraalia näitel	20
2.2 Püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses Kanada näitel	26
KOKKUVÕTE	33
SUMMARY	36
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38

LÜHENDITE LOETELU

KMS - käibemaksuseadus

FST (federal sales tax) - föderaalne müüгимaks

GST (goods and services tax) - kaupade ja teenuste maks

PST (provincial sales tax) - regionaalne maks

HST (harmonized sales tax) - harmoniseeritud müüгимaks

CRA (Canada Revenue Agency) - Kanada Maksu-ja Tolliamet

ETA (Excise Tax Act) - aktsiisimaksuseadus

CAD (Canada dollar) - Kanada dollar

AUD (Australia dollar) - Austraalia dollar

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) - majandusliku koostöö ja arengu organisatsioon

SISSEJUHATUS

Püsiva tegevuskoha mõiste esineb nii tulumaksu kui käibemaksu tähendustes, kuid käibemaksu tähenduses ei ole püsiva tegevuskoha mõiste defineeritud. Iga riigi käibemaksuseaduses peab see mõiste olema defineeritud, selleks, et määrata, mis alusel tekib ettevõttel püsiv tegevuskoht ning mis kohustused sellega kaasnevad. Ammendava mõiste määratlemisega oleks võimalik vältida maksualaseid probleeme, kuna konkreetne mõiste seletus aitab määratleda, millistel alustel tekib äriühingul püsiv tegevuskoht käibemaksu tähenduses.

Lõputöös käsitletakse Euroopa Liidu, Austraalia ja Kanada regulatsioone püsiva tegevuskoha määramisel käibemaksu tähenduses. Teema valiku põhjuseks on asjaolu, et püsiva tegevuskoha olemasolust või selle puudumisest sõltub ettevõtja maksukohustus ja erinevates riikides käsitletakse seda teemat erinevalt.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest püsiva tegevuskoha regulatsiooni täpsustati Euroopa Nõukogu määrusega 282/2011. Küll aga ei ole määruse regulatsiooni alusel täpsustatud Euroopa Liidu liikmesriikide siseriiklikku õigust, millest tulenevalt võivad tekkida piiriülese käibemaksu tagastamisega seotud probleemid.

Lõputöö teema uudsus on selles, et teadustöö raames pole varem Euroopa Liidus käibemaksu tähenduses kasutatavat püsiva tegevuskoha mõistet võrreldud Austraalia ja Kanada käibemaksu tähenduses püsiva tegevuskoha mõiste olemusega.

Probleem seisneb selles, et Euroopa Liidus käibemaksu tähenduses täpne püsiva tegevuskoha definitsioon puudub ning seda püütakse tõlgendada kasutades tulumaksu tähenduses olevat püsiva tegevuskoha mõiste definitsiooni või OECD mudellepingute abil. Sisu poolest on tegemist erinevate mõistetega ning vale tõlgendamisega võivad tekkida maksuriskid.

Eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida püsiva tegevuskoha tekkimist käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu, Austraalia ja Kanada näitel.

Lõputöö eesmärgi täitmiseks püstitakse järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade püsiva tegevuskoha mõistest käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu näitel.
3. Analüüsitakse püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu tähenduses Austraalia näitel.
4. Analüüsitakse püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu tähenduses Kanada näitel.

Valitud uurimismeetoditeks on võrdlev meetod ja analüütiline meetod, kus töö valmimise käigus kogutakse ja analüüsitakse käibemaksualast kirjandust ja õigusakte. Seejärel võrreldakse püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu, Austraalia ja Kanada näitel.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimese peatüki esimeses osas antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest ning käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu põhiprintsiipidest. Teises alapeatükis kirjeldatakse püsiva tegevuskoha mõistet Euroopa Liidu käibemaksu tähenduses, tekkimise aluseid ja kriteeriume.

Teises peatükis analüüsitakse Austraalia ja Kanada püsiva tegevuskoha mõisteid käibemaksu tähenduses. Teise peatüki esimeses alapeatükis tuuakse välja püsiva tegevuskoha mõiste Austraalia käibemaksuseaduse näitel ning võrreldakse Euroopa Liidu püsiva tegevuskoha kriteeriumitega. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse püsiva tegevuskoha mõistet Kanada käibemaksuseaduse tähenduses ja võrreldakse Euroopa Liidus püsiva tegevuskoha tekkimise alustega.

Töö kirjutamisel kasutatakse nii eestikeelseid kui võõrkeelseid allikaid. Lõputöös analüüsitakse käibe- ja tulumaksualast kirjandust ja õigusakte. Lõputöös tuuakse

näiteid kohtupraktikast. Seejärel võrreldakse püsiva tegevuskoha mõistet Euroopa Liidu, Austraalia ja Kanada käibemaksu tähendustes.

1. KÄIBEMAKSU ÜLDISELOOMUSTUS JA PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÕISTE EUROOPA LIIDUS KÄIBEMAKSU TÄHENDUSES

1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Käibemaks on üks riiklikest maksudest. Euroopa Liidu käibemaksusüsteem on keeruline ja mitmeti tõlgendatav, mistõttu tekib üsna tihti käibemaksualaseid vaidlusi. Käibemaksusüsteemi paremaks mõistmiseks aitab Euroopa kohtu lahendite tundmine ja nende analüüs.

Tarbimise maksustamine on riigile omandi maksustamise kõrval olnud alati üheks tähtsamaks tuluallikaks. Tarbimismaksu, mida tihti nimetatakse üldiseks tarbimismaksuks, kõige olulisemaks tunnuseks on see, et teda rakendatakse ühtlaselt kõikidele kaupadele ja ideaalis ei tohiks ta moonutada tarbimiskultuuri. Tarbimismaks määratakse protsentuaalselt ja tasumisele kuuluv summa sõltub kauba või teenuse müügihinnast. Tarbimismaksude gruppi kuulub käibemaks.¹

Lisandväärtuse maks on suhteliselt nüüdisaegne nähtus. Esimesena kehtestati lisandväärtuse maks Prantsusmaal 1954. aastal. Alates 1968. aastast toimib lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides.²

Käibemaksu objektiks on rahaliselt hinnatav tarbimisväärtust omav teenus või kaup, mis antakse või osutatakse lõpptarbijale.³

Kuna käibemaks on kaudne maks, mis mõjutab otseselt maksustavate kaupade ja teenuste müügihinda, on Euroopa Liidu õiguses oluline tähendus käibemaksu

¹ Tammert, P., *Maksundus*, (Tallinn: Aimwell, 2005) lk 253-254

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

³ Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks*, (Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 2007) lk 16

reguleerivate seaduste harmoneerimisel. Harmoneerimine on vajalik selleks, et tagada kaupade ja teenuste vaba liikumine ühisturul.⁴

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 lisandväärtuse maks. Kuna lisandväärtuse maksu süsteemid osutusid riigiti liiga erinevateks, otsustati järgmises etapis ühtlustada nii maksuobjekti, maksubaasi, maksuvabastuste, sisendkäibemaksu mahaarvamise kui maksu administreerimise alaseid sätteid.⁵

Euroopa Nõukogu käibemaksu Kuues Direktiiv (77/388/EMÜ) oli vastu võetud ühtlustamise tulemusena. Kuues direktiiv on jäänud kõige olulisemaks käibemaksualaseks õigusaktiks tänaseni. See on direktiiv, kus paljud sätted on kirjeldatud detailselt ja konkreetselt ning liikmesriigid kopeerivad neid oma seadustesse muutmata kujul. Kui tekivad vastuolud, siis saab direktiivi sätteid otse kohaldada.⁶

Alates 1. jaanuarist 2007 hakkas kehtima Kuuenda direktiivi uus terviktekst (direktiiv 2006/112/EÜ), millesse on koondatud varem kehtinud direktiivid. Vajadus uue tervikteksti järele oli tingitud sellest, et arvukad muudatused ja erandid muutsid Kuuendast direktiivist arusaamise raskeks.⁷

Pärast Kuuenda Direktiivi vastuvõtmist on vastu võetud veel uusi direktiive. Paljud puudutavad liikmesriikidele lubatud erandeid teatud küsimustes. Direktiivi eesmärgiks on hõlmata käibemaksuga kõik kaubad ja teenused ning koormata igat müügietappi, et tagada maksustamise neutraalsus.

⁴ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk (Tallinn: Juura, 2009) lk 356

⁵ Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk 357

⁶ *Ibid*

⁷ *Ibid*

Käibemaksu saab iseloomustada mitmete põhimõtete alusel. Käibemaksu üldiseks põhimõtteks on see, et tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Selleks, et vabastada ettevõtjad käibemaksud kohustusest, on käibemaks üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele. Lisandunud väärtuse maksu põhimõttel toimiv käibemaks on tarbija suhtes neutraalne. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, maksusumma jaotub mitmete ettevõtjate vahel. Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist pika müügi ahela. Iga müügi ahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annab kogu toote müügi hinnale vastava käibemaksusumma.⁸

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Käibemaks on üles ehitatud lisandväärtuse põhimõttele, mis tähendab, et maksuga koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra.⁹

Käibemaks on suunatud lõpptarbijale ja ei tohi koormata ettevõtjat. Käibemaksud kohustuse kandja ja maksu tegelik maksja ei lange käibemaksu puhul kokku ning käibemaksu nimetatakse kaudseks maksuks. Maksukoormuse kandjaks ehk lõpptarbijaks võivad olla nii füüsilised kui juriidilised isikud sealhulgas riik ja kohalik omavalitsus tingimusel, et nad ei kasuta ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtluse tarbeks. Maksu administreerimise kohustus on ettevõttel, kuna see võimaldab maksusummasid lihtsamalt koguda.¹⁰ Otsest meetodit rakendatakse üksikute erijuhtudel, näiteks kasutatud kaupade müügi käibe ja reisis teenuste maksustamisel.¹¹

Kaudse mahaarvamise meetodi näide: ettevõtja müüs oma toodangut 20 000 euro eest, millelt arvestab käibemaksu 4000 eurot. Samal kuul ostis ettevõtja tootmiseks vajalikke materjale ja teenuseid 10 000 euro eest ning maksis nendelt ostudelt

⁸ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk (Tallinn: Juura, 2009) lk 353

⁹ Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk 354

¹⁰ Kägi, K., Võimre U., *Käibemaks*, (Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 2007) lk 15

¹¹ Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk 350-351

käibemaksu 2000 eurot. See summa arvatakse sisendkäibemaksuna maha ning ettevõtja maksab selle kuu eest riigile käibemaksu 2000 eurot.

Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Seda põhimõtet nimetatakse sihtkohamaa printsiibina. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära, st välismaa ettevõtjale tuleb kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaks tagastada.¹² Kauba väljavedamisel kohaldatakse nullmäära, kauba sissevedamisel tuleb tasuda käibemaks.

Ühendussiseste käivete maksustamisel Euroopa Liidus kehtib samuti sihtkohamaa printsiip. Alates 1. jaanuarist 1993 võeti kasutusele ühendussiseste kaubatarnete nullmäär ja pöördmaksustamine, mis kehtib tänase päevani ja tuli 1. mail 2004 Eestis kasutusele.¹³

Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, aga see on tehniline võtte, mis tegelikku maksukoormust ei tekita. Ettevõtja, kes kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, saab õiguse arvata ostmisel tasutud käibemaks oma maksukohustusest maha.¹⁴

Käibemaks on neutraalne maks, mis tähendab, et kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Kauba või teenuse tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik¹⁵, resident või mitte, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas.¹⁶ Riigikohus on sisendkäibemaksu mahaarvamise käsitlemisel kujundanud ulatusliku praktika, kus kajastub käibemaksu neutraalsuse põhimõte.

¹² Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk (Tallinn: Juura, 2009) lk 355-356

¹³ Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk 356

¹⁴ Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk 354

¹⁵ Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne*, (Tartu: OÜ Casus, 2003)

¹⁶ Elling, T., *Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus*, (Tartu Ülikool, 2010)

Näiteks, sisendkäibemaksu mahaarvamist enne isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimist on Euroopa Kohus käsitlenud kohtuasjas *Nidera vs Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*.¹⁷ Euroopa Kohus asus selles lahendis seisukohale, et käibemaksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei tohiks piirata vaatamata sellele, et ta ei olnud enne soetatud kaupade oma maksustatavas majandustegevuses kasutamist käibemaksukohustuslasena registreeritud.¹⁸ Ehk siis kohtu otsuse järgi on isikul, kes täidab direktiivis sätestatud käibemaksu mahaarvamise põhitingimused ja kes ennast sisendkäibemaksu mahaarvamist võimaldavate tehingute tegemise ajast arvates mõistliku tähtaja jooksul käibemaksukohustuslasena registreerib, õigus tagasiulatuvale sisendkäibemaksu mahaarvamisele.¹⁹

Käibemaksu tähenduses kasutatakse mõistet püsiv tegevuskoht. Püsiva tegevuskoha määratlus käibemaksu tähenduses on oluline eelkõige sellel juhul, kui tuleb analüüsida, kas ja millal teise liikmesriigi isikul tekib kohustus ennast liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreerida.

Iga liikmesriigi käibemaksuseadus sätestab, kes on käibemaksukohustuslased ja millal tekib maksukohustus. Eesti näitel on KMS § 3 kohaselt käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena.²⁰ Käibemaksukohustuslaseks muutub isik või asutus siis, kui tekib maksustatav käive ettevõtluse tulemusena.

Käibemaksukohustuslase staatuse saamine toimub läbi registreerimise protseduuri. Käibemaksukohustuslaseks registreerimisel väljastatakse individuaalne käibemaksuregistri koodi. Käibemaksukood on vajalik käibemaksuarvestuse

¹⁷ *Nidera Handelscompagnie BV v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Case No C-385/09, ECJ, Judgment 21.10.2010

¹⁸ *Nidera Handelscompagnie BV v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Case No C-385/09, ECJ, Judgment 21.10.2010, para 51, 54

¹⁹ Elling T., *Mõned olulisemad Euroopa Kohtu seisukohad sisenakäibemaksu mahaarvamisel*, <<http://www.grantthornton.ee/publikatsioonid/maksuteemad/moned-olulisemad-euroopa-kohtu-seisukohad-sisendkaibemaksu-mahaarvamisel>> (25.03.2013)

²⁰ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 08.07.2011, 6

kontrollimiseks (sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kontrollimiseks) ja oluline käibemaksuregistri koodide kasutamine Euroopa Liidu liikmesriikide vaheliste kaubatarnete maksustamisel²¹.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise tingimused on välja toodud eraldi iga liikmesriigi käibemaksuseadustes, kus on kehtestatud piirmäärad. Eestis, näiteks, käibemaksukohustuslaste registreerimist ja registrist kustutamist reguleerivad KMS §-d 19- 26. Registreerimine on kohustuslik juhul, kui maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot (maksukohustus tekib käibe tekkimise päevast). Väiksema käibe puhul on registreerimine vabatahtlik.²²

Registreerimisel taotleja peab tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega või hakkab liikmesriigis ettevõtlusega tegelema. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel.²³ Vastasel juhul toob see kaasa alusetuid käibemaksusoodustusi (sisendkäibemaksu mahaarvamisi).

Kokkuvõtvalt saab öelda, et käibemaks on riiklik maks, mis mõjutab otseselt maksustavate kaupade ja teenuste müügihinda. Oma omaduste poole pealt on ta objektiivne ja perioodiline maks. Objektiivsus tähendab, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksu perioodiks Eestis on üks kuu, Euroopa Liidus lubatakse kuni aastapikkusi maksustamisperioode. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning on suunatud lõpptarbijale ja ei tohi koormata ettevõtjat. Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Käibemaksu neutraalsuse põhimõte tähendab ettevõtjate käibemaksukohustuse ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kooskõla.

²¹ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk (Tallinn: Juura, 2009) lk 360

²² Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 08.07.2011, 6

²³ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 08.07.2011, 6

1.2 Püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu näitel

Püsiva tegevuskoha määratlemine käibemaksu tähenduses on oluline, kuna selle alusel on võimalik otsustada, millal välismaine äriühing muutub maksukohustuslaseks liikmesriigi residentidega samadel alustel. Püsiva tegevuskoha olemasolust või selle puudumisest sõltub äriühingu maksukohustus. Kuna püsiva tegevuskoha mõiste ei ole Euroopa Liidu liikmesriikides käibemaksu tähenduses täpselt defineeritud, siis selle määratlemiseks tuleb analüüsida Euroopa nõukogu rakendusmäärust nr 282/2011. Täiendavaid selgitusi saab leida Euroopa Kohtu lahenditest.

Püsiv tegevuskoht käibemaksu tähenduses tekib mitmetel alustel. Sellest tulenevalt selgitatakse püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksuseaduse tähenduses ja püsiva tegevuskoha tekkimise aluseid.

Üldisest põhimõttest lähtuvalt, maksukohustuslasi, kes tegutsevad püsiva tegevuskoha kaudu teises liikmesriigis, tuleb kohelda samamoodi nagu kohalikke maksukohustuslasi.²⁴

Praktikas tuleb välismaise ettevõtjaga tehingu tegemisel selgitada, kas tehing tehakse tema liikmesriigi tegevuskohaga (filiaal, kontor) või mitte. Võib esineda olukord, kus välismaisel ettevõtjal on liikmesriigis müügiesindus, mis tegutseb filiaalina ja on käibemaksukohustuslane. Samas tellib välismaine ettevõtja liikmesriigi tarnijalt tarkvaraarenduse, mis on vajalik peakontorile või välisettevõtja globaalses kontorite võrgustikus. Sellisel juhul saab öelda, et välisriigi isik ei osale maksustamisele kuuluvas tehingus enda liikmesriigi tegevuskoha kaudu, kuigi see on liikmesriigis olemas, ning tehingule ei lisata 20% käibemaksu, vaid kohaldatakse nullmäära. Tehingu vastaspooleks olev välismaine isik on kohustatud tehingu enda asukohariigis pöördmaksustama (Euroopa Liidus asuvate ettevõtete kontekstis).²⁵

²⁴ Ecker, T., Lang, M., Lejeune, I., *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Tilburg: Kluwer Law International, 2012), p 633

²⁵ Kägi, K., Valge, R., Oru, E., Vetevoog, K., *Maksuviidad 2010*, (Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 2010), lk 15

Euroopa Liidu Eesti liikmesriigi näitel KMS-i § 3 lg 3¹ sättest tulenevalt võib järeldada, et mitteresidenti võib käsitleda maksukohustuslasena püsiva tegevuskoha omamise tõttu, kui maksustatav tehing või toiming toimub läbi püsiva tegevuskoha. Ühendusesiseseks käibeks loetakse teatud juhul oma kauba toimetamist teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks. 0 % määra saab rakendada juhul kui maksukohustuslasel on teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number. Seega kui osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele teenust, mille käibe tekkimise koht on teenuse saaja asukoht, kusjuures konkreetselt seda teenust ei kasutata Eestis asuva püsiva tegevuskoha jaoks, siis maksustatakse teenust 0% määraga.²⁶

Euroopa Liidus käibemaksu tähenduses püsiva tegevuskoha mõistet ei ole defineeritud, kuid püsiva tegevuskoha regulatsiooni täpsustati Euroopa Nõukogu määrusega 282/2011. Küll aga ei ole määruse regulatsiooni alusel täpsustatud liikmesriikide siseriikliku õigust. Seega puudub käibemaksu reguleerivates direktiivides püsiva tegevuskoha täpne definitsioon ning mõiste määratlus ei ole kõigis liikmesriikides samasugune.²⁷

Kuna püsiva tegevuskoha määratlemine käibemaksu tähenduses on problemaatiline, siis Euroopa kohtupraktikas on pööratud palju tähelepanu püsiva tegevuskoha mõiste defineerimisele²⁸ ning kriteeriumite välja selgitamisele.

Kriteeriumid püsiva tegevuskoha eksisteerimise kohta on välja toodud Euroopa Kohtu otsuses nr C-168/84.²⁹

Kohtuasi C-168/84 räägib sellest, et firma Abe-Werbung Alfred Berkholz põhiasukohaga Hamburgis, tegeles mänguautomaatide paigaldamise ja käitlemisega. Selle firma mitu automaati oli paigaldatud Deutsche Bundesbahn'ile kuuluva kahe

²⁶ Rahandusministeerium, Rahanduministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.04.2011), <<http://www.fin.ee/?id=280>> (04.12.2012)

²⁷ Terra, B.J.M., Wattel, P.J., *European Tax Law*, fourth edition (Deventer: Kluwer, 2005), p 272-273

²⁸ Ecker, T., Lang, M., Lejeune, I., *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Tilburg: Kluwer Law International, 2012), p 633

²⁹ *Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, Case No C-168/84, ECJ, Judgment, 04.07.1985

praamlaeva pardale, mis kurseerisid Saksamaa ja Taani vahel. Saksamaa maksuhaldurid maksustasid käibemaksuga kogu Abe-Werbung'i 1980.aasta kahe praamlaeva käibe, omistades käibe firma kindlale tegevuskohale Hamburgis. Abe-Werbung oli arvamusel, et laevade pardale paigaldatud automaatide poolt osutatud teenused tuleks lugeda osutatuks „kindlast tegevuskohast“ kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Finanzgericht (Saksamaa maksukohus) palus Euroopa Kohtul otsustada, kas artikli 9 lõiget 1 tuleks tõlgendada tähenduses, et termin „kindel tegevuskoht“ hõlmab tegevuse juhtimise ruume riigi territoriaalvetest väljaspool avamerel seilava laeva pardal ning kui see on nii, siis mis on „kindla tegevuskoha“ eksisteerimise puhul olulised kriteeriumid.³⁰

Euroopa Kohus otsustas, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada tähenduses, et niisuguse äritegevuse läbiviimiseks nagu väljaspool riigi territooriumi avamerel seilava laeva pardal mänguautomaatide käitamiseks rajatud üksust võib selle sätte tähenduses kindla tegevuskohana käsitada ainult siis, kui antud üksus omab teenuste osutamiseks vajalikke alalisi tehnilisi ja inimressursse, mistõttu ei ole kohane lugeda neid teenuseid asutatuks teenuste osutaja tegevuskohas.³¹

Euroopa Kohtu otsusest nr C-168/84 lähtuvalt, püsiv tegevuskoht peab olema teatava minimaalse suurusega ning omama püsivat inim-ja tehnilisi vahendeid, mis on vajalikud teenuste osutamiseks.³² Teised kohtuotsused on järginud seda lähenemisviisi ning laiendanud definitsiooni.

Püsiva tegevuskoha definitsiooni on püütud täpsustada Euroopa Nõukogu rakendusmääruses 282/2011. Rakendusmääruse artikkel 11 sätestab püsiva tegevuskoha mõiste kaks definitsiooni. Esimest mõiste definitsiooni tuleb kasutada käibemaksudirektiivi artikli 44 puhul, st juhul kui käibe tekkimise koht määratletakse kliendi tegevuskoha järgi ehk sellel juhul peab tegevuskohta iseloomustama piisav

³⁰ Terra B., *Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 98-99

³¹ Terra, *Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist*, *ibid*, lk 101

³² *Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, Case No C-168/84, ECJ, Judgment, 04.07.1985, para 19

püsivus ja sobiv inim-ja tehniliste vahendite struktuur, et võimaldada sellel tegevuskohal saada ja kasutada talle osutatud teenuseid enda tarbeks. Teistel juhtudel peavad tegevuskohal olema samad omadused, kuid mis võimaldavad sellel tegevuskohal müüa enda poolt osutavaid teenuseid. Peale selle, rakendusmääruse artikkel 11 lõige 3 sätestab, et käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga omamine ei ole iseenesest piisav, et järeldada, et maksukohustuslasel on püsiv tegevuskoht.³³

Rakendusmääruses 282/2011 toodud definitsioonidest lähtuvalt, tuleb püsiva tegevuskoha mõistet analüüsida kahest poolest. Esimesel juhul tuleb analüüsida, kas tegevuskohal on võime saada ja kasutada teenuseid. Teisel juhul tuleb analüüsida, kas tegevuskohal on võime pakkuda teenuseid.

Rakendusmäärus nr 282/2011 sisaldab kahte erinevat püsiva tegevuskoha mõistet: püsiv tegevuskoht, mis müüb teenuseid ja püsiv tegevuskoht, mis ostab teenuseid. Rakendusmäärus nr 282/2011 ei sisalda juhust, mille alusel saaks määratleda, millistel juhtudel tekib püsiv tegevuskoht, kui tegevuskoht ostab teenuseid. Samuti ei ole selge, kas inim-ja tehniliste vahendite nõue peaks erinema tegevuskoha nõudest, kui tegemist on teenuse müümisega. Sellisel juhul tuleks hinnata võimet osta teenuseid hoopis teiste omaduste põhjal, kui võimet müüa teenuseid.³⁴ Selline lähenemine oleks vastavuses tegeliku majandusliku olukorra kriteeriumiga, mis on ühtse käibemaksusüsteemi põhiline kriteerium.³⁵

Püsiva tegevuskoha olemasolu ei sõltu püsiva tegevuskoha juriidilisest vormist. Filiaali, mis ei ole iseseisev juriidiline isik või tütarettevõtte, mis on juriidiline isik, võib mõlemat käsitleda kui püsivat tegevuskohta.³⁶

³³ Council Implementing Regulation (EU) No282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011, art 11

³⁴ Senyk, M., *VAT planning in cross-border service transactions: between fundamental freedoms and economic reality*, Master Thesis, Lund University Department of Business Law (2011), p 11

³⁵ *Planzer Luxembourg Sàrl v Bundeszentralamt für Steuern*, Case No C-73/06, ECJ, Judgement, 28.06.2007, para 43

³⁶ Senyk, M., *VAT planning in cross-border service transactions: between fundamental freedoms and economic reality*, Master Thesis, Lund University Department of Business Law (2011), p 8-9

Kohtuasjas nr C-260/95 jõuti järelduseni, et äriühingut, kes tegutseb emaettevõtja reisikorraldaja abiasutusena, võib käsitleda püsiva tegevuskohana, kui abiasutus omab ettevõtte struktuuriüksusele omaseid tehnilisi ja inimressursse, mis on iseloomulikud püsiva tegevuskoha kriteeriumitele.³⁷

Püsiva tegevuskoha puhul, mis ostab teenuseid, ei ole vajalik, et tegevuskoht ise oleks võimeline majandustegevust läbi viima. Sõna „kasutamine“ jätab liikmesriikidele tõlgendamise ruumi. Sellest tulenevalt võib äriühingul, kes rendib teises liikmesriigis ladu, tekkida liikmesriigis püsiv tegevuskoht. Püsiv tegevuskoht võib tekkida, kuna ladu on võimeline saama teenuseid ja kasutama neid teenuseid enda vajadusteks. Samas on uued reeglid rakendusmääruses olulised teenuste osutajatele, kuna nemad peavad kindlaks tegema, kas peavad arvetel kajastama kohalikku käibemaksu.³⁸

Teenuste osutamise puhul on püsival tegevuskohal vajalik minimaalne stabiilsus, mis on tingitud inim- ja tehniliste vahendite alalise paigutamise ja püsivasse tegevuskohta. Sellest lähtuvalt, on vaja, et inim- ja tehnilisi vahendeid iseloomustaks piisav püsivus ning struktuur, et pakkuda teenuseid iseseisvalt. ARO Lease'i kohtuotsusest nr C-190/95 tuleneb, et püsivat tegevuskohta ei eksisteeri, kui teenust osutatakse vahendajate kaudu, kes saavad vahendustasu, kui äriühing kasutab mõne teise äriühingu ladu ladustamiseks ning äriühingul endal puudub teises liikmesriigis kontor.³⁹

ARO Lease BV oli kaasuses nr C-190/95 kaebaja. See oli äriühing, mis oli asutatud Hollandis ning pakkus autode liisimise teenust. Kohus märkis analüüsi käigus, et ARO Lease pakkus klientidele järgimisi teenuseid: läbirääkimiste pidamine potentsiaalsete klientidega, nõutavate lepingute koostamine ja nende allkirjastamine, lepingutingimuste haldamine ja liisingulepingu objektiks olevate

³⁷ *Commissioners of Customs and Excise v DFDS*, Case No C-260/95, ECJ, Judgement, 20.02.1997, para 29

³⁸ Ernst & Young, *Changes in VAT rules: Limited activities in an EU country can now lead to a fiscal presence and taxation*, *Indirect Tax Alert* (2011), no 414, p 3

³⁹ *ARO Lease v Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen*, Case No C-190/95, ECJ, Judgement, 17.07.1997, para 3, 4, 5, 15, 16.

transpordivahendite, mis jäid ARO Lease'i varaks, füüsiliselt kättesaadavaks muutmine klientidele.⁴⁰

Ülevaltoodud teenuste taustal tuli analüüsida, kas liisinguandja omab püsivat tegevuskohta teises liikmesriigis või mitte. Juhul, kui liisinguandja ei oma teises liikmesriigis töötajaid või muud püsivat struktuuri, et teostada ülalloodud teenuseid, ei ole tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta. Püsiva tegevuskoha määratlemisel ei saa lähtuda ei autode klientidele üleandmisest ega kohast, kus autosid kasutatakse.⁴¹

Sellest tulenevalt jõudis Euroopa Kohus järgmisele järeldusele. Lähtudes asjaolust, et ARO Lease ehk liisinguandja, kelle äritegevuskoht on ühes liikmesriigis, ei osuta teenuseid teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu eelkõige selle pärast, et kliendid valisid ostetavad autod teises riigis asuvatelt müüjatelt, liisingulepingud olid koostatud ja alla kirjutatud liisinguandja äritegevuse kohas ning liisinguandjal ei ole teise liikmesriigi territooriumil ruumi, kus hoida liisitavaid autosid.⁴²

ARO Lease kohtuotsusest lähtuvalt, võib järeldada, et püsiva tegevuskoha määratlemisel tuleb arvestada äriühingu poolt pakutatavate teenuste sisuga ning kindlaks määrata, kes teenust osutab ja mille kaudu käib teenuste osutamine. Nende seisukohtade hindamisel, saab jõuda järeldusele äriühingu püsiva tegevuskohta eksisteerimisest teises liikmesriigis.

Euroopa Kohus vaatles püsiva tegevuskoha küsimust kohtuasjas nr C-73/06, mis puudutas ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise korda. Euroopa Kohus asus antud kohtuasjas seisukohale püsiva tegevuskoha mõiste sisust, et äriühingu majandustegevuse asukohaks on koht, kus

⁴⁰ *ARO Lease v Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen*, Case No C-190/95, ECJ, Judgement, 17.07.1997, para 3, 4, 5, 15, 16.

⁴¹ Polman, D., „Liisingu käibemaksuga maksustamine“, 4 *Juridica* (2000), nr 4, 238 – 248, lk 247

⁴² *Ibid*

võetakse vastu selle äriühingu üldist juhtimist puudutavad põhilised otsused ja kus toimub keskjuhtimine.⁴³

Püsiv tegevuskoht esineb nii käibemaksu kui tulumaksu tähenduses. Tihti püütakse tõlgendada püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu tähenduses tuginedes tulumaksuseaduses olevale püsiva tegevuskoha definitsioonile või pöördutakse OECD mudellepingu poole. Püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu ja tulumaksu tähenduses ei tohi samastada, kuna maksude omadused on erinevad. Tulumaks on otsene maks, mida võetakse sissetulekult ja käibemaks on kaudne maks, millega maksustatakse käivet.

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et eksisteerib kaks alust, mille abil saaks määratleda püsiva tegevuskoha mõistet. Esimesel juhul annab määratleda püsiva tegevuskoha mõistet, kui tegeletakse teenuste müümisega. Teisel juhul tuleb määratleda püsiv tegevuskoht, kui tegeletakse teenuste ostmisega. Sellest lähtudes, püsival tegevuskohal on käibemaksu tähenduses kaks mõistet. Püsiv tegevuskoht on tegevuskoht, mida teenuste müümisel iseloomustab piisav püsivus ja sobiv inim- ja tehniliste vahendite struktuur. Püsiv tegevuskoht on tegevuskoht, mida teenuste ostmisel iseloomustab piisav püsivus ja sobiv inim- ja tehniliste vahendite struktuur. Püsiva tegevuskoha määratlemisel tuleb arvestada kohta, kus võetakse vastu äriühingu üldist juhtimist puudutavad põhilised otsused.

⁴³ *Planzer Luxembourg Sàrl v Bundeszentralamt für Steuern*, Case No C-73/06, ECJ, Judgement , 28.06.2007, para 54

2. PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÕISTE KÄIBEMAKSU TÄHENDUSES AUSTRALIA JA KANADA NÄITEL

2.1. Püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses Australia näitel

Australia õigusaktides esineb püsiva tegevuskoha mõiste, mille õige määratlus on oluline. Püsiva tegevuskoha õige määratlusega kaasneb äriühingu majandustegevuse õige maksustamine, mis võimaldab vältida maksustamisega seotud probleeme. Püsiva tegevuskoha mõiste definitsioon ja kriteeriumid võivad erineda riikides ning sellest tulenevalt analüüsitakse püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses Australia näitel.

Australia on föderatiivne riik, kus erinevalt Euroopa Liidust on kehtestatud Australias käibemaksu asemel kaupade ja teenuste maks (*Goods and Services tax - GST*), mis hõlmab kõiki kaupu ja teenuseid Australias. Australia kaupade ja teenuste maksu peetakse üheks parimaks maailmas, kuna seal esineb vähe maksuprobleeme.

Australias kehtestati kaupade ja teenuste maks aastal 1999, mis jõustus 1.juulil 2000. Uus kaupade ja teenuste maks asendas Australia müügimaksu (*Wholesale Sales Tax ehk WST*). GST maksu seadus oli muudetud 41 kord kehtestamise päevast alates.⁴⁴ GST maks on kehtestatud enamiku kaupade ja teenuste peale Australias. Erandiks on vabastatud kaubad (*exempt items, GST-free*) ja sisendkäibemaks (*input tax*).⁴⁵

⁴⁴ Ecker T., Lang M., Lejeune I., *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Tilburg: Kluwer Law International, 2012), p 633

⁴⁵ *GST in Australia*, < www.gstaustralia.com.au > (21.01.2013)

Austraalias lisandub GST kõikide maksustatavate kaupade ja teenuste hinnale ning selle maksumäär on reeglina 10%. Lõppkasutajad maksavad seda maksu nii, et GST sisaldub kaupade ja ostuhinnas. GST maksusüsteem Austraalias on üsna lihtne, kuid teatud valdkondades see võib osutada keeruliseks. Kaupade ja teenuste maks on kehtestatud teistes riikides, näiteks, Lõuna Aafrikas, Fidži saartel ja Uus-Meremaal, kuid erinevate maksumääradega.

Austraalias on olemas samuti kaupade ja teenuste maksu maksukohustuslased, kes maksavad maksu. Austraalia GST seaduses on sätestatud, et igal üksusel, mis tegeleb ettevõtlusega, on õigus olla maksukohustuslaseks registreeritud. Austraalia mitteresidendist ettevõtjad võivad olla maksukohustuslaseks registreeritud, kuna see on meetod, mille abil tagastatakse Austraalia sisendkäibemaks (*input tax*). Ettevõtte on kohustatud end maksukohustuslaseks registreerima siis, kui ta tegeleb ettevõtlusega ja GST käive ületab piirmäära⁴⁶, mis on kehtiva Austraalia GST seaduse kohaselt 75 000 AUD⁴⁷ (eurodesse konverteerides 59 000 euro).

Üldine erinevus Austraalia ja Euroopa Liidu käibemaksusüsteemides seisneb selles, et Euroopa Liidus on kehtestatud lisandväärtuse maksuna (*Value Added Tax - VAT*) toimiv käibemaks, Austraalias aga kaupade ja teenuste maks (*Goods and Services Tax - GST*).

Euroopa Liidus ja Austraalias kehtivad käibemaksmäärad on erinevad. Euroopa Liidus lubatud käibemaksumäär on mitte alla 15%. Austraalias on määr madalam ning on 10%. Austraalias tekib käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus siis, kui maksustatav käive ulatub 75 000 AUD-ni.

Austraalia GST seletab lahti, millal tegemist on ettevõtluse tegelemisega läbi Austraalia. GST seadus sätestab, et tegemist on ettevõttega, mis on „carried on in Australia“, kui see tegutseb läbi Austraalias oleva püsiva tegevuskoha.⁴⁸ Siin on välja

⁴⁶ Goods and Services Tax Act 1999, Division 23, Sect 23.5

⁴⁷ Ecker T., Lang M., Lejeune I., *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Tilburg: Kluwer Law International, 2012), p 31

⁴⁸ Goods and Services Tax, Act 1999, Division 9, Subdivision 9 A, Sect 9.25

toodud mitu erandit, mille puhul tegemist pole läbi püsiva tegevuskoha ettevõtlusega. Erandiks on vahendaja teenused, kellel puudub volitus pidada läbirääkimisi ja sõlmida lepinguid oma volitaja nimel (esindatava isiku nimel), ostuagendi teenused, kus ettevõttel on vaja ostuagendi ainult sellel põhjusel, et osta kaupu⁴⁹. Peale selle, Austraalia GST sätestab, et püsiva tegevuskoha mõiste definitsioon on välja toodud Austraalia tulumaksuseaduses (*Income Tax Assessment Act 1936*).

Inglise keeles tavapäraselt on kasutusel püsivale tegevuskohale kaks erinevat mõistet. Tulumaksu tähenduses on kasutusel *permanent establishment*. Käibemaksu tähenduses on kasutusel mõiste *fixed establishment*. Austraalia GST-s ja tulumaksuseaduses (*Income Tax Assessment Act*) mõlema mõiste puhul on ingliskeelne mõiste "*permanent establishment*". Euroopa Liidus on kasutusel nii *fixed* kui *permanent establishment* käibemaksu tähenduses, olenevalt liikmesriigist.

Erinevalt Euroopa Liidust omab Austraalias püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses täpset definitsiooni. Lähtuvalt Austraalia GST-s sätestatust, et püsiva tegevuskoha mõiste on defineeritud Austraalia tulumaksuseaduses, võib järeldada, et Austraalias kasutatav püsiva tegevuskoha mõiste tõlgendus on samasugune nii GST seaduse kui tulumaksuseaduse (*Income Tax Assessment Act*) jaoks.

Võrreldes Euroopa Kohtu poolt antud püsiva tegevuskoha mõiste kontseptsiooni kriteeriume ja Euroopa Nõukogu määruses 282/2011 olevaid täpsustusi Austraalias kehtiva kindla definitsiooniga, ei tohi märkimata jätta, et nad on erinevad. Austraalias püsiva tegevuskoha käibemaksu tähenduses defineerimisel lähtutakse tulumaksuseadusest. Austraalia GST-s püsiva tegevuskoha mainimisel on olemas viide Austraalia tulumaksuseadusele. Austraalia tulumaksuseaduses defineeritakse püsiva tegevuskoha mõistet punktide kaupa.

Austraalia tulumaksuseaduse (*Income Tax Assessment Act*) esimese osa lõige 6 punkt 1 kohaselt püsiv tegevuskoht (*permanent establishment*) tähendab kohta, kus või

⁴⁹ Income Tax Assessment Act 1936, part I, sect 6(1)

mille kaudu isik tegeleb ettevõtlusega.⁵⁰ Edasi seadus sätestab püsiva tegevuskoha mõiste definitsiooni täpsustavaid punkte. Esimeses punktis tuuakse välja, et püsiv tegevuskoht on koht, kus isik tegeleb ettevõtlusega esindaja või vahendaja kaudu. Seejärel seaduses sätestatakse, et püsiv tegevuskoht on koht, kus ettevõtlusega tegelev isik kasutab või seab märkimisväärset varustust ning masinaid.⁵¹ See punkt tundub olevat sarnane Euroopa Kohtu lahendites nimetatud püsiva tegevuskoha kriteeriumitega, kus jõutakse järeldusele, püsivat tegevuskohta iseloomustab piisav püsivus ja sobiv inim-ja tehniliste vahendite struktuur.

Eraldi punktina nimetatakse püsivaks tegevuskohaks kohta, kus isik tegeleb ehitusprojektiga ning kui isik tegeleb toodetud, töödeldud, pakitud kaupade müügiga teise isiku eest, kus üks või teine nendest, mõlemad osalevad ettevõtluses ning kontroll käib kas ühe nendest üle või üks nendest kontrollib neid mõlemaid.⁵²

Austraalia tulumaksuseaduses olevas püsiva tegevuskoha mõiste definitsioonis rõhutatakse olukordi, kus tegemist ei ole äriühingu püsiva tegevuskohaga. See on seaduses välja toodud kõige viimaste eraldi seisvate sätetena (e) kuni (g). Sätted kajastavad vahendaja teenuseid, kellel puudub volitus pidada läbirääkimisi ja sõlmida lepinguid oma volitaja nimel (esindatava isiku nimel) ja ostuagendi teenuseid, kus ettevõttel on vaja ostuagendi ainult kaupade soetamiseks.⁵³

Austraalia Maksuameti peadirektor (*Commissioner of Taxation*) täiendavalt selgitas 2005.aastal tulumaksuseaduses olevat püsiva tegevuskoha kontseptsiooni, mis rakendatakse käibemaksu tähenduses. Peadirektor märgib, et antud definitsiooni rakendatakse Austraalia residentidele, kes tegelevad ettevõtlusega teistel maadel ning mitteresidentidele, kes tegutsevad Austraalias. Ta rõhutab, et see koht peaks omama püsivuse elemente või tunnuseid, nii geograafilisi kui ajalisi. Püsivus peab olema rajatud, arvestades ettevõtte eripärasid. Püsivus siin ei ole sünonüümiks sõnale igavesti. Ajalise kriteeriumi suhtes iga eraldiseisev juhtum on fakti küsimus.

⁵⁰ Income Tax Assessment Act 1936, part I, sect 6(1)

⁵¹ *Ibid*

⁵² *Ibid*

⁵³ *Ibid*

Austraalias peetakse üldjoontes ajaliseks püsivuse kriteeriumiks 6 kuud. Mõnedel juhtudel vähem kui kuus kuud on piisav argument selleks, et järeldada, et ajaline püsivus on olemas. Üheks selliseks näiteks võiks olla see, kui ettevõtlusega tegeletakse konkreetses kohas Austraalias, kuid regulaarselt ja lühikeseks ajaks iga kord. Geograafilise kriteeriumi all mõeldakse iga ala, mis võiks olla vaadeldud nagu ettevõtte kaubanduslik ala või ala seoses asjaomamisega. Näiteks, äriruumid nagu kontor, talu, turg, tehas.⁵⁴

Nii Euroopa Liidus kui Austraalias püsiva tegevuskoha mõiste omab tähtsust. Püsiva tegevuskoha määratlus on oluline eelkõige sellel juhul, kui tuleb analüüsida, kas teise riigi isikul tekib kohustus ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida, kuna sellest oleneb riikide maksutulu. Püsiva tegevuskoha olemasolust või selle puudumisest sõltub ettevõtja maksukohustus.

Võrreldes püsiva tegevuskoha kriteeriume Austraalia GST tähenduses ja Euroopa Liidu käibemaksu tähenduses, mis püstitas Euroopa Kohus oma kohtulahendites, võib järeldada, et püsiva tegevuskoha mõiste Austraalia GST tähenduses on konkreetsem⁵⁵. Austraalia GST-s on olemas viide tulumaksuseadusele, kus on defineeritud püsiva tegevuskoha mõiste. Austraalia tulumaksuseaduses oleva püsiva tegevuskoha mõiste kontseptsiooni on samuti seletanud 2005.aastal Austraalia Maksuameti peadirektor, tuues välja selle määratlemise arvulisi kriteeriume, mainides ajalist ja geograafilist kriteeriumi. Püsiva tegevuskoha määratlus Euroopa Kohtu lahendites esitatud kriteeriumite järgi viidab, et püsiva tegevuskoha tunnusteks on kõigepealt vajalikke alalisi tehniliste ja inimressursse omamine ning piisav püsivus. Püsiva tegevuskoha kindlaks määramisel tuleb arvestada kohta, kus võetakse vastu äriühingu üldist juhtimist puudutavad põhilised otsused. Eraldi kriteeriume lahti seletatud ja täpsustatud ei ole.

⁵⁴ Australian Government and Australian Taxation Office, *What is a place at or through which a person carries on any business' in the definition of permanent establishment in subsection 6(1) of the Income Tax Assessment Act 1936?*, <<http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=TXR/TR20025/NAT/ATO/00001>> (20.02.2013)

⁵⁵ Rendahl, P., *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, (Amsterdam:IBFD Publications, 2009), p 324

Viimase viie aasta jooksul on lahendatud Austraalias ligikaudu 58 kohtuasja.⁵⁶ Võrreldes Austraalias kohtulahendite arvu Euroopa Liidus viie aasta jooksul lahendatud kohtuasjade numbriga, annab järeldada, et Austraalias GST süsteem on konkreetsem ja täpsem, kuna kohtulahendite arv on tunduvalt väiksem, ning nende seas pole käsitletud püsiva tegevuskoha mõiste määratlemise teemat.

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et Austraalia GST-s püsiva tegevuskoha mõiste definitsiooni ei esine, kuid on olemas viide tulumaksuseadusele (*Income Tax Act*). Austraalia tulumaksuseaduses olev püsiva tegevuskoha definitsioon on sama nii käibemaksu kui ka tulumaksu tähenduses. Tulumaksuseaduses tuuakse välja, et püsiv tegevuskoht on koht, kus isik tegeleb ettevõtlusega esindaja või vahendaja kaudu, tingimusel, et neile on antud õigus lepingute sõlmimiseks äriühingu nimel. Seejärel seaduses sätestatakse, et püsiv tegevuskoht on koht, kus ettevõtlusega tegelev isik kasutab või omab märkimisväärset varustust ning masinaid majandustegevuseks. Austraalia maksuameti peadirektor täpsustas tulumaksuseaduse püsiva tegevuskoha definitsiooni. Selle kohaselt, Austraalias peetakse üldjoontes püsiva tegevuskoha ajaliseks püsivuse kriteeriumiks 6 kuud. Mõnedel juhtudel vähem kui kuus kuud on piisav argument selleks, et järeldada, et ajaline püsivus on olemas. Üheks selliseks näiteks võiks olla see, kui ettevõtlusega tegeletakse konkreetses kohas Austraalias, kuid aga regulaarselt ja lühikeseks ajaks iga kord. Geograafilise kriteeriumi all mõeldakse iga ala, mis võiks olla vaadeldud nagu ettevõtte kaubanduslik ala või ala seoses asjaomamisega. Näiteks, äriruumid nagu kontor, talu, turg, tehas.

Austraalias kehtiv püsiva tegevuskoha määratlus võiks olla abiks Euroopa Liidus püsiva tegevuskoha mõiste täpsemale defineerimisele. Austraalia näitel annab püsiva tegevuskoha kriteeriume täpsustada arvuliste näitajate abil.

⁵⁶ Ecker, T., Lang, M., Lejeune, J., *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Tilburg: Kluwer Law International, 2012), p 24

2.2 Püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses Kanada näitel

Kanada on mitmetasandilise käibemaksusüsteemiga riik, millega erineb ta teistest riikidest, sealhulgas Austraaliast ja Euroopa Liidust. Kanada on föderaalne riik, kus nii föderaalvalitsusel kui regionaalvalitsusel on õigus kehtestada teatud makse, kaasa arvatud tarbimis- ja müügitakse. Austraalia või Euroopa Liidu maksusüsteemid ei näe sellist võimalust ette.

Peamine föderaalset tasandil Kanadas toimiv tarbimismaks FST (*Federal Sales Tax*) oli asendatud kaupade ja teenuste maksuga (GST) 1.jaanuaril 1991.⁵⁷

Kanadas ei eksisteeri eraldi GST maksu seadust, kuid see on osa aktsiisimaksu seadusest (*Excise Tax Act ehk ETA*). GST maksu reguleerivad sätted on ETA-s lõiked 122 kuni 368.⁵⁸

Suurem osa Kanada regioonidest on kehtestanud regionaalset müügitaksu (*Provincial sales tax ehk PST*). Sellest järeldub, et GST maks on harmoniseeritud PST maksuga ja põhjustanud HST maksu tekket (*Harmonized Sales Tax*). GST föderaalset maksu, mis on ühine kogu Kanada jaoks, kogus föderaalasutus CRA (*Canada Revenue Agency*). PST maksu regionaalsel tasandil kogus igas regioonis oma *Ministry of Revenue*. Halduskulude säästmiseks, alates 1.juulist 2010 haldab HST maksu kogumist CRA ning iga regioon saab oma proportsionaalset osa.⁵⁹

Alates aastast 2008 Kanadas kehtib GST maksu 5%-ne määr. Näiteks, Ontario ja British Columbia regioonid rakendavad PST maksu ning sellest tulenevalt HST maksumäär kokku tuleb Ontarios 13 % ja British Columbias 12%. Kuid HST kohaldamisel on olemas teatud tingimused. Kui valmistatud toit maksab alla 4 CAD

⁵⁷ Ecker, T., Lang, M., Lejeune, I., *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Tilburg: Kluwer Law International, 2012), p 109

⁵⁸ Excise Tax Act R.S.C., 1985, c. E-15

⁵⁹ Ecker, Lang, Lejeune, *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, *ibid*, p 109

(Kanada dollarit), siis see ei ole HST maksu objektiks ning maksumääraks jääb ainult 5%, mis on üldine Kanadas kehtiv GST maksumäär.⁶⁰

HST maksu valem: GST (5%) + PST (7% või 8%) = HST (12% või 13%).

Võrreldes Euroopa Liidu, Austraalia ja Kanada käibemaksusüsteeme, võib järeldada, et Kanadas on kõige keerulisem käibemaksusüsteem. Samas on ta kompleksne ja mitmetasandiline.

Kanada ETA-s (*Excise Tax Act*) on sätestatud, et iga Kanadas ettevõtlusega tegelev isik või isik, kellel tekib maksustatav käive äritegevuse teel, peab olema käibemaksukohustuslaseks registreeritud, välja arvatud väikeettevõtjad.⁶¹ Selle sätte allpool on välja toodud punktid, millede ilmnemisel ei ole vaja käibemaksukohustuslaseks registreerimist. Näiteks, kui isik on mitteresident ja ei tegele ettevõtlusega Kanadas, erandina väikeettevõtja, kes tegeleb takso äriaga. Väikeettevõtja ETA tähenduses on ettevõtlusega tegelev Kanadas või väljastpoolt Kanada isik, kelle maksustatav käive ei ületa 30 000 CAD ja töötajate arv on alla 500 (eurodesse konverteerides 22 263 eur) jooksva kalendriaasta kvartalis.⁶²

See tähendab, et selleks, et saada GST/HST maksu registreeritud äriühinguks, Kanada ettevõtte peab ennast registreerima, kui oodatav tulu on rohkem kui 30 000 CAD. Ettevõtte täidab antud maksu koguja rolli ning antud finantsperioodi lõpus peab maksma seda riigile.

Kanada mitteresidendist juriidiline isik, kes ei oma püsivat tegevuskohta Kanadas, saab registreerida käibemaksukohustuslaseks. Kuid tingimusega, et maksab tagatist CRA-le eelneva 12-kuulise perioodi eelkalkuleeritud maksu 50% ulatuses.⁶³

⁶⁰ Ecker, T., Lang, M., Lejeune, I., *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Tilburg: Kluwer Law International, 2012), p 110

⁶¹ Excise Tax Act, Division V, Subdivision d, §240

⁶² Excise Tax Act, Division I, § 148

⁶³ Ecker, Lang, Lejeune, *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, *ibid*, p 116

Kanada GST/HST jaoks on mitu maksustamisperioodi: üks kalendrikuu, üks kvartal või üks kalendriaasta.⁶⁴ Iga ettevõtlusega tegelev isik valib enda jaoks sobiva, olenevalt ettevõtluse spetsiifikast.

Ettevõtte püsiva tegevuskoha määratlemine on tähtis püsiva tegevuskoha maksustamisel ja maksukohustuse määramisel. Kanada CRA on määratlenud püsiva tegevuskoha mõistet ETA seaduse (*Excise Tax Act*) GST/HST reguleerivas osas.

Kanada tulumaksuseaduses esineb püsiva tegevuskoha mõiste, kuid ei ole eraldi defineeritud. Kanadas püsiva tegevuskoha regulatsioon on ühine nii käibemaksu kui tulumaksu tähenduses.

Lähtuvalt ETA seaduse GST/HST osast, püsiv tegevuskoht on käsitletud eraldi üksusena. Mitteresidendi püsiv tegevuskoht Kanadas on käsitletud residendina, kuid aga residendi püsivat tegevuskohta väljastpoolt Kanada käsitletakse mitteresidendina.⁶⁵

Püsiva tegevuskoha mõiste tekib piiriüleste tehingute toimumisel. ETA seaduse GST osa tähendusest lähtuvalt, püsiv tegevuskoht on kindla ettevõtte äritegevuse kindel asukoht, kaasa arvatud juhtimise koht, filiaal, kontor, tehas, töökoda, mille kaudu kindel ettevõtte teostab tööd. Samas hõlmab püsiva tegevuskoha mõiste kaevandusi, nafta või gaasi kaevandusi ja muid loodusvarasid, mis kasutatakse tarnimiseks.⁶⁶

Püsiva tegevuskoha definitsiooni teine osa hõlmab seisukohta, et ettevõttel ei teki püsivat tegevuskohta ettevõtte poolt kindlaks määratud isiku tegevusest, kes tegutseb selle ettevõtte nimel ning temal puudub õigus lepingute sõlmimiseks (maakler, vahendaja, agent).⁶⁷

⁶⁴ Ecker T., Lang M., Lejeune I., *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Tilburg: Kluwer Law International, 2012), p 116

⁶⁵ Excise Tax Act, Division I, Subdivision 123(1)

⁶⁶ Ecker, Lang, Lejeune, *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, *ibid*, p 119

⁶⁷ Ecker, Lang, Lejeune, *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, *ibid*, p 120

Ülaltoodud punkt tundub olevat sarnane Austraalia GST seaduses oleva punktiga, mis defineerib püsiva tegevuskoha mõistet. Austraalia GST seaduses tuuakse välja, et püsivat tegevuskohta ei teki siis, kui vahendajal, agendil puudub volitus pidada läbirääkimisi, sõlmida lepinguid oma volitaja nimel (esindatava isiku nimel) ja ostuagendi teenuseid, kus ettevõttel on vaja ostuagendi ainult kaupade soetamiseks. Euroopa Kohtu lahenditest tulenevalt aga ARO Lease'i kohtuotsusest nr C-190/95 näitel, et püsivat tegevuskohta ei eksisteeri, kui teenust osutatakse vahendajate kaudu, kellel puudub õigus lepingute sõlmimiseks, kes saavad vahendustasu, kui äriühing kasutab mõne teise äriühingu ladu ladustamiseks ning äriühingul endal puudub teises liikmesriigis kontor⁶⁸.

Kanadal on sõlmitud erinevate riikidega topeltmaksustamise vältimise lepingud. Sealhulgas Suurbritannia ja Ameerika Ühendriikidega. Mõlemas topeltmaksustamise vältimise lepingutes artiklis 5 räägitakse püsiva tegevuskoha mõistest käibemaksu tähenduses. Artiklis 5 kajastatud definitsioon on sama, mis on Kanada Excise Tax Act GST osas, kuid arvilise täpsustusega. Topeltmaksustamise vältimise lepingute artikli 5 punkt 3 kohaselt, püsiv tegevuskoht on ehitusplatsi või ehitus- või seadmestamistöde koht ainult juhul, kui töid teostatakse objektile kauem kui 12 kuud. Artikkel 5 punkt 5 kohaselt, äriühingul ei teki püsivat tegevuskohta teises riigis, kus majandustegevus toimub vahendajate, agentide kaudu, kellel puudub õigus sõlmida lepinguid.⁶⁹

Kuna Kanadas püsiva tegevuskoha mõiste definitsioon on samasugune nii käibemaksu kui tulumaksu tähenduses, siis alljärgnevalt tuuakse välja kaks Kanadas lahendatud kohtuasja, mis on seotud püsiva tegevuskoha määratlemisega tulumaksuga maksustamise kontekstis.

Kanadas on lahendatud maksualaseid kohtuasju, mis on *Tax Court of Canada* pädevuses (Kanada maksukohus). Kanada maksukohtu praktikas on olnud kaks

⁶⁸ *ARO Lease v Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen*, Case No C-190/95, ECJ, Judgement, 17.07.1997, para 3, 4, 5, 15, 16.

⁶⁹ Convention between Canada and the United States of America, <http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/usa_-eng.asp>; UK/Canada double taxation Convention, <<http://www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/in-force/canada-uk-dta-consolidated1978.pdf>> (10.04.2013)

kuulsamat püsiva tegevuskoha määratlemisega seotud kohtuasja. Mõlemad on olnud aastal 2008 ning mõlema puhul Kanada maksukohus otsustas, et mitte ükski kahest Kanada territooriumil agentide kaudu tegutsevatest Ameerika Ühendriikide äriühingutest ei oma püsivat tegevuskohta Kanadas.⁷⁰

Esimese kohtuasja puhul on tegemist Ameerika Ühendriikide korporatsiooniga, mis tegeleb kindlustustegevusega, *The Knights of Columbus*. Korporatsioonil on tuhandeid liikmeid üle maailma. *The Knights of Columbus* tegutseb Kanada territooriumil, kus pakub samuti kindlustusteenuseid kohalike agentide kaudu. Kohtuasja põhiküsimus seisneb selles, kas Kanadas tegutsev agentide kaudu Ameerika Ühendriikide korporatsioon omab Kanadas püsivat tegevuskohta või mitte. Sellest tulenevalt tekib alaküsimus, kas *Knights of Columbus* on kohustatud tasuma maksu Kanadas teenitud tulust kindlustustegevuse teel.⁷¹

Korporatsiooni kogu kindlustustegevuse struktuur on üles ehitatud läbi agente. Kanadas tegutseb *The Knights of Columbus* organisatsiooni nimel umbes 250 agenti. Kanada Maksuamet oli arvamusel, et *The Knights of Columbus*-el tekib Kanadas püsiv tegevuskoht ning maksustamine toimub Kanadas. Kanda Maksuamet põhjendas oma arvamuse sellega, et Kanada territooriumil pidevalt tegutseb korporatsiooni nimel märkimisväärne inimeste arv ning neil on olemas kontorid.⁷²

Ülaltoodud kohtuasjas jõudis Kanada kohtunik Miller otsusele, et korporatsioonil *The Knights of Columbus* ei teki püsivat tegevuskohta Kanada territooriumil ning nende tegevus Kanadas ei kuulu maksustamisobjektide hulka. Kohtunik Miller põhjendas oma otsuse sellega, et tegelikkuses ei olnud agentidel õigusi sõlmida lepingud *The Knights of Columbus* nimel. See on sätestatud Ameerika Ühendriikide ja Kanada vahelises topeltmaksustamise vältimise lepingu artikkel 5 punkt 5⁷³. Peale

⁷⁰ Elliffe C., Meaning of „Permanent establishment“ in Article 5 of Double Tax Conventions, (Auckland:University of Auckland, 2009), p 1

⁷¹ *The Knights of Columbus v CRA*, Case No 10 ITLR 827, Tax Court of Canada, Judgement, 16.05.2008

⁷² *Ibid*

⁷³ Convention between Canada and the United States of America, <http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/usa_-eng.asp>; UK/Canada double taxation Convention, <<http://www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/in-force/canada-uk-dta-consolidated1978.pdf>> (10.04.2013)

selle selgus, et ametlikult puudusid korporatsioonil kontorid ehk tegutsemiskohad Kanadas.⁷⁴

Teine aastal 2008 lahendatud Kanadas kohtuasi on sarnane *The Knights of Columbus* kohtuasjale. Selles vaidluses osaleb Ameerika Ühendriikide kindlustusteenuseid pakkuv äriühing *American Income Life Insurance company*, kes tegutses samuti Kanada territooriumil agentide kaudu. Kohtuasjas küsimuse all oli Ameerika Ühendriikide äriühingu *American Income Life Insurance* Kanadas püsiva tegevuskoha omamine.⁷⁵

Kanada maksukohtu kohtunik Miller analüüsis kõiki kohtuasjasse puutuvaid asjaolusid, jõudis sama järeldusele, mis *The Knights of Columbus* kohtuasjas. Kohtunik Miller otsustas, et *American Income Life Insurance company* ei oma püsivat tegevuskohta Kanas. Põhjenduseks oli välja toodud asjaolu, Kanada territooriumil tegutsevatel agentidel Ameerika Ühendriikide ettevõtte nimel ei ole lepingute sõlmimise õigusi ettevõtte nimel ning nad ei tegutse iseseisvalt.⁷⁶

Võrreldes püsiva tegevuskoha mõiste definitsiooni käibemaksu tähenduses Euroopa Liidus, Austraalias ja Kanadas, saab järeldada, et Austraalias ja Kanadas kasutatav püsiva tegevuskoha definitsioon on sisukam ja täpsem, kui Euroopa Liidus. Kuid ei tohi märkimata jätta, et Kanadas defineeritakse püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu tähenduses tuginedes mitte ainult *Excise Tax Act* seadusele, vaid sealhulgas topeltmaksustamise vältimise lepingutele. Euroopa Liidus on aga püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksu tähenduses eraldatud tulumaksu tähendusest. Nii Kanada kui Austraalia defineerib püsiva tegevuskoha mõistet kasutades arvulisi näitajaid, mis oluliselt kergendab püsiva tegevuskoha määratlemist.

Kokkuvõtvalt annab järeldada, et Kanadas püsiva tegevuskoha mõiste definitsioon on ühine nii käibemaksu kui tulumaksu tähenduses ning see on olemas *Excise Tax*

⁷⁴ *The Knights of Columbus v CRA*, Case No 10 ITLR 827, Tax Court of Canada, Judgement, 16.05.2008

⁷⁵ *American Income Life Insurance company v Canada*, Case No 11 ITLR 52, Tax Court of Canada, Judgement, 16.05.2008

⁷⁶ *Ibid*

Act'i GST osas ja topeltnmaksustamise vältimise lepingutes. *Kanada Excise Tax Act*'i GST osa toob välja, et püsiv tegevuskoht on kindla ettevõtte äritegevuse kindel asukoht, kaasa arvatud juhtimise koht, filiaal, kontor, tehas, töökoda, mille kaudu kindel ettevõtte teostab tööd. Samas hõlmab püsiva tegevuskoha mõiste kaevandusi, nafta või gaasi kaevandusi ja muid loodusvarasid, mis kasutatakse tarnimiseks. Eraldi pööratakse tähelepanu asjaolule, et püsivat tegevuskohta ei teki ettevõtte poolt kindlaks määratud isiku tegevusest, kes tegutseb selle ettevõtte nimel ning temal puudub õigus lepingute sõlmimiseks. Ehitustööde puhul on reguleeritud, et püsiv tegevuskoht on ehitusplatsi või ehitus- või seadmestamistöode koht ainult juhul, kui töid teostatakse objektidel kauem kui 12 kuud.

KOKKUVÕTE

Püsiva tegevuskoha määratlemine käibemasu tähenduses on oluline, kuna selle alusel on võimalik otsustada, millal välismaine äriühing muutub maksukohustuslaseks liikmesriigi residentidega samadel alustel. Püsiva tegevuskoha olemasolust või selle puudumisest sõltub äriühingu maksukohustus.

Lõputöö teema aktuaalsus seisnes selles, et püsiva tegevuskoha regulatsiooni täpsustati Euroopa Nõukogu määrusega 282/2011. Küll aga ei ole määruse regulatsiooni alusel täpsustatud Euroopa Liidu liikmesriikide siseriiklikku õigust, millest tulenevalt võivad tekkida piiriülese käibemaksu tagastamisega seotud probleemid.

Lõputöö teema uudsus seisnes selles, et teadustöö raames pole varem Euroopa Liidus käibemaksu tähenduses kasutatavat püsiva tegevuskoha mõistet võrreldud Austraalia ja Kanada käibemaksu tähenduses püsiva tegevuskoha mõiste olemusega.

Probleem seisnes selles, et Euroopa Liidus käibemaksu tähenduses täpne püsiva tegevuskoha definitsioon puudub ning seda püütakse tõlgendada kasutades tulumaksu tähenduses olevat püsiva tegevuskoha mõiste definitsiooni või OECD mudellepingute abil. Sisu poolest on tegemist erinevate mõistetega ning vale tõlgendamisega võivad tekkida maksuriskid.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida püsiva tegevuskoha tekkimist käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu, Austraalia ja Kanada näitel. Selleks, et saavutada lõputöö eesmärk, oli püstitatud neli uurimisülesannet

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Käibemaks on riiklik maks, mis mõjutab otseselt maksustavate kaupade ja teenuste

müügihinda. Oma omaduste poole pealt on ta objektiivne ja perioodiline maks. Objektiivsus tähendab, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksu perioodiks Eestis on üks kuu, Euroopa Liidus lubatakse kuni aastapikkusi maksustamisperioode. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning on suunatud lõpptarbijale ja ei tohi koormata ettevõtjat. Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbijat. Käibemaks on neutraalne, kuna tähendab ettevõtjate käibemaksukohustuse ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kooskõla.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade püsiva tegevuskoha mõistest käibemaksu tähenduses Euroopa Liidus. Püsiva tegevuskoha määramiseks käibemaksu tähenduses on kaks alust. Esimesel juhul saab määratleda püsivat tegevuskohta, kui tegeletakse teenuste müümisega. Teisel juhul tuleb määratleda püsiv tegevuskoht, kui tegeletakse teenuste ostmisega. Sellest tulenevalt on püsival tegevuskohal käibemaksu tähenduses kaks mõistet. Püsiv tegevuskoht on tegevuskoht, mida teenuste müümisel iseloomustab piisav püsivus ja sobiv inim- ja tehniliste vahendite struktuur. Püsiv tegevuskoht on tegevuskoht, mida teenuste ostmisel iseloomustab piisav püsivus ja sobiv inim- ja tehniliste vahendite struktuur. Püsiva tegevuskoha määramisel tuleb arvestada kohta, kus võetakse vastu äriühingu üldist juhtimist puudutavad põhilised otsused.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu tähenduses Austraalia näitel. Austraalia GST-s püsiva tegevuskoha mõiste definitsiooni ei esine, kuid on olemas viide tulumaksuseadusele (*Income Tax Act*). Austraalia tulumaksuseaduses olev püsiva tegevuskoha definitsioon on sama nii käibemaksu kui tulumaksu tähenduses. Tulumaksuseaduses tuuakse välja, et püsiv tegevuskoht on koht, kus isik tegeleb ettevõtlusega esindaja või vahendaja kaudu, tingimusel, et neile on antud õigus lepingute sõlmimiseks äriühingu nimel. Seejärel seaduses sätestatakse, et püsiv tegevuskoht on koht, kus ettevõtlusega tegelev isik kasutab või omab märkimisväärset varustust ning masinaid majandustegevuseks. Austraalia maksuameti peadirektor täpsustas tulumaksuseaduse

püsiva tegevuskoha definitsiooni. Selle kohaselt, Austraalias peetakse üldjoontes püsiva tegevuskoha ajaliseks püsivuse kriteeriumiks 6 kuud. Geograafilise kriteeriumi all mõeldakse iga ala, mis võiks olla vaadeldud nagu ettevõtte kaubanduslik ala või ala seoses asjaomamisega. Näiteks, äriruumid nagu kontor, talu, turg, tehas.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu tähenduses Kanada näitel. Kanadas püsiva tegevuskoha mõiste definitsioon on ühine nii käibemaksu kui tulumaksu tähenduses ning see on olemas *Excise Tax Act*'i GST osas ja topeltnmaksustamise vältimise lepingutes. Kanada *Excise Tax Act*'i GST osa toob välja, et püsiv tegevuskoht on kindla ettevõtte äritegevuse kindel asukoht, kaasa arvatud juhtimise koht, filiaal, kontor, tehas, töökoda, mille kaudu kindel ettevõtte teostab tööd. Samas hõlmab püsiva tegevuskoha mõiste kaevandusi, nafta või gaasi kaevandusi ja muid loodusvarasid, mis kasutatakse tarnimiseks. Eraldi pööratakse tähelepanu asjaolule, et püsivat tegevuskohta ei teki ettevõtte poolt kindlaks määratud isiku tegevusest, kes tegutseb selle ettevõtte nimel ning temal puudub õigus lepingute sõlmimiseks. Ehitustööde puhul on reguleeritud, et püsiv tegevuskoht on ehitusplatsi või ehitus- või seadmestamistöode koht ainult juhul, kui töid teostatakse objektile kauem kui 12 kuud.

Lõputöös läbitud uurimisülesannete kaudu täideti töö eesmärk – analüüsiti püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu tähenduses Euroopa Liidu, Austraalia ja Kanada näitel. Läbi analüüsi leiti, et Austraalias ja Kanadas püsiva tegevuskoha definitsioonid on täpsemad, kus tuuakse välja arvulisi näitajaid. Euroopa Liidus ei ole püsiva tegevuskoha lakoonilist definitsiooni. Euroopa Liidu püsiva tegevuskoha definitsiooni võiks täiendada arvuliste näitajatega, tuginedes Austraalia ja Kanada püsiva tegevuskoha määratlemisele.

Edaspidi vajaks analüüsimist, kuidas on võimalik konkreetselt sõnastada püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksu tähenduses Euroopa Liidus arvuliste näitajate abil.

SUMMARY

The title of the diploma thesis is „Permanent establishment in terms of VAT/GST based on the example of the European Union, Australia and Canada“. The thesis is written in Estonian language and consists of 40 pages. The author has referred to 35 sources.

The purpose of the diploma thesis is to analyse permanent establishment establishment in terms of VAT/GST based on the example of the European Union, Australia and Canada. To achieve the aim the author:

1. Gives an overview of VAT concept.
2. Gives an overview of permanent establishment in terms of VAT based on the example of the European Union.
3. Analyses the concept of permanent establishment in terms of GST based on the example of Australia.
4. Analyses the concept of permanent establishment in terms of GST based on the example of Canada.

It appeared that permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. There are some criterias of permanent establishment concept in the European Union. Permanent establishment should be characterized by human and technical resources, considered on making important decisions regarded to entity's administration. That place must have an element of permanence.

The concept of permanent establishment in terms of GST on the example of the Australia is the same as the concept of permanent establishment in Australian

Income Tax Assessment Act. This is a place with an element of permanence, both geographic and temporal. The temporal permanence criteria regarding to permanent establishment is 6 months. According to Australian Income Tax Assessment Act, permanent establishment is a place where the entity is carrying on business through an agent, a place where the entity has, is using or is installing substantial equipment or substantial machinery. But there is a necessity to highlight that permanent establishment does not exist if the agents, commission agents or purchasing agents do not have rights to sign and conclude contracts on behalf of the entity.

The concept of permanent establishment in terms of GST on the example of the Canada is the same as the concept of permanent establishment in the meaning of Canadian Income Tax Act. Permanent establishment is a fixed place of business of the particular entity, including a place of management, a branch, an office, a factory or a workshop, and a mine, an oil or gas well, a quarry, timberland or any other place of extraction of natural resources, through which the particular entity makes supplies. There is 12-month criteria regarding to permanent establishment's temporal permanence on a building site, construction or installation project constitutes. To emphasise, there is the same criteria as in the European Union and Australia about agents.

As a result of the diploma thesis the author has made following proposals: the criterias of the concept of permanent establishment in terms on VAT in the European Union need to be defined in brighter way using numerical indicators as well as in Australia and Canada.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

American Income Life Insurance company v Canada, Case No 11 ITLR 52, Tax Court of Canada, Judgement, 16.05.2008

ARO Lease v Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen, Case No C-190/95, ECJ, Judgement, 17.07.1997

Australian Income Tax Assessment Act 1936

Australian Goods and Services Tax Act 1999

Australian Government and Australian Taxation Office,
What is a place at or through which a person carries on any business' in the definition of permanent establishment in subsection 6(1) of the Income Tax Assessment Act 1936?,

<<http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?docid=TXR/TR20025/NAT/ATO/00001>>
(20.02.2013)

Canadian Excise Tax Act R.S.C., 1985, c. E-15

Commissioners of Customs and Excise v DFDS, Case No C-260/95, ECJ, Judgement, 20.02.1997

Convention between Canada and The United States of America,
<http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/usa_-eng.asp> (10.04.2013)

Council Implementing Regulation (EU) No282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011

Ecker, T., Lang, M., Lejeune, I., *The Future of Indirect taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Tilburg: Kluwer Law International, 2012)

Elliffe, C., *Meaning of „ Permanent establishment“ in Article 5 of Double Tax Conventions*, (Auckland:University of Auckland, 2009), p 1

Elling, T., *Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus*, (Tartu Ülikool, 2010)

Elling, T., *Mõned olulisemad Euroopa Kohtu seisukohad sisenakäibemaksu mahaarvamisel*, <<http://www.grantthornton.ee/publikatsioonid/maksuteemad/moned-olulisemad-euroopa-kohtu-seisukohad-sisendkaibemaksu-mahaarvamisel>> (25.03.2013)

Ernst & Young, *Changes in VAT rules: Limited activities in an EU country can now lead to a fiscal presence and taxation*, *Indirect Tax Alert* (2011), no 414

GST in Australia, < www.gstaustralia.com.au > (21.01.2013)

Gunter Berkholtz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, Case No C-168/84, ECJ, Judgment, 04.07.1985

Kägi, K., Valge R., Oru E., Vetevoog K., *Maksuviidad 2010*, (Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, 2010)

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

Käibemaksuseadus 10.12.2003, 27.03.2012 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2012, 14

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

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

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

Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 57, 358 ... RT I, 14.03.2011, 4

Nidera Handelscompagnie BV v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Case No C-385/09, ECJ, Judgment 21.10.2010

Planzer Luxembourg Sàrl v Bundeszentralamt für Steuern, Case No C-73/06, ECJ, Judgment, 28.06.2007

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

Rahandusministeerium, Rahanduministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.04.2011), < <http://www.fin.ee/?id=280> > (04.12.2012)

Rendahl P., *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, (Amsterdam:IBFD Publications, 2009)

Senyk, M., *VAT planning in cross-border service transactions: between fundamental freedoms and economic reality*, Master Thesis, Lund University Department of Business Law (2011)

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

Terra, B.J.M., Wattel, P.J., *European Tax Law*, fourth edition (Deventer: Kluwer, 2005)

Terra B., *Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006)

The Knights of Columbus v CRA, Case No 10 ITLR 827, Tax Court of Canada, Judgement, 16.05.2008

Tulumaksuseadus 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 2000, 58, 377 ... RT I, 04.03.2011, 1

UK/Canada double taxation Convention, <<http://www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/in-force/canada-uk-dta-consolidated1978.pdf>> (10.04.2013)