

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Marja-Liisa Peetris

FS090

PÜSIV TEGEVUSKOHT TULUMAKSUSEADUSE JA
KÄIBEMAKSUSEADUSE TÄHENDUSES

Lõputöö

Juhendaja: Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2012

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2012
Töö pealkiri: Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses Töö pealkiri võõrkeeles: <i>Permanent establishment and fixed establishment</i>	
Töö autor: Marja-Liisa Peetris	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
Lühikokkuvõte: Lõputöö maht on 41 lehekülge. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koostamisel on kasutatud 30 allikat, millele töös on viidatud. Probleem seisneb selles, et käibemaksuseadus ei defineeri püsiva tegevuskoha mõistet, mistõttu on kahte erinevat mõistet raske eristada. Lõputöö eesmärk on analüüsida püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse tähenduses. Eesmärgi saavutamiseks antakse ülevaade püsiva tegevuskoha mõistest tulumaksuseaduse tähenduses, antakse ülevaade püsiva tegevuskoha mõistest käibemaksuseaduse tähenduses, võrreldakse püsiva tegevuskoha mõisteid ja tuuakse välja tekkivad maksuriskid ning tehakse soovitusi, kuidas muuta kaks erinevat mõistet teineteisest eristatavateks. Analüüsi tulemusel selgus, et vajalik oleks sisse viia püsiva tegevuskoha definitsioon käibemaksuseadusesse. Lisaks toodi välja, et tulumaksuseaduses oleks vajalik sätestada tegevused, mille puhul püsivat tegevuskohta tulumaksuseaduse tähenduses ei teki.	
Võtmesõnad: püsiv tegevuskoht, tulumaks, käibemaks, Nõukogu rakendusmäärus nr 282/2011, OECD mudelleping	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>permanent establishment, fixed establishment, income tax, VAT, Council implementing regulation no 282/2011, OECD Model Tax Convention</i>	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÕISTE JA OLEMUS	6
1.1. Püsiva tegevuskoha mõiste tulumaksuseaduse tähenduses	6
1.2. Püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksuseaduse tähenduses.....	14
2. MÕISTETE VALE KASUTAMINE NING VÕIMALIKUD LAHENDUSED MÕISTETE ERISTAMISEKS	21
2.1. Mõistete võrdlus ning vale kasutamisega tekkivad maksuriskid	21
2.2. Võimalikud lahendused eristamiseks mõisteid tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses.....	30
KOKKUVÕTE.....	36
SUMMARY	38
VIIDATUD ALLIKAD	39
LISA – HM REVENUE & CUSTOMS PÜSIVA TEGEVUSKOHA NÄIDISLOETELU	42

SISSEJUHATUS

Püsiva tegevuskoha eristamine tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses on oluline, et otsustada selle üle, millised kohustused kaasnevad püsiva tegevuskoha tekkimisega. Konkreetsed mõistete seletused aitavad määratleda, millistel alustel tekib äriühingul püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses.

Autor valis selle teema, kuna tulumaksuseaduses ja käibemaksuseaduses on kasutusel mõiste püsiv tegevuskoht, kuid mõiste sisu seadustes on erinev, mis muudab kahe mõiste eristamise raskeks. Inglise keeles on kasutusel kaks erinevat mõistet. Tulumaksuseaduse tähenduses on kasutusel *permanent establishment*. Käibemaksuseaduse tähenduses on kasutusel mõiste *fixed establishment*. Eesti keeles on kasutusel aga sama tõlge ehk mõlemas seaduses on kasutusel mõiste püsiv tegevuskoht.

Teema on aktuaalne, kuna 1. juulil 2011 jõustus Euroopa Liidu nõukogu rakendusmäärus nr 282/2011, millega kehtestatakse käibemaksudirektiivi rakendusmeetmed. Rakendusmääruses nr 282/2011 sisaldub ka mõiste püsiv tegevuskoht (*fixed establishment*) seletus. Tegemist uue mõistega, mida ei ole autorile teadaolvalt Eestis seni teadustöö raames varem analüüsitud.

Probleem seisneb selles, et Eesti käibemaksuseaduses ei ole defineeritud püsiva tegevuskoha mõistet, mistõttu on käibemaksuseaduses ja tulumaksuseaduses kasutatavat püsiva tegevuskoha mõistet raske eristada. Esineb olukordi, kus püsiva tegevuskoha mõiste määratlemiseks käibemaksuseaduse tähenduses pööratakse OECD mudellepingu poole, mis ei ole õige, kuna tegemist on kahe erineva mõistega.

Lõputöö eesmärk on analüüsida püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse tähenduses.

Lõputöö eesmärgi täitmiseks püstitatakse järgmised ülesanded:

1. Anda ülevaade püsiva tegevuskoha (*permanent establishment*) mõistest tulumaksuseaduse tähenduses.
2. Anda ülevaade püsiva tegevuskoha (*fixed establishment*) mõistest käibemaksuseaduse tähenduses.
3. Võrrelda erinevaid mõisteid ja analüüsida mõistete vale kasutamise tagajärjel tekkivaid maksuriske.
4. Pakkuda lahendusi, kuidas muuta püsiva tegevuskoha mõisted tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses eristatavateks.

Uurimismeetodina kasutatakse võrdlevat meetodit ja analüütilist meetodit. Töö valmimise käigus kogutakse ja analüüsitakse tulu- ja käibemaksualast kirjandust ja õigusakte. Seejärel võrreldakse püsiva tegevuskoha mõistet tulumaksuseaduse tähenduses püsiva tegevuskoha mõistega käibemaksuseaduse tähenduses.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mõlemad peatükid jagunevad omakorda kaheks alapeatükiks. Esimese peatüki esimeses alapeatükis kirjeldatakse püsiva tegevuskoha mõistet ja olemust tulumaksuseaduse tähenduses. Teises alapeatükis kirjeldatakse püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksuseaduse tähenduses.

Teisepeatüki esimeses alapeatükis võrreldakse püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksuseaduse tähenduses püsiv tegevuskoha mõistega tulumaksuseaduse tähenduses. Teine alapeatükk sisaldab soovitusi, mida tuleks arvesse võtta, et muuta mõistete eristamine lihtsamaks ning millised muudatused tuleks sisse viia käibemaksuseaduses, tulumaksuseaduses ja maksukorralduse seaduses.

Lõputöö kirjutamisel kasutab autor allikatena OECD mudellepingut, OECD mudellepingu erinevaid kommentaare, maksulepinguid, tulumaksuseadust, Euroopa Kohtu lahendeid, käibemaksu direktiive, nõukogu rakendusmäärust nr 282/2011 ja eriala artikleid.

1. PÜSIVA TEGEVUSKOHA MÕISTE JA OLEMUS

1.1. Püsiva tegevuskoha mõiste tulumaksuseaduse tähenduses

Püsiva tegevuskoha mõiste tulumaksuseaduse tähenduses on vajalik, et kindlaks teha, kas tuluallikariigil on õigus mitteresidentist äriühingu tulusid maksustada. Välisriigi äriühingu majandustegevuses saadud tulu võib maksustada tuluallikariigis üksnes juhul, kui püsiv tegevuskoht asub tuluallikariigis ning tulu on püsivale tegevuskohale omistatav. Püsiv tegevuskoha tekkimiseks tulumaksuseaduse tähenduses on mitu alust ning sellest tulenevalt selgitatakse püsiva tegevuskoha mõistet ja selle tekkimise aluseid.

Tulumaks on Eestis ainus sissetulekutelt võetav maks. Lisaks on tulumaksu iseloomustavaks tunnuseks see, et tegemist on otsese maksuga, kuna maksukohustus vähendab maksumaksja tulu. Samuti on tulumaksu puhul tegemist riikliku maksuga. Maksustamisperioodiks on füüsilise isiku puhul kalendriaasta ja juriidilise isiku puhul kalendrikuu. Tulumaks jaguneb Eestis füüsilise isiku tulumaksuks ja juriidilise isiku tulumaksuks. Füüsilise isiku tulumaksust laekub 11,4% kohalikule omavalitusele, kuid juriidiliste isikute ja mitteresidentide makstud tulumaks laekub täies ulatuses riigile.¹

Juriidilise isiku puhul ei ole maksuobjektiks isiku tulud, vaid väljamaksed. Juriidilise isiku maksuobjektideks on erisoodustused, kingitused, annetused, vastuvõtukulud, jaotatud kasum, ettevõtlusega mitteseotud kulud ja ettevõtlusega mitteseotud väljamaksed. Maksumäär on juriidiliste isikute puhul sama, mis kehtib ka füüsilistele isikutele, kuid maksuobjekti erinevusest tingituna tuleb väljamakse enne maksumääraga korrutamist jagada läbi arvuga 0,79.²

¹ Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. trükk (Tallinn: Juura, 2009) lk 209-210

² Lehis, *Maksuõigus*, *ibid*, lk 253-255

Tulumaksuseaduse (TuMS) § 53 lg 1 alusel maksab mitteresidendist juriidiline isik, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht tulumaksu tulumaksuseaduse §-de 48-52 alusel.³ Seega kohaldatakse välismaa juriidilise isiku registreeritud püsiva tegevuskoha suhtes residendist juriidilise isiku maksustamist reguleerivaid sätteid. Püsiv tegevuskoht ei ole iseseisev juriidiline isik, kuid majandustegevuse tulem arvutatakse välja ja maksustatakse justkui oleks tegemist iseseisva juriidilise isikuga.⁴

Esmakordselt toodi TuMS-i püsiva tegevuskoha mõiste 1. jaanuaril 1998 jõustunud tulumaksuseaduse muudatustega. Muudatuse eesmärgiks oli võimaldada Eestil efektiivsemalt kasutada tuluallika tulude esmamaksustamise õigust. Püsiva tegevuskoha legaaldefiniitsioon tolelaegses tulumaksuseaduses ütles, et püsiv tegevuskoht on koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. Tulumaksuseaduses antud definiitsioonis on püsivuse kriteerium seotud majandustegevusega, mitte majandustegevusekohaga. Samuti ei sätestanud 1998. aastal jõustunud tulumaksuseadus tegevuse püsivuse ajalist kriteeriumi, seega oleks pidanud seadusandja seadust täiendama.⁵

Kuni 31.12.2010 kehtinud tulumaksuseaduse § 7 lg 1 alusel oli püsiv tegevuskoht igasugune koht, mille kaudu toimub täielikult või osaliselt mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis, sealhulgas:

1. filiaal;
2. juhtimiskeskus, kontor, tehas või töökoda;
3. ehitusplats, ehitus-, seadmestamis- või montaažitööde koht;
4. koht, kus toimub loodusvara uurimine või kasutuselevõtmine, samuti nendega seotud järelvalvealane tegevus;

³ Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 2000, 58, 377 ... RT I, 04.03.2011, 1

⁴ Lehis, *Maksuõigus, supra nota 1*, lk 287-288

⁵ Kurist, A., „Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses“, *Juridica* (1998), nr 9, 450–453, lk 450

5. koht, kus toimub teenuste (sealhulgas juhtimis- ja konsultatsiooniteenuste) osutamine.⁶

Samuti sätestas kuni 31.12.2010 kehtinud tulumaksuseaduse § 7 lg 2, kui Eestis tegutseb mitteresidendi esindaja, kes on volitatud tegema ja korduvalt teeb mitteresidendi nimel tehinguid, loetakse, et mitteresidendil on Eestis püsiv tegevuskoht selle esindaja poolt mitteresidendi nimel Eestis tehtud tehingute osas.

Alates 01.01.2011 kehtima hakanud tulumaksuseaduse § 7 lg 1 kohaselt on püsiv tegevuskoht majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. Ka TuMS § 7 lg 2 muudeti ning alates 01.01.2011 on selle sõnastus järgmine: püsiv tegevuskoht tekib geograafiliselt piiritletud või liikuva iseloomuga majandustegevuse tulemusena või mitteresidendi nimel lepinguid sõlmima volitatud esindaja kaudu Eestis toimuva majandustegevuse tulemusena.

Antud muudatused viidi sisse, kuna püsivat tegevuskohta ei maksustata mitte kasutatava koha osas, vaid Eestis tegutsemiseks loodud või tekkinud majandusüksuse kaudu teenitud tulu osas. Samuti ei ole geograafiliselt piiritletud koht vajalik püsiva tegevuskoha tekkimiseks, kuna püsiv tegevuskoht võib tekkida ka liikuva tegevuse osas ning ka mitteresidendi nimel lepinguid sõlmima volitatud esindaja kaudu tehtud tehingute osas. Püsiv tegevuskoht tekib Eestis siis, kui mitteresidendil on Eestis toimuva püsiva majandustegevuse osas sõlmitud lepingute tulemusel tekkinud õigused ja kohustused. Püsivat tegevuskohta ei teki, kui mitteresident saadab Eestisse esindaja, kelle ülesandeks on üksnes mitteresidendi kauba või teenuse reklaamimine. Vastav näidisloetelu jäeti välja, kuna loetelu on eksitav ning võib jätta mulje, et loetelu kohad ongi püsivad tegevuskohad. Nii see siiski ei ole, kuna eelkõige on vajalik majandustegevuse toimumine. Seega ei ole oluline geograafiliselt piiritletud koha olemasolu ega ka äriregistris registreerimine, vaid reaalselt toimuv majandustegevus.⁷

⁶ Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 2000, 58, 377 ... RT I 2010, 44, 262

⁷ Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 723 SE I seletuskiri, algatatud 05.04.2010, kättesaadav riigikogu kodulehel

<<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=984167&u=20111227194405>> (27.12.2011)

Väljajäetud näidisloetelu ei ole eksitav, vaid pigem abistav ning aitab ära määratleda, millised kohad võivad tekitada püsiva tegevuskoha tulumaksuseaduse tähenduses. Eelkõige on siiski oluline, et toimuks majandustegevus ning näidisloetelu aitaks püsivat tegevuskohta tulumaksuseaduse tähenduses paremini määratleda. Kindlasti on oluline, et püsiv tegevuskoht võib tekkida ka liikuva tegevuse osas ja ka esindaja kaudu. Sellest tulenevalt on ka oluline, et antud muudatused tulumaksuseadusesse sisse viidi.

Riikidevahelise topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaldamisel kasutatakse püsiva tegevuskoha olemasolu kindlaksmääramisel ka edaspidi konkreetses maksulepingus siduvat püsiva tegevuskoha mõistet, kuna lepingu määratlus on autonoomne ja tulumaksuseaduse määratluse suhtes ülimuslik.⁸

Rahvusvahelise maksuõiguse kohaselt on kasumi maksustamise õigus äriühingu residendiriigil. Siiski leidub selleks teatud erand ning erandiks on püsiv tegevuskoht. Sellest tulenevalt on püsiva tegevuskoha eesmärgiks määratleda allikariigi õigus maksustada mitteresidendile selles riigis omistatav ärikasum.⁹ Vastavalt OECD mudellepingu artikkel 7 lg 1 alusel võib allikariik ärikasumit maksustada juhul, kui ettevõtja tegutseb seal püsiva tegevuskoha kaudu ning kasum on püsivale tegevuskohale omistatav.¹⁰

OECD mudelleping, mida kasutab ka Eesti, määratleb mõiste püsiv tegevuskoht. OECD mudellepingu artikkel 5 lg 1 alusel on püsiv tegevuskoht kindel koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub ettevõtte äritegevus.¹¹ Sama artikli lg 2 sätestab, et mõiste püsiv tegevuskoht alla kuuluvad: juhtkonna asukoht, filiaal, kontor, tehas, töökoda, kaevandus, nafta-, gaasipuurauk, karjäär jms.¹²

OECD mudellepingu artiklis 5 lg 2 sätestatud loetelu ei kata kõiki kohti või rajatisi, mis kuuluvad üldise püsiva tegevuskoha määratluse alla, mis on sätestatud mudellepingu artiklis 5 lg 1. Näiteks nii sõnastuse kui ka pideva ning selge

⁸ Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 723 SE I seletuskiri, *ibid*

⁹ Albin, T., „Püsiva tegevuskoha määratlemine maksulepingute üldreegli alusel“, *Maksumaksja* (2010), nr 5, lk 34

¹⁰ Raad, K., *Materials on International and EC Tax Law*, 3rd edn (International Tax Center Leiden, 2003), vol I, p 11

¹¹ Raad, *Materials on International and EC Tax Law*, *ibid*, p 9

¹² Raad, *Materials on International and EC Tax Law*, *ibid*, p 9

praktika maksulepingute vallas toetavad seisukohta, et hotellid ja restoranid, mis kuuluvad hotellikettidele moodustavad püsiva tegevuskoha, kuigi nad ei kuulu mudellepingu artikli 5 lg 2 alla. Seetõttu on mudellepingu artikkel 5 lg 2 loetelu puhul tegemist mittetäieliku ja illustreeriva loeteluga.¹³

OECD mudellepingu artiklis 5 lg 1 sisalduvad tingimused, mis peavad olema täidetud samaaegselt:¹⁴

1. peab eksisteerima majandustegevuse koht, rajatis nagu näiteks valdus või teatud juhtudel ka masinad või seadmed;
2. äritegevuse koht peab olema kindel (geograafiline ning ajaline kestvus);
3. majandustegevust teostatakse osaliselt või täielikult püsiva tegevuskoha kaudu.

Majandustegevuse kohaks loetakse igasugust valdust, vahendit või installatsiooni, mida kasutatakse äriühingu äritegevuse jätkamiseks, hoolimata sellest, kas neid kohti kasutatakse üksnes sellel eesmärgil.¹⁵ Seega hõlmab püsiva tegevuskoha mõiste eelkõige materiaalseid objekte ning immateriaalne vara ei moodusta püsivat tegevuskohta. Näiteks Interneti lehekülge ei moodusta materiaalselt vara ning seetõttu ei moodustu selle tulemusel ka püsivat tegevuskohta.¹⁶ Samuti ei moodusta server püsivat tegevuskohta, kuid selleks, et serveri alusel saaks äriühingul olla püsiv tegevuskoht, peab server asuma teatud kohas piisavalt kaua, et saaks lugeda, et tegemist on püsiva kohaga.¹⁷ Siiski ei moodusta ka näiteks loetelus ära toodu juhtkonna asukoht püsivat tegevuskohta, kuna ei piisa ainult

¹³ Reimer, E., Urban, N. and Schmid S., *Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective* (Kluwer Law International, 2011), p 68

¹⁴ Albin, „Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel“, *supra nota 9*, lk 35

¹⁵ Raad, *Materials on International and EC Tax Law*, *supra nota 10*, p 100

¹⁶ Reimer, Urban, Schmid, *Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, *supra nota 13*, p 35

¹⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* (OECD, 2005), p 104

juhtimisteenuste osutamisest riigi territooriumil, vaid nimetatud teenuse osutamine peab toimuma püsiva majandustegevuse koha kaudu.¹⁸

Koha geograafiline püsivus eeldab majandustegevuse koha ja kindla geograafilise piirkonna vahelist seost. Kasutatav varustus ei pea olema maapinnaga fikseeritud, vaid esmatähtis on, et seda hoitakse kindlas kohas. Seetõttu ei saa näiteks kinnitamata laevad, lennukid, parved vms vahendid olla püsivaks tegevuskohaks. Samas laiendatakse geograafilise püsivuse kriteeriumit ka liikuvatele kohtadele. Siiski on oluline, et liikuva iseloomuga tegevuste puhul on oluline määrata, et tegevus toimuks naabruses asuvates piirkondades ning tegevused oleksid ühesuguse iseloomuga.¹⁹

Sarnaselt geograafilise püsivuse testile puudub ka ajalise püsivuse määramisel kindel limiit, mis annaks võimaluse arvata, et vastav püsivus eksisteerib. Tasub märkida, et ajaline püsivus ei eelda mitte koha eksisteerimist, vaid selle majandustegevuses kasutamist.²⁰ Püsiva tegevuskoha tekkimiseks ei piisa ainult teatava koha ajutisest kasutamisest. Püsiv tegevuskoht tekib hetkel, kui äriühing alustab oma majandustegevust konkreetse koha kaudu ning lõppeb, kui äriühingu majandustegevus selle koha kaudu lõppeb. Kui majandustegevuse koht loodi eesmärgiga seda püsivalt kasutada, siis tekitab see püsiva tegevuskoha, hoolimata sellest, et seda asjaolude tõttu kasutati ainult ajutiselt. Kui majandustegevuse kohta kavatseti kasutada ajutiselt, kuid kasutamine muutus püsivaks, tekib püsiv tegevuskoht tagasiulatuvalt.²¹

Püsiva tegevuskoha tekkimise kolmandaks eelduseks on seos äriühingu majandustegevuse ja konkreetse koha vahel. See tähendab, et majandustegevuse koht muutub püsivaks tegevuskohaks siis, kui äriühingu majandustegevus kas osaliselt või täielikult toimub selle koha kaudu. Sellest tulenevalt, kui antud kohas toimub mitteresidendi majandustegevus, siis on olemas alus püsiva tegevuskoha tekkimiseks. Kui aga näiteks mitteresidendi omanduses olevas kontoriruumis

¹⁸ Kurist, „Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses“, *supra* nota 5, lk

¹⁹ Albin, „Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel“, *supra* nota 9, lk 36

²⁰ Albin, „Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel“, *supra* nota 9, lk 37

²¹ Kurist, „Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses“, *supra* nota 5, lk

toimub mõne kohaliku ettevõtja majandustegevus, siis puudub seos nimetatud koha ning mitteresidendi majandustegevuse vahel.²²

OECD mudellepingu artikkel 5 lg 3 sätestab, et ehitusplats, ehitus-, montaaži- või seadistamisprojekt kujutab endast püsivat tegevuskohta siis, kui see kestab kauem kui kaksteist kuud.²³ Antud juhul on tegemist mudellepingu näitega ning riikide vahelistes lepingutes võib antud periood erineda. Näiteks sätestab Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu artikkel 5 lg 3, et ehitusplats, ehitus-, montaaži- või seadistamisprojekt või sellega seotud järelevalve või konsultatsioonialane tegevus kujutab endast püsivat tegevuskohta ainult juhul, kui see kestab kauem kui kuus kuud.²⁴ Samalaadne leping Eesti Vabariigi ja Belgia Kuningriigi vahel sätestab, et antud tegevus peab kestma kauem kui üheksa kuud.²⁵

OECD mudellepingus sisaldub ka erisäte esindaja kohta. Artiklis 5 lg 5 ja lg 6 eristatakse sõltuvat ja sõltumatut esindajat. OECD mudellepingu artikli 5 lg 5 sätestab, et isik, kes ei ole sõltumatu, tegutseb äriühingu nimel ning kes on volitatud sõlmima ja tegelikult sõlmib teises riigis äriühingu nimel lepinguid, loetakse sellel äriühingul olevat püsiv tegevuskoht selles riigis kõigi sellise isiku poolt äriühingu jaoks sooritatud tegevuse suhtes. Sama artikli lg 6 aga sätestab, et äriühingul ei loeta olevat lepinguosalisel riigis püsivat tegevuskohta selles riigis ainult maakleri, täievolilise esindaja või mõne teise sõltumatu esindaja kaudu toimuva äritegevuse suhtes eeldusel, et sellised isikud tegutsevad enda äritegevuseks ettenähtud korras.²⁶

²² Kurist, „Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses“, *supra nota* 5, lk

²³ Raad, „*Materials on International and EC Tax Law*, *supra nota* 10, p 9

²⁴ Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 25.11.1993, jõustunud 30.12.1993 – RT II 1993, 37, 113, art 5

²⁵ Eesti Vabariigi ja Belgia Kuningriigi vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 05.11.1999, jõustunud 15.04.2003 – RT II 2000, 25, 153, art 5

²⁶ Raad, „*Materials on International and EC Tax Law*“, *supra nota* 10, p 9-11

Samuti sisaldub OECD mudellepingus erisäte tegevuste kohta, mille puhul ei teki püsivat tegevuskohta. Vastavalt OECD mudellepingu artiklile 5 lg 4 ei teki püsivat tegevuskohta järgmiste tegevuste puhul:²⁷

1. rajatise kasutatakse üksnes äriühingule kuuluvate kaupade ladustamise, väljapaneku või kohaletoimetamise eesmärgil;
2. kaubaladu kasutatakse üksnes äriühingule kuuluvate kaupade ladustamise, väljapaneku või kohaletoimetamise eesmärgil;
3. kaubaladu kasutatakse üksnes äriühingule kuuluvate kaupade töötlemiseks andmiseks teisele äriühingule;
4. kohta peetakse üksnes vajaliku kauba ostmise või informatsiooni kogumise eesmärgil;
5. kohta peetakse üksnes muu ettevalmistava või abistava tegevuse eesmärgil;
6. kohta peetakse üksnes kõigi eelpool nimetatud tegevuste kombinatsiooni eesmärgil, eeldades, et kogu kindla koha tegevus, mis sellest kombinatsioonist tuleneb, on ettevalmistava või abistava iseloomuga.

Raske on eristada tegevusi, millel on ettevalmistav või abistav eesmärk, tegevustest, millel ei ole ettevalmistav või abistav eesmärk. Siin kohal tuleb arvestada, et kui kindla koha tegevuse eesmärk on identne kogu äriühingu üldise eesmärgiga, siis ei ole tegemist ettevalmistava või abistava tegevusega. Sellest tulenevalt tuleb iga juhtumit uurida vastavalt tema eripärale.²⁸

Analüüsi käigus jõuti tulemusele, et püsiva tegevuskoha määratlemiseks on põhimõtteliselt kolm alust. Esimesel juhul peab eksisteerima kindel koht, mille kaudu osaliselt või täielikult toimub äriühingu äritegevus. Teiseks juhuseks on ehitustegevuse koht, mille puhul tekib püsiv tegevuskoht kindla ajalise kriteeriumi täitumisel ning kolmandaks võimaluseks on esindaja püsiv tegevuskoht, mille

²⁷ Raad, „*Materials on International and EC Tax Law*“, *ibid*, p 9

²⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, *supra nota* 17

puhul tekib püsiv tegevuskoht äriühingu esindaja tegevuse kaudu. Sellest tulenevalt leiti, et püsiv tegevuskoht on kindel koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi äritegevus.

1.2. Püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksuseaduse tähenduses

Püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses määratleb ära, millal välismaine äriühing muutub maksukohustuslaseks Eesti residentidega samadel alustel. Püsiva tegevuskoha määramiseks tuleb pöörduda Euroopa nõukogu rakendusmääruse nr 282/2011 poole ning lisaks tuleb täiendavaid selgitusi otsida ka Euroopa Kohtu lahenditest. Püsiva tegevuskoha tekkimiseks käibemaksuseaduse tähenduses on mitu alust ning sellest tulenevalt selgitatakse püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksuseaduse tähenduses ning püsiva tegevuskoha tekkimise aluseid.

Käibemaksuseadus (KMS) § 3 lg 1 alusel on käibemaksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena.²⁹ Samuti sätestab KMS-i § 3 lg 3¹, et välisriigi maksukohustuslast ei käsitata tema Eestis oleva ettevõtlusega tegeleva püsiva tegevuskoha tõttu Eesti maksukohustuslasena, kui välisriigi isik ei osale maksustamisele kuuluvas tehingus või toimingus oma Eestis oleva püsiva tegevuskoha kaudu. Sellest tulenevalt võib järeldada, et mitteresidenti võib käsitleda maksukohustuslasena ka püsiva tegevuskoha omamise tõttu, kui maksustatav tehing või toiming toimub läbi püsiva tegevuskoha. 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.³⁰

²⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2004, 41, 278 ... RT I, 08.07.2011, 6

³⁰ Rahandusministeerium, Rahanduministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.04.2011), <<http://www.fin.ee/?id=280>> (22.12.2011)

Käibemaksuseadus ei defineeri püsiva tegevuskoha mõistet, kuid MKS § 9 lg 3 sätestab, et püsiv tegevuskoht on koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi majandustegevus Eestis. Samuti puudub käibemaksu direktiivides püsiva tegevuskoha täpne definitsioon ning mõiste määratlus ei ole kõigis liikmesriikides samasugune.³¹ Kriteeriumid püsiva tegevuskoha eksisteerimise kohta on välja toodud Euroopa Kohtu otsuses nr C-168/84, mis märkis, et 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 lähenemiskiisi ning laiendanud seda definitsiooni.³³

Püsiva tegevuskoha definitsioon on ära määratletud Euroopa Nõukogu rakendusmääruses nr 282/2011, mis jõustus 1. juulil 2011. Rakendusmääruse artikkel 11 sätestab püsiva tegevuskoha mõistele kaks definitsiooni. Ühte nendest definitsioonidest tuleks kasutada käibemaksudirektiivi artikli 44 puhul, st juhul kui käibe tekkimise koht määratletakse kliendi tegevuskoha järgi ehk esimesel juhul peab tegevuskohta iseloomustama piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, et võimaldada sellel tegevuskohal osta talle osutatud teenuseid enda tarbeks. Teisel juhul peab tegevuskohal olema samad omadused, kuid mis võimaldavad sellel tegevuskohal müüa enda poolt osutatavaid teenuseid. Samuti sätestab rakendusmääruse artikkel 11 lg 3, et käibemaksukohustuslasena registreerimisnumbri omamine ei ole iseenesest piisav, et järeldada, et maksukohustuslasel on püsiv tegevuskoht.³⁴

Vastavalt rakendusmääruses nr 282/2011 toodud definitsioonidele tuleb püsiva tegevuskoha mõistet analüüsida kahest vaatepunktist. Esimesel juhul tuleb analüüsida, kas püsival tegevuskohal on võime pakkuda teenuseid. Teisel juhul tuleb analüüsida, kas püsival tegevuskohal on võime saada ja kasutada teenuseid.

³¹ Terra, B.J.M., Wattel, P.J., *European Tax Law*, fourth edition (Deventer: Kluwer, 2005), p 272-273

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

³³ 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

³⁴ Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 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

Püsiva tegevuskoha olemasolu ei sõltu püsiva tegevuskoha juriidilisest vormist. Filiaali, mis ei ole iseseisev juriidiline isik, või tütarettevõtet, mis on juriidiline isik, võib mõlemat käsitleda kui püsivat tegevuskohta.³⁵ Sellisele tulemusele jõudis Euroopa Kohus kohtuasjas nr C-260/95, millest väljendus, et äriühingut, kes tegutseb emattevõtja reiskorraldaja abistava organina, võib käsitleda püsiva tegevuskohana, kui tal on vajalikud inim- ja tehnilised vahendid, mis on iseloomulikud püsivale tegevuskohale.³⁶ Suurbritannia maksuhaldur (HM Revenue & Customs) on välja töötanud näidisloetelu, mille kohaselt võib filiaali käsitleda püsiva tegevuskohana, kui ta koosneb personalist ja kontorist (vt Lisa).³⁷

Püsiva tegevuskoha puhul, mis ostab teenuseid, ei ole vajalik, et tegevuskoht ise oleks võimeline majandustegevust läbi viima. Sõna “kasutamine“ jätab liikmesriikidele palju 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 sellised uued reeglid rakendusmääruses olulised ka teenuste osutajatele, kuna nemad peavad kindlaks tegema, kas peavad arvetel kajastama kohalikku käibemaksu.³⁸

Teenuse osutamise puhul on püsival tegevuskohal vajalik minimaalne stabiilsus, mis tuleneb inim- ja tehniliste vahendite alalisest paigutusest püsivasse tegevuskohta. Sellest tulenevalt on vaja, et inim- ja tehniliste vahendeid iseloomustaks piisav püsivus ning struktuur, et pakkuda teenuseid iseseisvalt. ARO Lease'i kohtuotsusest nr C-190/95 võib välja lugeda, et püsivat tegevuskohta ei eksisteeri, kui teenust osutatakse vahendajate kaudu, kes saavad

³⁵ Senyk, M., „VAT planning in cross-border service transactions: between fundamental freedoms and economic reality“, *Ibid*, p 8 – 9

³⁶ *Commissioners of Customs and Excise v DFDS*, Case No C-260/95, ECJ, Judgement, 20.02.1997, para 29

³⁷ HM Revenue & Customs, HMRC Notice 741A (January 2010), para. 3.4.1. <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_PROD1_029955&propertyType=document#P153_18010> (27.12.2011)

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

vahendustasu, kui äriühing kasutab mõne teise äriühingu ladu ladustamiseks ning äriühingul endal puudub teises liikmesriigis kontor.³⁹

ARO Lease puhul oli tegemist äriühinguga, mis oli asutatud Hollandis ning pakkus autode liisimise teenust. Kohus tuvastas analüüsi käigus, et ARO Lease pakkus klientidele järgimisi teenuseid: läbirääkimiste pidamine potentsiaalsete klientidega, vastavate lepingute koostamine, lepingute allkirjastamine, lepingutingimuste haldamine ja liisingulepingu objektiks olevate transpordivahendite, mis jäid ARO Lease'i varaks, füüsiliselt kättesaadavaks muutmine klientidele.⁴⁰ Just nende teenuste taustal tuleb analüüsida, kas liisinguandja omab püsivat tegevuskohta teises liikmesriigis või mitte. Kui liisinguandja ei oma teises liikmesriigis töötajaid või muud püsivat struktuuri, et teostada ülalloetud teenuste komponente, ei ole tal teises liikmesriigis ka püsivat tegevuskohta. Püsiva tegevuskoha määratlemisel ei saa lähtuda ei autode klientidele üleandmisest ega ka kohast, kus neid autosid kasutatakse.⁴¹

Vastavalt sellel jõudis kohus järgmisele järeldusele. Kuna ARO Lease'il ehk liisinguandja, kelle äritegevusekoht on ühes liikmesriigis, ei osuta ta teenuseid teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu järgmiste eelduste samaaegsel esinemisel:

1. Kui liisinguandja võimaldab liisingulepingu alusel oma klientidele selles teises riigis sõiduautosid.
2. Need kliendid asusid lepingulistesse suhetesse liisinguandjaga selles teises riigis asuvate iseseisvate vahendajate kaudu.
3. Need kliendid valisid ostetavad autod teises riigis asumatelt müüjatelt.
4. Liisingulepingu objektiks olevad sõiduaudod on omandatud ja registreeritud selles teises riigis.

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.

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

5. Liisingulepingud on koostatud ja alla kirjutatud liisinguandja äritegevuse kohas.
6. Kliendid kannavad sõiduautode hoolduskulud ja maksavad teedemaksu selles teises riigis.
7. Liisinguandjal ei ole teise liikmesriigi territooriumil ruumi, kus hoida liisitavaid autosid.⁴²

ARO Lease kohtuotsuse puhul võib väita, et püsiva tegevuskoha määramisel tuleb hinnata ja analüüsida äriühingu poolt pakutavate teenuste sisu ehk tuleb kindlaks määrata, kes teenust osutab ning mille kaudu teenust osutatakse. Sellise analüüsi põhjal saab määratleda, kas äriühing omab teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta või mitte.

FCE IT puhul oli tegemist Itaalias asuva Ühendkuningriigi FCE Bank'i filiaaliga, mis tegeles nõustamis-, haldus-, personali väljaõppe- ja andmetöötlusteenuste osutamisega ning FCE Bank'ilt pärineva rakendustarkvara pakkumisega ning haldamisega. Kohtuotsusest nr C-210/04 tekkis probleem seoses sellega, et FCE IT maksis Itaalia käibemaksu teenuste pealt, mida oli omandanud FCE Bank'ilt. Selle tulemusel taotles FCE IT käibemaksu tagastamist, kuid maksuhaldur keeldus käibemaksu tagastamisest ning FCE IT pöördus kohtusse.⁴³

Sellest tulenevalt pöörduti Euroopa Kohtu poole. Küsimus seisnes selles, kas püsivat tegevuskohta, mida võib pidada iseseisvaks õigussubjektiks, peab kohtlema kui maksukohuslast, millele äriühing osutab teenuseid. Kohus analüüsis, kas FCE IT'd saab pidada iseseisvaks pangaks, kes kannab erinevaid majanduslikke riske seoses oma tegevusega. Analüüsi tulemusel jõudis kohus arvamusele, et FCE IT ei ole eraldiseisev maksukohustuslane. Tal puudus selleks algkapital ning ta ei kandnud riske, mis tulenesid tema tegevusest. Kohus tegi

⁴² Polman, D., „Liisingu käibemaksuga maksustamine“, 4 *Juridica* (2000), nr 4, 238 – 248, lk 247

⁴³ *Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc*, Case No C-210/04, ECJ, Judgement, 23.03.2006, para 14, 15

otsuse, et püsivat tegevuskohta, mis ei ole eraldiseisev juriidiline isik, ei tohiks käsitleda maksukohustuslasena.⁴⁴

FCE IT kohtuotsuse põhjal võib väita, et püsiva tegevuskoha üheks tunnuseks võib olla, et püsiv tegevuskoht ei ole eraldiseisev ning ei kanna oma tegevuse tulemusel tekkinud riske. See tähendab, et püsiv tegevuskoht sõltub äriühingust, mille osa ta on ning riske kannab äriühing.

Sellest tulenevalt, et äriühing saaks pakkuda teenuseid tuleks analüüsida järgmisi punkte, et otsustada, kas äriühingul on püsiv tegevuskoht:

1. Esiteks tuleb analüüsida pakutavate teenuste ulatust ning sisu.
2. Tuleb määratleda, milline personal ning vara on vajalik teenuste osutamiseks.
3. Tuleb välja selgitada, kas tegevuskohal on vastavad vahendid, et antud teenust osutada.⁴⁵
4. Lisaks tuleb vastavalt teenuse osutamise suhtest analüüsida, kas püsiv tegevuskoha riske kannab äriühing ning kas püsiv tegevuskoht on äriühingust sõltuv.

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 püsiva tegevuskoha nõudest, kui tegemist on teenuse müümisega. Kuna rakendusmäärus nr 282/2011 sisaldab kahte erinevat mõistet: püsiv tegevuskoht, mis müüb teenuseid ja püsiv tegevuskoht, mis ostab teenuseid. Sellisel juhul tuleks hinnata võimet osta teenuseid hoopis teiste omaduste põhjal, kui võimet müüa teenuseid.⁴⁶ Selline lähenemine oleks vastavuses tegeliku majandusliku olukorra

⁴⁴ *Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc*, Case No C-210/04, ECJ, Judgement, 23.03.2006, para 20, 41

⁴⁵ Senyk, „VAT planning in cross-border service transactions: between fundamental freedoms and economic reality“, *supra nota* 36, p 10

⁴⁶ Senyk, „VAT planning in cross-border service transactions: between fundamental freedoms and economic reality“, *ibid*, p11

kriteeriumiga, mis on ühtse käibemaksu süsteemi põhiline kriteerium.⁴⁷ Olukorras, kus tegevuskoht kasutab ostetud teenuseid, oleks mõistmatu, et selliseid teenuseid ei maksustataks ainult seetõttu, kuna püsivat tegevuskohta ei teki, sest tegevuskoht ei müü kaupu ega teenuseid.⁴⁸

Väljendit “saada ja kasutada teenuseid“ tuleks lugeda koos, mitte vaadelda eraldi. Selleks, et selgitada, kas äriühingul on võime teises liikmesriigis saada ja kasutada teenuseid enda vajadusteks, tuleks arvestada järgmiste faktoritega:

1. Kas teenuste saamise eeltingimuseks on teatavate vahendite (näiteks vara ja personal) olemasolu. Kui jah, siis tuleks analüüsida, kas sellised vahendid on kättesaadavad kõnealuse tegevuskoha liikmesriigis.
2. Tuleks analüüsida, kas omandatud teenused on seotud tegevuskoha tegevusega ning kas neid teenuseid saab kasutada tegevuskoha tegemistes. Sellest tulenevalt tuleks eelnevalt välja selgitada tegevuskoha tegevuse ulatus ning sisu.⁴⁹

Kokkuvõtvalt võib öelda, et püsiva tegevuskoha määratlemiseks käibemaksuseaduse 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 ka püsival tegevuskohal käibemaksuseaduse tähenduses kaks mõistet. Püsiv tegevuskoht on tegevuskoht, mida teenuste ostmisel iseloomustab piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur. Püsiv tegevuskoht on ka tegevuskoht, mida teenuste müümisel iseloomustab piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur.

⁴⁷ *Planzer Luxembourg Sárl v Bundeszentralamt für Steuern*, Case No C-73/06, ECJ, Judgement, 28.06.2007, para 43

⁴⁸ Senyk, „VAT planning in cross-border service transactions: between fundamental freedoms and economic reality“, *supra nota* 36, p 11

⁴⁹ Senyk, „VAT planning in cross-border service transactions: between fundamental freedoms and economic reality“, *ibid*, p 11

2. MÕISTETE VALE KASUTAMINE NING VÕIMALIKUD LAHENDUSED MÕISTETE ERISTAMISEKS

2.1. Mõistete võrdlus ning vale kasutamisega tekkivad maksuriskid

Tulumaks on maks, mida võetakse sissetulekult ja käibemaks on tarbimismaks. Kahe maksu erinevus seisneb ka selles, et tulumaksu puhul on tegemist otsese ja käibemaksu puhul kaudse maksuga. Maksude puhul on sarnasuseks see, et tegemist on riiklike maksudega ning maksustamise perioodiks on üks kuu. Nii tulumaksu kui ka käibemaksu puhul on püsiva tegevuskoha mõiste seotud mitteresidendist juriidiliste isikutega. Tulumaksuseaduse puhul kohustatakse mitteresidendist juriidilist isikut maksma tulumaksu tehtud väljamaksetelt, kuid käibemaksuseaduse puhul käsitatakse mitteresidendist juriidilist isikut kui käibemaksukohustuslast. Kahe erineva mõiste eristamise teeb raskeks see, et üks mõistetest on defineeritud siseriiklikus seaduses, kuid teise mõiste tähendust tuleb otsida Euroopa Nõukogu rakendusmäärusest ja Euroopa kohtulahenditest.

Püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksuseaduse tähenduses on erinev püsiva tegevuskoha mõistest tulumaksuseaduse tähenduses. Kui lähtuda mõistete võrdlemisel ainult siseriiklikest õigusaktidest, siis püsiva tegevuskoha mõistest käibemaksuseadus ei defineeri. Seega tuleb lähtuda maksukorralduse seaduses sätestatud mõistest, kuna maksukorralduse seadus sätestab kõik maksustamise üldprintsüübid. Maksukorralduse seadus § 9 lg 3 sätestab, et püsiv tegevuskoht on koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis.⁵⁰ TuMS § 7 lg 1 sätestab, et püsiv tegevuskoht on majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. Erinevusena võib siin välja tuua, et ühe mõiste puhul kasutatakse terminit koht ja teise puhul majandusüksus. Tulumaksuseaduses kasutatakse terminit

⁵⁰ Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 57, 358 ... RT I, 14.03.2011, 4

majandusüksus, kuna kasumi maksustamine on seotud eelkõige tegevuse tulemusel tekkinud tuluga, mitte tekkinud kohaga.

Püsivat tegevuskohta käibemaksuseaduse tähenduses peab iseloomustama piisav püsivus, inimvahendite struktuur ja tehniliste vahendite struktuur. Püsivat tegevuskohta tulumaksuseaduse tähenduses peab iseloomustama koht, geograafiline ja ajaline püsivus ning äritegevus, mis toimub koha kaudu. Tegelikult on mõlema mõiste puhul oluline koht, mille kaudu saab majandustegevust läbi viia. Samas on mõlema mõiste puhul võimalik, et püsiv tegevuskoht tekib ka seoses liikuva tegevusega. Näiteks on kohtuotsuses nr C-168/84 väljatoodud, et mänguautomaadid, mis nõ viivad läbi äriühingu äritegevust praamil, mis sõidab väljaspool riigi territooriumit, võivad tekitada olukorra, kus äriühingul tekib püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses.⁵¹ Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse tähenduses võib samuti tekkida seoses liikuva tegevusega, siiski on oluline, et antud tegevus oleks seotud naabruskonnaga ning tegevus oleks pidevalt ühesuguse iseloomuga.

Rakendusmäärus nr 282/2011 artikkel 11 toob välja, et püsivat tegevuskohta peab iseloomustama tehniliste vahendite olemasolu. Sellest tulenevalt võib järeldada, et tehnilised vahendid võivad olla näiteks kontor, ruumid ja ka laev, millel on mänguautomaadid. Kõik eelpool nimetatud tehnilised vahendid võivad olla aluseks, et äriühingul tekiks püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses. Ka püsiva tegevuskoha puhul tulumaksuseaduse tähenduses on välja toodud, et siiski on vajalik, et püsival tegevuskohal oleks olemas teatav põhivara. Seetõttu peab sõna “koht” lugema sellises valguses, et see defineeriks sõna “äriühing”. Tegevuskoht tähendab seega kõike materiaalist põhivara, mida kasutatakse äriühingu äritegevuse läbiviimiseks. Õigused, nõuded ja immateriaalne põhivara ei tekita püsivat tegevuskohta tulumaksuseaduse tähenduses.⁵²

⁵¹ *Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, Case No C-168/84, ECJ, Judgment, 04.07.1985, para 19, *supra nota* 35

⁵² Ceballos, S. A. „The Permanent Establishment Definition“ – Brugger, F. (ed), Plansky P. (ed), *Permanent Establishments in International and EU Tax Law* (Linde Verlag Wien, 2011) 59–70, p 63

Rakendusmäärus nr 282/2011 sätestab artiklis 11, et püsivat tegevuskohta käibemaksuseaduse tähenduses peab iseloomustama inimeste olemasolu. See tähendab, et äriühingul, kes omab liikmesriigis püsivat tegevuskohta, siis sellel püsival tegevuskohal peavad olema töötajad, kes äriühingu tegevust läbiviivad. Sellisteks töötajateks ei saa olla aga vahendajad nagu on välja toodud kohtuotsuses nr C-190/95. Püsiva tegevuskoha puhul tulumaksuseaduse tähenduses on välja toodud, et tegevuskoht ei vaja pidevat inimeste kohalolekut. Samuti on välja toodud, et müügiautomaadid, mänguautomaadid, antenni ja satelliidi automatiseeritud seadmeid tuleb käsitleda kui tegevuskohta, hoolimata sellest, kas nende juures tegutseb personal või mitte. Eelpool nimetatud tehniliste vahendite tegevused võib lugeda ettevalmistatavateks või abistatavateks tegevusteks ning selle tulemusel ei moodusta püsivat tegevuskohta tulumaksuseaduse tähenduses, kuid püsiva tegevuskoha tekkimise võimalus on olemas.⁵³

Püsiva tegevuskoha mõiste puhul tulumaksuseaduse tähenduses on oluline, et äritegevus toimuks koha kaudu. Seega on tulumaksuseaduse tähenduses oluline, et toimuks äritegevus, mis on püsiva tegevuskoha tekkimise üheks eelduseks. Püsiva tegevuskoha puhul käibemaksuseaduse tähenduses, mis tegeleb teenuste ostmisega, ei ole vajalik, et püsiv tegevuskoht oleks võimeline majandustegevust läbi viima. Erinevus kahe mõiste puhul seisneb selles, et püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses ei pea olema võimeline teenuste saamisel ja kasutamisel majandustegevust läbi viima, kuid püsiva tegevuskoha puhul tulumaksuseaduse tähenduses on üheks tingimuseks just äritegevuse toimumine läbi püsiva tegevuskoha.

Püsiva tegevuskoha puhul tulumaksuseaduse tähenduses on välja toodud, et ettevalmistava ja abistava tegevuse puhul ei teki äriühingul püsivat tegevuskohta. Sageli on väga raske eristada, millised tegevused on ettevalmistava ja abistava iseloomuga. Peamine kriteerium, mida tuleks eelkõige hinnata on see, kas tegevus ise moodustab olulise ja suure osa äriühingu tegevusest tervikuna. Sellest tulenevalt moodustab püsiva tegevuskoha ainult äriühingu põhitegevuse

⁵³Ceballos, S. A. „The Permanent Establishment Definition“ Brugger, F. (ed), Plansky P. (ed) *Ibid*, p 64

läbiviimine, kasvõi osaliselt. Ettevalmistava ja abistava tegevuse määramine püsiva tegevuskoha puhul tulumaksuseaduse tähenduses tuleb teha iga juhtumi kohta eraldi ning iga kord tuleb arvesse võtta äriühingu üldist tegevust.⁵⁴

Euroopa kohtuotsuses nr C-260/95 on välja toodud, et abistava organina tegutsev reisikorraldaja võib moodustada püsiva tegevuskoha käibemaksuseaduse tähenduses, kui püsival tegevuskohal on inim- ja tehnilised vahendid, mis on iseloomulikud püsivale tegevuskohale käibemaksuseaduse tähenduses.⁵⁵ Erinevus kahe mõiste puhul seisneb selles, et püsivat tegevuskohta tulumaksuseaduse tähenduses ei teki, kui koht tegeleb ettevalmistava ja abistava tegevusega, kuid püsiv tegevuskoht tekib käibemaksuseaduse tähenduses, kui koht tegeleb abistava tegevusega ning seda kohta iseloomustab inim- ja tehniliste vahendite pidev olemasolu.

Sarnasusena kahe mõiste puhul saab välja tuua, et püsiva tegevuskoha juriidiline vorm ei ole oluline. Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse tähenduses võib tekkida filiaali olemasolul, kuna nii sätestab OECD mudellepingu artikkel 5 lg 2. OECD mudellepingu artiklis 5 lg 2 on toodud püsiva tegevuskoha näidisloetelu, milles on sätestatud, et püsiva tegevuskoha alla kuulub ka filiaal. Samuti sätestab Suurbritannia maksuhaldur püsiva tegevuskoha näidisloetelu, et filiaal, millel on olemas personal ja kontor moodustab püsiva tegevuskoha käibemaksuseaduse tähenduses. Äriseadustiku § 384 lg 2 sätestab, et filiaal ei ole juriidiline isik.⁵⁶

Euroopa kohtuotsuses nr C-210/04, kus on tekkinud probleem seoses püsiva tegevuskoha määratlemisega käibemaksuseaduse mõistes, kuna püsiva tegevuskoha määratlemiseks käibemaksuseaduse tähenduses pöörduetakse OECD mudellepingu poole. OECD mudellepingu alusel üritatakse välja selgitada, kas äriühingul tekib püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses. Kohtuotsuses on ära märgitud, et OECD mudelleping ei ole antud kohtuasja puhul asjakohane,

⁵⁴ Aivazian, C. „Exceptions to the General Permanent Establishment Definition for Preparatory or Auxiliary Activities“ – Brugger, F. (ed), Plansky, P. (ed), *Permanent Establishments in International and EU Tax Law* (Linde Verlag Wien, 2011) 87-104, p 95

⁵⁵ *Commissioners of Customs and Excise v DFDS*, Case No C-260/95, ECJ, Judgement, 20.02.1997, *supra nota* 39, para 29

⁵⁶ Äriseadustik, 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 – RT I 1996, 40, 773 ... RT I, 28.12.2011, 1, § 384 lg 2

kuna OECD mudelleping käsitleb otsest maksustamist, kuid antud kohtuasja puhul on tegemist käibemaksuga, mille puhul on tegemist kaudse maksustamisega.⁵⁷ Seega on juba kohtuotsuses välja toodud, et püsiva tegevuskoha puhul tuleb otsene maksustamine ja kaudne maksustamine lahus hoida ning püsivat tegevuskohta tuleb otsese ja kaudse maksustamise puhul eraldi määrata.

Kohtuotsusest nr C-210/04 võib välja lugeda maksuriski. Euroopa Kohtu poole pöörduki küsimusega, kas äriühingu filiaal, mille asukoht on teises liikmesriigis ja millel on tootmisüksuse tunnused, võib pidada iseseisvaks õigussubjektiks ning seetõttu võib nende kahe üksuse vahel olla õigussuhe, mille tulemusena arvestatakse emaettevõtja osutatud teenuselt käibemaksu. Sellest tulenevalt otsustati ka küsida, kas eelnenud küsimusele vastamiseks võib toetuda OECD mudellepingule.⁵⁸ Kohus nagu juba eespool mainitud selgitas, et antud kaasuse puhul ei saa toetuda OECD mudellepingule. Kui aga oletada, et siseriiklik kohus oleks toetunud OECD mudellepingule, siis oleks FCE Bank'i Itaalia filiaal FCE IT määratletud iseseisvaks ning selle tulemusel oleks FCE Bank'i ja FCE IT vahel olnud õigussuhe, mille tulemusel oleks emaettevõtja teenuselt arvestatud käibemaksu.

Üldiselt on Euroopa Komisjon seisukohal, et teenuste osutamine äriühingu ja tema filiaali või teenuste osutamine äriühingu filiaalide vahel ei ole käibemaksu objektiks, tingimusel, et nad on sama juriidilise isiku osaks. Samas on välja toodud, et selline olukord võib tekitada probleeme seoses kolmandate riikidega. Nimelt võivad kolmandate riikide äriühingud omandada teenuseid enda püsivalt tegevuskohalt, mis on asutatud Euroopa Liidus ilma, et nad tasuksid Euroopa Liidu käibemaksu.

Nõukogu direktiiv 2008/9/EÜ sätestab eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ. Nõukogu direktiiv 2008/9/EÜ on oluline, kuna sätestab tingimused, mida tuleb püsiva tegevuskoha puhul käibemaksuseaduse

⁵⁷ *Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc*, Case No C-210/04, ECJ, Judgement, 23.03.2006, *supra nota* 46, para 39

⁵⁸ *Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc*, Case No C-210/04, ECJ, Judgement, 23.03.2006, *supra nota* 46, para 39

tähenduses arvesse võtta. Esiteks tuleb selgitada, et direktiivi 2008/9/EÜ artikkel 2 lg 1 mõistes on maksukohustuslane iga isik, kes mistahes paigas teostab iseseisvalt mistahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest ning kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teise liikmesriigi territooriumil. Artikkel 2 lg 2 sätestab, et tagastamisliikmesriik on liikmesriik, kus maksukohustuslaselt, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, nõuti sisse käibemaks seoses talle selles liikmesriigis teise maksukohustuslaste poolt tarnitud kaupade või osutatud teenustega või seoses kaupade impordiga sellesse liikmesriiki.⁵⁹

Selleks, et maksukohustuslane saaks taotleda käibemaksu tagastust, peab maksukohustuslane vastama nõukogu direktiivis 2008/9/EÜ artiklis 3 sätestatud tingimustele. Üks tingimustest, millele maksukohustuslane peab vastama on see, et maksukohustuslase majandustegevuse koht või püsiv tegevuskoht, kus majandustegevust tehti, ei olnud tagastamisperioodil tagastamisliikmesriigis.⁶⁰ Seega, et maksukohustuslane saaks taotleda käibemaksu tagastust, ei tohi olla tema püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses tagastamisliikmesriigis.

Püsiva tegevuskoha mõistest piiriülese tagastuse korral võib tuua järgneva näite. Soome äriühingul tekib püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses seoses reisikorraldaja jaoks abistava teenuse osutamisega Eestis ning püsivat tegevuskohta iseloomustab inim- ja tehniliste vahendite pidev ja püsiv olemasolu. Äritegevuse tulemusel taotleb äriühing Eestist käibemaksu tagastust. Maksuhaldur hindab, kas äriühing vastab nõukogu direktiivis 2008/9/EÜ sätestatud tingimusele. Maksuhaldur avastab, et nõukogu direktiiv 2008/9/EÜ artikkel 3 lg a sätestab, et selleks, et maksukohustuslane saaks taotleda käibemaksu tagastust, ei tohi tema püsiv tegevuskoht asuda tagastamisliikmesriigis ehk selle näite puhul Eestis. Eesti ja Soome vahel on sõlmitud maksuleping. Maksuhaldur pöördub püsiva tegevuskoha määratlemiseks maksulepingu poole ning avastab, et maksuleping sätestab, et püsivat tegevuskohta ei teki seoses abistava ja ettevalmistava

⁵⁹ Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State, OJ L 44/23, 20.2.2008, art 2

⁶⁰ *Ibid*, art 3

tegevusega. Sellest tulenevalt maksuhaldur otsustab, et Soome äriühingul ei ole Eestis püsivat tegevuskohta ning tagastab Soome äriühingule käibemaksu.

Antud näite puhul tegutses maksuhaldur valesti, kuna pöördus püsiva tegevuskoha määratlemiseks maksulepingu poole. Sellest tulenevalt tagastati Soome äriühingule käibemaks alusetult. Antud juhul ei oleks tohtinud maksulepingu poole pöörduda, kuna näite puhul on tegemist püsiva tegevuskohaga käibemaksuseaduse tähenduses ning sellisel juhul oleks tulnud püsiv tegevuskoht määratleda teistel tingimustel. Selleks oleks pidanud maksuhaldur juhinduma nõukogu rakendusmäärusest nr 282/2011 ning samuti pöörama tähelepanu Euroopa kohtulahenditele. Sellisel juhul oleks ta avastanud, et kohtuotsuses nr C-260/95 on väljatoodud, et reisikorraldajat, kes tegutseb abistava organina, võib käsitleda püsiva tegevuskohana käibemaksuseaduse tähenduses, kui tal on vajalikud inim- ja tehniliste vahendid, mis on omased püsivale tegevuskohale. Seega ei oleks tohtinud maksuhaldur rahuldada Soome äriühingu käibemaksu tagastuse taotlust ega tagastada käibemaksu.

Saab koostada ka vastupidise näite, kus Soome äriühingul on tekkinud Eestis püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse tähenduses. Käibemaksuseaduse tähenduses püsivat tegevuskohta ei teki, kuna Soome äriühingul puudub Eestis personal ning kasutab oma tegevuse teostamiseks Eestis vahendajaid. Äritegevuse tulemusel taotleb äriühing käibemaksu tagastust. Maksuhaldur pöördub püsiva tegevuskoha määratlemiseks maksulepingu poole. Maksuhaldur tuvastab, et Soome äriühing vastab Eesti ja Soome vahel sõlmitud maksulepingu artiklile 5 lg 1 ning selle tulemusel on Soome äriühingul Eestis püsiv tegevuskoht. Kuna Soome äriühingul on Eestis püsiv tegevuskoht, siis vastavalt nõukogu direktiivis nr 2008/9/EÜ artiklis 3 lg a sätestatud tingimustele ei tagasta maksuhaldur Soome äriühingule käibemaksu. Antud olukorras tegeles maksuhaldur valesti, kuna Soome äriühingul oli tekkinud püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ning sellises olukorras oleks pidanud maksuhaldur Soome äriühingule käibemaksu tagastama.

Lisaks võib tuua ka teise näite. Soome äriühingust mitteresidendil tekib püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse tähenduses. Käibemaksuseaduse tähenduses püsivat tegevuskohta ei ole tekkinud, kuna ta kasutab Eestis vahendajaid ehk ta ei

vasta rakendusmääruses nr 282/2011 sätestatud nõuetele, kuna Soome äriühingul puudub Eestis personal. Soome äriühing teostab Eestis tehinguid, millest tekib käive, mida kauba soetamisel või teenuste saamisel maksustada ei saa, kuna ostja on maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik. Maksuhaldur analüüsib antud juhtumit ja tuvastab, et äriühingul on püsiv tegevuskoht ning leiab, et Soome äriühingu maksustatav käive ei ületa kalendriaasta algusest 16 000 eurot ning sellest tulenevalt jäävad tehingud käibemaksuga maksustamata.

Eelnimetatud juhul tuleb lähtuda KMS § 19 lg 3, mis sätestab, et välisriigi isikul, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, tekib maksustatav käive, mille tekkimise koht on Eesti, kuid mida maksukohustuslase ega piiratud maksukohustuslase poolt kauba soetamisel või teenuse saamisel Eestis ei maksustata, tekib tal registreerimiskohustus maksustava käibe tekkimise päevast. See tähendab, et Soome äriühing peab ennast Eestis käibemaksukohustuslasena registreerima peale esimest tehingut. Konstrueeritud näite puhul tegutseks maksuhaldur valesti, kuna Soome äriühingul on tekkinud püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse tähenduses, mitte käibemaksuseaduse tähenduses ning nimetatud tehingud tuleb käibemaksuga maksustada alates esimesest tehingust.

Vastupidisel juhul ehk kui Soome äriühingul on Eestis püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses ehk tegeleb abistava või ettevalmistava tegevusega Eestis. Tulumaksuseaduse tähenduses püsivat tegevuskohta tekkinud ei ole. Maksuhaldur hindab OECD mudellepingu alusel, kas Soome äriühingul on Eestis püsiv tegevuskoht või mitte. Maksuhaldur avastab, et OECD mudellepingu alusel Soome äriühingul puudub Eestis püsiv tegevuskoht ning hakkab KMS § 19 lg 3 alusel nõudma, et äriühing registreeruks käibemaksukohustuslasena, kuna on teinud tehinguid, millest on tekkinud maksustatav käive, kuid mida ostja maksustada ei saa. Maksuhaldur tegutses sellisel juhul valest, kuna kasutas püsiva tegevuskoha määratlemiseks OECD mudellepingut, kuigi oleks pidanud lähtuma rakendusmäärusest nr 282/2011. Selle tulemusena oleks maksuhaldur avastanud, et kui Soome äriühingul on püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses, siis

muutub ta maksukohustuslaseks residendiga samadel alustel ehk äriühingu tehingute maksustatav käive peab ületama kalendriaasta algusest 16 000 eurot.

Pasquale Pistone on oma artiklis välja on toodud, et tegelikult üritatakse luua Euroopa Liidu siseselt uut mõistet käibemaksuseaduse mõistes. Kaks tingimust aga käivad selle uue mõiste loomise vastu. Esiteks on Euroopa Liidu osades liikmesriikides kasutusel sama mõiste nii käibemaksu kui ka tulumaksu tähenduses, mistõttu oleks mõisteid raske eristada. Teiseks ei ole vaja uut mõistet, et rajada uut vaadet, eriti kui tegelikult reguleeritakse püsiva tegevuskoha mõisteid nii käibemaksu kui ka tulumaksu tähenduses riigi siseselt, kuid kumbki mõiste kuulub erinevasse õiguskorda, vastavalt siis Euroopa Liidu õigusesse ja rahvusvahelisse õigusesse. Euroopa Liidu õigus sisaldab rangeid eeskirju, et tagada direktiivide ühtne tõlgendus läbi Euroopa Kohtu. Samas on oluline, et püsivat tegevuskohta nii käibemaksu tähenduses kui ka tulumaksu tähenduses oleks võimalik eristada nii Euroopa Liidu siseselt kui ka rahvusvahelises õiguses.⁶¹

Hoolimata sellest, et Pasquale Pistone leiab oma artiklis, et teatud asjaolud on kahe mõiste vastu, on siiski oluline, et mõisteid oleks võimalik eristada. Teatud olukordades võib püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse tähenduses tekkida, kuid käibemaksuseaduse tähenduses püsivat tegevuskohta ei teki. Püsivat tegevuskohta tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses määratletakse erinevalt ning sellest tulenevalt on oluline, et käibemaksuseaduses defineeritaks püsiva tegevuskoha mõiste.

Mõisted erinevad teineteisest selle poolest, et püsivat tegevuskohta käibemaksuseaduse tähenduses peab iseloomustama personali pidev kohalolek, aga tulumaksuseaduse tähenduses ei ole personali pidev kohalolek oluline. Püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses võib tekkida ka seoses abistava tegevusega, kuid püsiva tegevuskoha puhul tulumaksuseaduse tähenduses on see välistatud. Mõistete vale kasutamisega seotud probleemid tekivad seoses

⁶¹ Pistone, P., „Fixed Establishment and Permanent Establishment“, Vol. 10 No. 3, *VAT Monitor* (May/June 1999), 101 – 106, lk 101

piiriülese käibemaksu tagastusega ja tehingute puhul, mida kauba soetamisel või teenuse saamisel Eestis ei maksustata.

2.2. Võimalikud lahendused eristamiseks mõisteid tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses

Mõistete eristamiseks on oluline analüüsida, milline mõiste peaks olema kasutusel käibemaksuseaduses. Lisaks on mõistete eristamiseks vajalik välja töötada püsiva tegevuskoha mõiste definitsioon käibemaksuseaduse tähenduses. Vastavalt sellele, kui käibemaksuseadusesse viiakse sisse püsiva tegevuskoha mõiste definitsioon, siis on vaja teha vajalikud muudatused ka maksukorralduse seaduses. Oluline on üle vaadata ka tulumaksuseaduses sisalduv püsiva tegevuskoha mõiste definitsioon ning viia see vastavusse OECD mudellepingus sisalduva mõistega.

Esiteks tuleks analüüsida, mida tähendavad inglise keelsed sõnad *permanent* ja *fixed*. Tulumaksuseaduse tähenduses on inglise keeles püsiva tegevuskoha mõistena kasutusel mõiste *permanent establishment*. *Permanent* sümboliseerib eelkõige püsivust pika aja jooksul, samas tähendab mõiste ka alatist ja pidevat. Käibemaksuseaduse tähenduses on inglise keeles püsiva tegevuskoha mõistena kasutusel mõiste *fixed establishment*. *Fixed* tähendab kindlalt kinnitatust konkreetsele kohale, aga ka kindlaksmääratust või fikseeritust. Seega on tegemist sarnaste mõistetega ehk sünonüümidega.

Enamikes Euroopa Liidu ametlikes keeltes väljendatakse püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksuseaduse tähenduses läbi sama mõiste, mida kasutatakse otsese maksustamise puhul ehk kahte erinevat mõistet tähistatakse ühte moodi. Samas on Euroopa Liidus ka riike, kes kasutavad kahte erinevat mõistet tulenevalt sellest, et nõukogu direktiivi nr 2006/112/EC ametlikus teksti versioonis ei ole kasutusel sama mõiste, mida kasutatakse otsese maksustamise puhul. Sellest tulenevalt on riigid ka siseriiklikku seadustesse kasutusele võtnud kaks erinevat mõistet.⁶² Ka

⁶² Pistone, P., „Fixed Establishment and Permanent Establishment“, Vol. 10 No. 3, *VAT Monitor* (May/June 1999), 101 – 106, lk 106

Eesti keeles on kasutusel mõlema mõiste puhul üks ja sama sõnapaar, mis ilmselgelt teeb mõistete eristamise veelgi raskemaks.

Tuleks kaaluda, kas oleks mõistlik võtta kasutusele käibemaksuseaduses teistsugune mõiste, et muuta eristamine lihtsamaks. Sellisel juhul tuleks asendada mõiste püsiv muu sobiva sõnaga, mis iseloomustaks antud mõistet kõige paremini. Eelkõige tuleks käibemaksuseaduses sõna "püsiv" asendada sõnaga, mis tähendab nii püsivust kui ka pidevat kestvust. Terra ja Watteli „Euroopa maksuõiguse“ eestikeelses versioonis on kasutusel sõna püsiasukohat. Käibemaksuseaduse tähenduses ei ole oluline, et teenuste saamisel ja kasutamisel toimuks püsivas tegevuskohas äritegevus, kuid teenuste pakkumisel on äritegevuse olemasolu püsivas tegevuskohas oluline. Sellest tulenevalt kirjeldab püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses antud mõistet kõige paremini, mistõttu oleks kõige lihtsam käibemaksuseadusesse sisse viia antud mõiste seletus, et oleks võimalik kahte erinevat mõistet eristada.

Kui lähtuda maksukorralduse seaduse § 9 lg 3, milles sätestatakse, et püsiv tegevuskoht on koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi majandustegevus Eestis, siis tuleb ka käibemaksuseaduse puhul lähtuda antud mõiste seletusest. See tähendab, et käibemaksuseaduses kasutatava mõiste defineerimisel peab mõiste seletus sisaldama maksukorralduse seaduses sätestatud püsiva tegevuskoha mõiste täielikku seletust.

Lisaks tuleb käibemaksuseaduses defineeritava mõiste puhul arvestada ka, missugune mõiste seletus on kirjas ka nõukogu rakendusmääruses nr 282/2011 ja ka erinevates Euroopa Kohtu otsustes. Siin kohal on nii rakendusmääruses nr 282/2011 ja ka erinevates kohtuotsustes välja toodud, et püsivat tegevuskohta käibemaksuseaduse tähenduses peab iseloomustama inimeste ja tehniliste vahendite poolest püsiv ja sobiv struktuur. Sellisel juhul peab ka käibemaksuseaduses sisalduma vastav sõnastus.

Eelpool toodut arvesse võttes võiks käibemaksuseaduses sätestatud mõiste seletus olla järgmine: püsiv tegevuskoht on koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi majandustegevus Eestis ning mida iseloomustab püsiv

inim- ja tehniliste vahendite olemasolu, mis võimaldab püsival tegevuskohal saada, kasutada ja pakkuda teenuseid. Antud mõiste seletus nagu ka rakendusmääruses sisalduv mõiste määratlus ei ole üheselt mõistetav ning vajadus täpsustavate kommentaaride ja juhiste järele on olulise tähtsusega, et püsiva tegevuskoha määratlemine muutuks veelgi lihtsamaks.

Sellest tulenevalt peaks seadus sisaldama konkreetseid tingimusi, mida tuleb jälgida, kui hakatakse välja selgitada, kas äriühingul tekib Eestis püsiv tegevuskoht või mitte. Püsiva tegevuskoha määramisel käibemaksuseaduse tähenduses tuleb arvestada erinevate aspektidega. Teenuste pakkumisel tuleb esiteks analüüsida püsiva tegevuskoha poolt pakutavate teenuste sisu ehk tuleb kindlaks määrata, mis teenust püsiv tegevuskoht pakub. Järgnevalt tuleb määratleda, milline personal ning vara on vajalik teenuste osutamiseks. Samuti tuleb välja selgitada, kas tegevuskohal on vastavad vahendid, et antud teenust osutada. Lisaks on oluline välja selgitada, kas püsiva tegevuskoha riske kannab äriühing ning kas püsiv tegevuskoht on äriühingust sõltuv. Eelkirjeldatud tingimusi tuleb võrrelda iga juhtumi puhul eraldi, et määratleda, kas äriühingul on Eestis püsiv tegevuskoht või mitte.

Teenuste saamisel ja kasutamisel tuleb aga arvestada hoopis teiste tingimustega. Esiteks tuleb analüüsida, kas teenuste saamise eeltingimuseks on teatavate vahendite (näiteks vara ja personal) olemasolu. Kui jah, siis tuleks analüüsida, kas sellised vahendid on kättesaadavad kõnealuse tegevuskoha liikmesriigis. Järgnevalt tuleb analüüsida, kas omandatud teenused on seotud tegevuskoha tegevusega ning kas neid teenuseid saab kasutada tegevuskoha tegemistes. Sellest tulenevalt tuleks eelnevalt välja selgitada tegevuskoha tegevuse sisu. Nii nagu ka teenuste pakkumisel, tuleb ka teenuste saamisel ja kasutamisel eelkirjeldatud tingimusi kaaluda iga juhtumi puhul eraldi, et määratleda, kas äriühingul on tekkinud Eestis püsiv tegevuskoht.

Kui käibemaksuseadusesse viiakse sisse püsiva tegevuskoha mõiste, siis peaks seadus sisaldama ka püsiva tegevuskoha määratlemiseks olulisi punkte. Vastavalt sellele peaks käibemaksuseadus sisaldama järgmist: teenuste müümisel tuleb kindlaks määrata, milliseid teenuseid püsiv tegevuskoht müüb ning kas püsival

tegevuskohal on vajalik personal ja vara vastavate teenuste osutamiseks. Teenuste ostmise puhul peab käibemaksuseadusesse sisse viidama järgmine: teenuste ostmisel tuleb välja selgitada tegevuskoha tegevuse sisu ja kas ostetavate teenuste saamiseks on olemas vajalik vara ja personal tegevuskoha liikmesriigis ning samuti tuleb leida seos ostetavate teenuste ja tegevuskoha tegevuse vahel. Sellisel juhul oleks püsiva tegevuskoha määratlemine käibemaksuseaduse tähenduses oluliselt lihtsustatud ning see aitaks eristada püsivat tegevuskohta käibemaksuseaduse tähenduses püsivast tegevuskohast tulumaksuseaduse tähenduses.

Püsiva tegevuskoha mõiste defineerimine käibemaksuseaduse tähenduses nõuab muudatusi ka maksukorralduse seaduses. MKS § 9 lg 3 sätestab, et püsiv tegevuskoht on ka mitteresidendil, kelle majandustegevus Eestis toimub vastavalt tulumaksuseaduses sätestatule volitatud esindaja kaudu. Kuna MKS toob välja, et tulumaksuseaduses on sätestatud püsiva tegevuskoha mõiste, siis on vajalik, kui käibemaksuseadusesse viiakse sisse püsiva tegevuskoha mõiste definitsioon, et MKS tooks välja, et käibemaksuseadus sisaldab püsiva tegevuskoha mõistet. Vastavalt sellele tuleb maksukorralduse seadusesse lisada, et püsiv tegevuskoht on mitteresidendil, kellel tekib püsiv tegevuskoht vastavalt käibemaksuseaduses sätestatud tingimustele.

Ka tulumaksuseaduses tuleb teha muudatused. Võrreldes tulumaksuseaduses sätestatud püsiva tegevuskoha mõistet OECD mudellepingus sätestatud püsiva tegevuskoha mõistega, siis selgub, et OECD mudellepingus sätestatud püsiva tegevuskoha mõiste on sisukam. Kui käibemaksuseadusesse viiakse sisse vastav muudatus ning käibemaksuseaduses defineeritaks püsiva tegevuskoha mõiste, siis selgema eristamise jaoks oleks vajalik täiendada ka püsiva tegevuskoha mõistet tulumaksuseaduses, et muuta kahe erineva mõiste eristamine lihtsamaks.

Tulumaksuseaduses sisalduv mõiste ei ole täielik, mistõttu ei saa antud juhul mõistest terviklikku ülevaadet. Esimeseks puuduseks on see, et tulumaksuseaduses sisalduv püsiva tegevuskoha mõiste ei sisalda erisätet ehitustegevuse kohta. OECD mudelleping aga sisaldab. Samuti sisaldub OECD mudellepingus näidisloetelu kohtadest (näiteks: kontor, tehas jne), mis kuuluvad

püsiva tegevuskoha alla. Lisaks on OECD mudellepingus ära toodud, milliste tegevustega seoses ei teki äriühingul püsivat tegevuskohta. Järgnevalt analüüsitakse eelpool toodud puudusi ning selgitatakse, millised muudatused on vajalikud.

OECD mudellepingu artiklis 5 lg 3 on ära toodud, et ehitusplats, ehitus- või montaažitööde koht kujutab endast püsivat tegevuskohta ainult juhul, kui selline plats, koht või tegevus kestab kauem kui kaksteist kuud. OECD mudellepingus sätestatud periood ehk kaksteist kuud on eelkõige näide ning perioodi ei pea tingimata tulumaksuseaduses ära sätestama, kuid on oluline, et tulumaksuseaduses sätestataks viite, et teatavate tingimuste täitumisel võib ehitusplats, ehitus- või montaažitööde koht kujutada endast püsivat tegevuskohta. Sellisel juhul tuleks tulumaksuseadusesse viia sisse vastav viide, mis viitaks maksulepingutele, kust maksukohustuslastelt oleks võimalik leida vastav maksuleping, kus on sätestatud vastav periood, mille jooksul mitteresidendil tekib Eestis püsiv tegevuskoht seoses ehitusplatsi, ehitus- või montaažitööde kohaga.

OECD mudellepingu artiklis 5 lg 2 on ära toodud näidis loetelu, mis sätestab, et püsiva tegevuskoha mõiste alla kuuluvad: juhtkonna asukoht; filiaal; kontor; tehas; töökoda; kaevandus, nafta-, gaasipuurauk, karjäär jms. Tegemist on eelkõige illustreeriva loeteluga. Antud mõistet tulumaksuseaduses ei ole, kuna leiti, et tegemist on eksitava loeteluga. Samas on illustreeriv loetelu oluline, kuna toob välja, et püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse tähenduses ei olene püsiva tegevuskoha juriidilisest vormist. Kindlasti võib antud loetelu olla eksitav, kui tuleb kaaluda, kas tegemist on püsiva tegevuskohaga tulumaksuseaduse või käibemaksuseaduse tähenduses, kuid siiski toimub püsiva tegevuskoha määratlemine tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses erinevalt ning näidisloetelu on abistav ega ole lõplik ning samuti ei pruugi näidisloetelus toodud näited püsivat tegevuskohta tekitada. Siiski oleks oluline, et tulumaksuseaduses oleks näidisloetelu äratoodud.

OECD mudellepingu artiklis 5 lg 4 on sätestatud tegevused, mille puhul püsivat tegevuskohta ei teki. Antud tegevuste alla kuuluvad näiteks see, kui rajatisi või kaubaladu kasutatakse üksnes äriühingule kuuluvate kaupade ladustamise,

väljapaneku või kohaletoimetamise eesmärgil; kaubaladu kasutatakse üksnes äriühingule kuuluvate kaupade ladustamise, väljapaneku või kohaletoimetamise eesmärgil; kohta peetakse üksnes vajaliku kauba ostmise või informatsiooni kogumise eesmärgil; kohta peetakse üksnes muu ettevalmistava või abistava tegevuse eesmärgil või kohta peetakse üksnes eespool mainitud tegevuste kombinatsiooni eesmärgil. Tegemist on olulise loeteluga, kuna toob välja erinevuse püsivast tegevuskohast käibemaksuseaduse tähenduses.

Püsiva tegevuskoha puhul käibemaksuseaduse tähenduses on välja toodud, et kui püsiv tegevuskoht tegutseb abistava või ettevalmistava organina ning teda iseloomustab inim- ja tehniliste vahendite kohalolek, siis tekib püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses. Püsiva tegevuskoha puhul tulumaksuseaduse tähenduses on aga OECD mudellepingus välja toodud, et abistav ja ettevalmistav tegevus püsivat tegevuskohta ei tekita. Tegemist on tegevuste loeteluga, mis sätestavad erinevused püsivast tegevuskohast käibemaksuseaduse tähenduses ja seega oleks oluline, et antud tegevuste loetelu oleks tulumaksuseaduses ära toodud sellisel kujul nagu ta on OECD mudellepingus.

Käibemaksuseadusesse tuleks sisse viia järgmine muudatus: püsiv tegevuskoht on koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi majandustegevus Eestis ning mida iseloomustab püsiv inim- ja tehniliste vahendite olemasolu, mis võimaldab püsival tegevuskohal saada, kasutada ja pakkuda teenuseid. Lisaks tuleb käibemaksuseadusesse sisse viia ka tingimused, mille alusel määratleda, millal tekib püsiv tegevuskoht, kui tegevuskoht ostab või müüb teenuseid. Maksukorralduse seadusesse on vajalik sisse viia, et püsiv tegevuskoht on mitteresidendil, kellel tekib püsiv tegevuskoht vastavalt käibemaksuseaduses sätestatud tingimustele. Tulumaksuseaduses sisalduvat püsiva tegevuskoha mõistet on vajalik täiendada, et muuta püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksuseaduses sisalduvast mõistest erinevaks. Sellest tulenevalt on kõige olulisem tulumaksuseaduses ära sätestada tegevused, mille puhul püsivat tegevuskohta ei teki ehk püsivat tegevuskohta ei teki abistava ja ettevalmistavate tegevuste osas.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärk oli analüüsida püsiva tegevuskoha mõistet käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse tähenduses. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks läbiti järgmised uurimisülesanded: peatükis 1.1. anti ülevaade püsiva tegevuskoha (*permanent establishment*) mõistest tulumaksuseaduse tähenduses, peatükis 1.2. anti ülevaade püsiva tegevuskoha (*fixed establishment*) mõistest käibemaksuseaduse tähenduses, peatükis 2.1. võrreldi kahte erinevat mõistet ning toodi välja mõistete vale kasutamisega tekkivad probleemid ning peatükis 2.2. pakuti lahendusi, kuidas muuta kaks mõistet teineteisest eristatavateks.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade püsiva tegevuskoha mõistest tulumaksuseaduse tähenduses. Esimeses alapeatükis selgus, et püsiva tegevuskoha määratlemiseks on kolm alust. Esimesel juhul peab eksisteerima kindel koht, mille kaudu osaliselt või täielikult toimub äriühingu äritegevus. Teiseks juhuseks on ehitustegevuse koht, mille puhul tekib püsiv tegevuskoht kindla ajalise kriteeriumi täitumisel ning kolmandaks võimaluseks on esindaja püsiv tegevuskoht, mille puhul tekib püsiv tegevuskoht äriühingu esindaja tegevuse kaudu. Sellest tulenevalt leiti, et püsiv tegevuskoht on kindel koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi äritegevus.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade püsiva tegevuskoha mõistest käibemaksuseaduse tähenduses. Teises alapeatükis ilmnes, et püsiva tegevuskoha määratlemiseks käibemaksuseaduse 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 ka püsival tegevuskohal käibemaksuseaduse tähenduses kaks mõistet. Püsiv tegevuskoht on tegevuskoht, mida teenuste ostmisel iseloomustab piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur. Püsiv tegevuskoht on ka tegevuskoht, mida teenuste müümisel iseloomustab piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur.

Kolmas uurimisülesanne oli võrrelda erinevaid mõisteid ja analüüsida mõistete vale kasutamise tagajärjel tekkivaid maksuriske. Mõisted erinevad teineteisest selle poolest, et püsivat tegevuskohta käibemaksuseaduse tähenduses peab iseloomustama personali pidev kohalolek, aga tulumaksuseaduse tähenduses ei ole personali pidev kohalolek oluline. Püsiv tegevuskoht käibemaksuseaduse tähenduses võib tekkida ka seoses abistava tegevusega, kuid püsiva tegevuskoha puhul tulumaksuseaduse tähenduses on see välistatud. Mõistete vale kasutamisega seotud probleemid tekivad seoses piiriülese käibemaksu tagastusega.

Viimane uurimisülesanne oli pakkuda lahendusi, kuidas muuta kaks püsiva tegevuskoha mõisted tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses eristatavateks. Viimases alapeatükis leiti, et käibemaksuseadusesse tuleks sisse viia järgmine muudatus: püsiv tegevuskoht on koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi majandustegevus Eestis ning mida iseloomustab püsiv inim- ja tehniliste vahendite olemasolu, mis võimaldab püsival tegevuskohal saada, kasutada ja pakkuda teenuseid. Liskas tuleb käibemaksuseadusesse sisse viia ka tingimused, mille alusel määratleda, millal tekib püsiv tegevuskoht, kui tegevuskoht ostab või müüb teenuseid. Maksukorralduse seadusesse on vajalik sisse viia, et püsiv tegevuskoht on mitteresidendil, kellel tekib püsiv tegevuskoht vastavalt käibemaksuseaduses sätestatud tingimustele. Tulumaksuseaduses tuleb ära sätestada tegevused, mille puhul püsivat tegevuskohta ei teki ehk püsivat tegevuskohta ei teki abistava ja ettevalmistavate tegevuste osas.

Lõputöös läbitud uurimisülesannete kaudu täideti töö eesmärk – analüüsiti püsiva tegevuskoha mõistet tulumaksuseaduse tähenduses ja käibemaksuseaduse tähenduses. Läbi analüüsi leiti, et kaks mõistet on üksteistest erinevad. Suurimaks erinevuseks see, et tulumaksuseaduse tähenduses ei teki püsivat tegevuskohta, kui püsiv tegevuskoht tegeleb eelkõige abistava ja ettevalmistava tegevusega. Samas käibemaksuseaduse tähenduses võib püsiv tegevuskoht tekkida, kui püsiv tegevuskoht tegeleb ainult abistava või ettevalmistava tegevusega.

SUMMARY

The title on the diploma thesis is „Permanent establishment and fixed establishment“. The thesis is written in Estonian and consists of 44 pages. The author has referred to 30 sources.

The purpose of the diploma thesis is to analyse permanent establishment and fixed establishment. To achieve the aim the author:

1. Gives an overview of permanent establishment.
2. Gives an overview of fixed establishment.
3. Compares permanent establishment to fixed establishment and explains what tax risks may arise if the terms are used incorrectly.
4. Proposes solutions, how to make the two terms distinct from each other.

It appeared that permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. Fixed establishment has two definitions. One of them should be used in cases where the place of supply is determined at the customer's establishment and another one for purposes of the rules according to which the place of supply is considered to be the place of the supplier's establishment. So it appeared that the two terms are different in many ways. Fixed establishment may occur in terms of auxiliary activity, but permanent establishment can not occur in terms of auxiliary activity. One of the tax risks is involved with cross-border VAT refund.

As a result of the diploma thesis the author has made following proposals: The Value Added Tax Act should define the concept of fixed establishment. The Income Tax Act should state in which cases there is no permanent establishment.

VIIDATUD ALLIKAD

Aivazian, C. „Exceptions to the General Permanent Establishment Definition for Preparatory or Auxiliary Activities“ – Brugger, F. (ed), Plansky, P. (ed), *Permanent Establishments in International and EU Tax Law* (Linde Verlag Wien, 2011) 87-104

Albin, T., „Püsiva tegevuskoha määratlemine maksulepingute üldreegli alusel“, *Maksumaksja* (2010), nr 5

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

Ceballos, S. A. „The Permanent Establishment Definition“ – Brugger, F. (ed), Plansky P. (ed), *Permanent Establishments in International and EU Tax Law* (Linde Verlag Wien, 2011) 59–70

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

Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State, OJ L 44/23, 20.2.2008

Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 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

Eesti Vabariigi ja Belgia Kuningriigi vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 05.11.1999, jõustunud 15.04.2003 – RT II 2000, 25, 153

Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 25.11.1993, jõustunud 30.12.1993 – RT II 1993, 37, 113

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

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

HM Revenue & Customs, HMRC Notice 741A (January 2010), para. 3.4.1. <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_PROD1_029955&propertyType=document#P153_18010> (27.12.2011)

Kurist, A., „Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses“, *Juridica* (1998), nr 9, 450-453

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

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

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

Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc, Case No C-210/04, ECJ, Judgment, 23.03.2006

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* (OECD, 2005)

Pistone, P., „Fixed Establishment and Permanent Establishment“, Vol. 10 No. 3, *VAT Monitor* (May/June 1999), 101 – 106

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, 238 – 248

Raad, K., *Materials on International and EC Tax Law*“, 3rd edn (International Tax Center Leiden, 2003), vol I

Rahandusministeerium, Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus (seisuga 01.04.2011), <<http://www.fin.ee/?id=280>> (22.12.2011)

Reimer, E., Urban, N. and Schmid S., *Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective* (Kluwer Law International, 2011)

Riigikogu XI koosseisu eelnõu nr 723 SE I seletuskiri, algatatud 05.04.2010, kättesaadav riigikogu kodulehel <<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems&emshelp=true&eid=984167&u=20111227194405>> (27.12.2011)

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

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

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

Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 2000, 58, 377 ... RT I 2010, 44, 262

Äriseadustik, 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 – RT I 1996, 40, 773 ... RT I, 28.12.2011

LISA – HM REVENUE & CUSTOMS PÜSIVA TEGEVUSKOHA NÄIDISLOETELU

HMRC Notice 741A kohaselt on püsivaks tegevuskohaks näiteks:

1. Välismaine äriühing asutab Suurbritannias teenuste osutamiseks filiaali, mis koosneb personalist ja kontorist. Suurbritannias asutatud filiaal on püsiv tegevuskoht.
2. Välismaa äriühing omab Suurbritannias kinnisvara, mida ta rendib rentnikele. Vara iseenesest ei tekita püsivat tegevuskohta. Kui äriühingul on Suurbritannias kontor ja personal, kes tegutseb kinnisvara asukohas, siis tekib äriühingul tekib Suurbritannias püsiv tegevuskoht.
3. Välismaa äriühing sõlmib Suurbritannia klientidega lepingud, mille alusel osutatakse neile teenust. Äriühingul ei ole Suurbritannias inim- või tehnilisi ressursse ja seetõttu luuakse Suurbritanniasse tütarettevõtja, kes tegutseb äriühingu nimel. Välismaa äriühingul tekib Suurbritannias püsiv tegevuskoht.
4. Äriühing on asutatud Suurbritannias, kuid tegutse täielikult välismaal ning kogu tegevus toimub läbi peakorteri, mis asub USA-s. Suurbritannias registreeritud asukoht tekitab äriühingul püsiva tegevuskoha.