

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Mariana Taal

**KASUTATUD SÕIDUAUTODE NING NENDE
VARUOSADE EDASIMÜÜGI KÄIBEMAKSUGA
MAKSUSTAMISE ERIKORRA RAKENDAMISEST EESTIS**

Magistritöö

Juhendaja: Lektor Kaidi Kallaste

Tallinn 2017

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Mariana Taal

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 153041TARM

Üliõpilase e-posti aadress: mariana.taal@gmail.com

Juhendaja lektor Kaidi Kallaste arvamus:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE TAVAKORD	8
1.1. Käibemaksu ajalugu.....	8
1.2. Käibemaks Eestis.....	11
1.3. Käibemaksu olemus.....	13
1.4. Käibemaksudirektiivi tutvustus	16
2. KASUTATUD KAUBA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORD.....	19
2.1. Erikorra ajalugu ja olemus.....	19
2.2. Erikorra rakendamise meetodid.....	24
2.3. Erikorra rakendamine kasutatud sõiduautode müümisel ning sellega kaasnevad probleemid	33
3. ERIKORRA RAKENDAMISE ANALÜÜS.....	46
3.1. Probleemi kirjeldus ja uuringu metoodika.....	46
3.2. Arvutused uuritava ettevõtte näitel.....	51
KOKKUVÕTE.....	59
SUMMARY	62
VIIDATUD ALLIKAD.....	65
LISAD	69
Lisa 1. Kahe meetodi kasuminormi, maksubaasi ja tasutava käibemaksu võrdlus (eurodes)	69

Lisa 2. Saksamaa ettevõtte koostatud arve (näidis)	70
Lisa 3. MTÜ ELV pöördumine Rahandusministeeriumi poole.....	71
Lisa 4. Rahandusministeeriumi vastus MTÜ ELV-le.....	76
Lisa 5. Autori koostatud järelepärimine Euroopa Liidu liikmesriikide maksuametitele (isiklik kiri)	77
Lisa 6. Rootsi vastus järelepärimisele	78
Lisa 7. Autori koostatud järelepärimine Maksu- ja Tolliametile (isiklik kiri).....	80
Lisa 8. Maksu- ja Tolliameti vastus järelepärimisele	81
Lisa 9. Andmebaas (näidis)	82
Lisa 10. Ettevõtte tasutava käibemaksukohustuse võrdlus (eurodes).....	83

ABSTRAKT

Töö pealkiri on: Kasutatud sõiduautode ning nende varuosade edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra rakendamisest Eestis

Töö eesmärgiks oli välja selgitada erikorra rakendamise tingimused, arvutusmeetodid, teiste liikmesriikide kohtute ja maksuhaldurite seisukohad kasutatud sõiduautode varuosade edasimüügi erikorra rakendamise kohta ning tuua välja maksukoormuse erinevus tava- ja erikorra puhul.

Eestis tegutsevatel autolammutustel ei ole olnud õigust rakendada erikorda (kasuminormi maksustamise kord) eraisikutelt soetatud kasutatud sõiduautode varuosade müümisel. Seda põhjusel, et Maksu- ja Tolliamet on olnud arvamisel, et taolised kaubad ei kvalifitseeru kasutatud kaupadeks. Töö käigus selgus, et selline seisukoht oli vale ning vajab ümbervaatamist. Mujal Euroopa Liidu liikmesriikides on taoline käsitlus lubatud olnud, mistõttu ei olnud Eesti autolammutustel võrreldes teistega võrdsed konkurentsitingimused.

Eesmärgi saavutamiseks uuris autor õigusallikaid, erialakirjandust, Eesti ja Euroopa kohtulahendeid magistritöö teemal. Esitas järelepärimise Maksu- ja Tolliametile, et teada saada nende seisukoht eraisikutelt ostetud sõiduautode varuosade müügil erikorra rakendamise kohta. Lisaks tõi välja uuritava ettevõtte maksukoormuse eraisikutelt soetatud varuosade müümisel nii tava- kui ka erikorra kasutamisel. Arvutuste tulemusel selgus, et perioodil 1.04.2014 – 31.03.2017 oli ettevõtte eelmainitud tehingutelt käibemaksu tasunud 78 839,86 €. Kui ta oleks saanud rakendada erikorra üldist meetodit, siis oleks maksukohustus olnud 49 505,20 € ehk 29 334,66 € võrra väiksem.

Võtmesõnad: käibemaks, kumuleerumine, kasutatud kaup, käibemaksu tavakord, erikord, erikorra arvutusmeetodid, Maksu- ja Tolliamet, kasutatud sõidukite varuosad, ettevõtte maksukoormus

SISSEJUHATUS

Tavakorras maksustatakse kaupade ja teenuste müüki 20% käibemaksumääraga. Käibemaks on kaudne, mis tähendab, et maksukoormuse kandjaks on tarbijad, kes maksavad ühe osana hinnast ka käibemaksu. Käibemaksukohustuslaste registrisse kantud ettevõtted on maksu arvestajad ja kogujad ning ostutehingutelt on neil õigus sisendkäibemaks enda maksukohustusest maha arvata.

Mõningatel juhtudel ja teatud tingimustel on võimalik rakendada käibemaksu eriskeemi, näiteks kasutatud kauba puhul. Kasutatud kauba erikorra mõte on selles, et maksustatakse ainult müügi- ja ostuhinna vahet ning mitte kogu müügikäivet. Käibemaksuseaduse § 41 lg 2 kohaselt on kasutatud kaup „vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, välja arvatud originaalkunstiteos, kollektiooni- ja antiikese, väärismetall ja vääriskivi“ (KMS). Kuna kasutatud kaupu ostetakse tihti eraisikutelt, mistõttu ei ole võimalik nendelt tehingutelt sisendkäibemaksu maha arvata, siis erikorra rakendamine aitaks vältida käibemaksu kumuleerumist.

Kasutatud sõiduautode ning nende varuosade edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra rakendamise teema on aktuaalne, kuna Eestis tegutsevatel autolammutustel ei ole olnud õigust rakendada erikorda eraisikutelt soetatud sõiduautode varuosade müümisel. Seda põhjusel, et Maksu- ja Tolliamet on arvamisel, et taolised kaubad ei kvalifitseeru kasutatud kaupadeks. Siiski on olemas tõendeid, mis näitavad, et selline seisukoht ei ole õige ning vajaks ümbervaatamist. Mujal Euroopa Liidu liikmesriikides on taoline käsitus lubatud, mistõttu ei ole Eesti autolammutustel võrreldes teistega võrdsed konkurentsitingimused.

Magistritöö uudsus seisneb selles, et varem ei ole kasutatud sõiduautode ning nende varuosade edasimüügi käibemaksustamise erikorra rakendamist Eestis käsitletud. Samamoodi on see saanud vähe kajastamist kirjanduses. Siiski on suur hulk ettevõtteid, kes sellega kokku puutuda võiksid ning seetõttu vajaksid selles osas põhjalikumat informatsiooni.

Käsitletud teema on oluline eelkõige ettevõtetele, kes tegelevad kasutatud sõiduautode ja nende varuosade edasimüümisega. Koostatud tööd saab käsitleda kui juhendmaterjali, millest on võimalik teada saada erikorra olemusest, selle erinevatest arvestusmeetoditest ning probleemidest, millega erikorra rakendamisel kokku on puutunud.

Käesoleva magistritöö eesmärk on välja selgitada erikorra rakendamise tingimused, arvestusmeetodid, teiste liikmesriikide kohtute ja maksuhaldurite seisukohad kasutatud sõiduautode varuosade edasimüügil erikorra rakendamise kohta ning tuua välja maksukoormuse erinevus tava- ja erikorra puhul.

Töö eesmärgi täitmiseks on käesoleva magistritöö autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

1. Selgitada välja erikorra rakendamise tingimused ning maksukoormuse erinevus võrreldes tavakorraga.
2. Kirjeldada erinevaid arvestusmeetodeid erikorra rakendamisel.
3. Analüüsida Eesti ja Euroopa Kohtu lahendeid, mis käsitlevad erikorda.
4. Teha järelepärimine Maksu- ja Tolliametile nende seisukoha teadasaamiseks antud teemal.
5. Teha järelepärimine Euroopa Liidu liikmesriikide maksuhalduritele nende seisukoha teadasaamiseks antud teemal.
6. Leida uuritava ettevõtte senine maksukoormus tavakorra rakendamisel ning võrrelda seda sellega, kui on rakendatud erikorda.
7. Anda hinnang, kas erikorra rakendamine on ettevõtetele otstarbekas.

Andmete kogumise meetodikana on kasutatud dokumendivaatlust ja intervjuusid. Töö käigus on tehtud järelepärimine nii Maksu- ja Tolliametile kui Euroopa liikmesriikide maksuhalduritele nende seisukohtade teadasaamiseks töö teemal ning uuritud Eesti ja Euroopa Kohtu lahendeid erikorra rakendamisega seotud probleemide väljaselgitamiseks. Lisaks on toodud välja maksukoormus tavakorra rakendamisel ning võrreldud seda sellega, kui on rakendatud erikorda. Selle jaoks on kasutatud uuritava ettevõtte andmebaasi, kus on välja toodud eraisikutelt soetatud kasutatud sõiduautode varuosade müügid perioodil 01.04.2014 – 31.03.2017. Andmebaasist saadud info põhjal on töö autor teinud tulemuste teadasaamiseks vajalikud arvutused.

Magistritöö esimeses peatükis on tutvustatud käibemaksu üldisemalt, kirjutatud ajaloost, olemusest ning tutvustatud Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi.

Teises peatükis tutvustatakse käibemaksu erikorra olemust, tuuakse näiteid selle rakendamise võimalikest meetoditest ning uuritakse tekkinud probleeme nii Eesti kui Euroopa kohtupraktika näitel. Kuna varasemalt ei ole erikorra rakendamise meetodeid käsitletud ning pole koostatud juhendeid, siis teises peatükis toodud näide on koostatud pikemalt ja põhjalikumalt. Seda selle tõttu, et kahe meetodi erinevus selgelt välja tuua.

Kolmandas peatükis on koostatud uuring ühe Eesti ettevõtte näitel, kes soetab muuhulgas ka eraisikutelt sõiduautosid ja müüb nende varuosi, kuid pole saanud rakendada erikorda. Töö autor on võtnud vaatluse alla müügitehingud varuosadega, mis on ostetud eraisikutelt ning leidnud ettevõtte tasutud käibemaksu perioodil 01.04.2014 – 31.03.2017. Võrdlusena on leitud maksukohustus samade müügitehingute korral, kui rakendatud oleks erikorda.

Magistritöö kirjutamisel on autor kasutanud mitmeid õigusallikaid, Eesti ja Euroopa Kohtu lahendeid, erialakirjandust ning -artikleid.

1. KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE TAVAKORD

1.1. Käibemaksu ajalugu

Tarbimise maksustamine on alati olnud üheks tähtsamatest riigi tuluallikatest. Arvatakse, et Euroopas hakati siseturul toimuvat kaubavahetust esmakordselt maksustama 1567. aastal, kui Hispaania kuninga nõunikuks olnud Alba hertsog sai ülesandeks leida uus ja kohalikest maksudest sõltumatu tuluallikas. Selleks sai kohustuslik lisandsumma ehk käibemaks, mis lisati kõikide kaupade hinnale ja mis edastati riigile otse maksu realiseerija poolt. Igakordne maksustamine tõi aga kaasa käibemaksu kumuleerumise järgnevate müügitehingutega, mis omakorda hakkab moonutama kaupade hindu. Niisugused hinnamoonutused tekitasid rahva seas tugeva vastuseisu, mistõttu oli vaja uut maksu muutma hakata. Käibemaksu asemel otsustati kasutama hakata müügimaksu, mida rakendati kogu tootmisprotsessi kestel vaid ühe korra - kauba müümisel lõpptarbijale. Samuti pakuti soodustusi nagu esimese tehingu maksust vabastamine, kuid sellest hoolimata ei suudetud rahvast maksuga leppima saada. (Tammert 2005, 253)

Kuna kumuleeruv maksustamine tekitas firmadele suuri raskusi ja mõjutas oluliselt tootmise efektiivsust nii ettevõtte kui ka riigi tasandil, oli ainus võimalus selle vältimiseks toota kaup algusest lõpuni ühes ettevõttes. Nii tekkisid ülisuured ärid, mis tegelesid ise nii toorme hankimise ja töötlemisega kui lõpptarbijale müümisega. Küll aga ei aidanud see topeltnmaksustamise vastu rahvusvahelises kaubavahetuses, sest kaupa koormasid maksuga endiselt nii seda tootev ja välismaale viiv kui sissevedav ja tarbiv riik. Niisugune topeltnmaksustamine moonutab kauba hinda ja maksudest tulenev erinev hinnastamine takistab vaba konkurentsi turul, mis omakorda häirib vaba ettevõtlust. (Tammert 2005, 256)

Oli näha, et selline süsteem ei olnud jätkusuutlik, mistõttu püüti aastaid välja mõelda teistsugust ja paremat maksustamissüsteemi. Esiialgu otsustati, et müügi maksustamine jääb riigile, kus kaup tarbijale kättesaadavaks tehakse. Rahvusvahelises kaubanduses kasseeriti

importimisel kogu maks sisse ning eksporditava kauba tootmisprotsessi käigus tasutud maksud tagastatakse ekspordil. (Tammert 2005, 256)

20. sajandi maksunduse kõige tähelepanuväärsemaks saavutuseks peetakse lisandunud väärtuse maksu rakendamist, mille leiutasid prantslased. Lisandunud väärtuse maks eristub teistest selle poolest, et iga ettevõtja tasub maksu vaid tema poolt kaubale lisatud väärtuse ulatuses. Riigile läheb kauba müügit laekunud maksude ja sisseostudelt tasutud maksude vahe. Selline süsteem kehtis Prantsusmaal muutumatuna 1960ndate aastate keskpaigani, samal ajal kui teistes Euroopa ja OECD riikides kehtis kas kumuleeruv käibemaks või müügitmaks, mis koormas kas hulgi- või jaemüüjaid. (Tammert 2005, 253) Kuna iga kauba ja teenuse lisatud väärtuse leidmine oleks väga keeruline, on maksu arvutamiseks kokku lepitud tunduvalt lihtsam meetod. Sellega summeeritakse kogu maksustamisperioodi müügitkäibelt arvestatud maks ja arvestatakse sealt maha oma ettevõtluse käigus teistele maksukohustuslastele tasutud käibemaks, saadud vahe ongi lisandunud väärtuse maks. Sellise arvutuskäiguga välistatakse sama kauba või teenuse mitmekordne maksustamine. Mahaarvamine ei kehti lõpptarbijatele, kes ei tegele ettevõtlusega, mistõttu on nemad lisandunud väärtuse maksu koormuse kandjad. (Pulk 2001, 6) Lisandunud väärtuse maksu arengule andis olulise tõuke Euroopa ühendamise protsess ning juba 1957. aasta Rooma lepingus otsustati, et liikmesriikide selle ajani väga erinevaid maksusüsteeme tuleb ühtlustada. Protsessi alustati Euroopa komisjoni 1967. aasta esimese (67/227/EEC) ja teise (67/228/EEC) lisandunud väärtuse direktiiviga. Uue süsteemiga liitusid tol ajal Euroopa Liitu kuulunud riigid ja Põhjamaad, liitumata jättis vaid Soome. 1970. aastal otsustati Euroopa Ühenduse maksete aluseks määrata lisandunud väärtuse maksu laekumine, mis eeldas juba ühtlustatud maksusüsteeme. Sellega seoses hakkas 1977. aastal kehtima kuues riigis direktiiv 77/388/EEC, milles otsustati, et 1,4% ulatuses lisandunud väärtuse maksu laekumistest finantseeritakse Euroopa Ühenduse eelarvet. Lisandunud väärtuse maksu harmoniseerimine algas 1993. aasta direktiiviga (92/77/EEC), mis määras minimaalseks määraks 15%. Samas jäeti liikmesriikidele õigus kehtestada kuni kaks madalamat maksumäära, kuid need pidid olema vähemalt 5%. (Tammert 2005, 253)

Lisandunud väärtuse maks on üldine tarbimismaks, kuna seda maksavad kokkuvõttes kaupade ja teenuste lõpptarbijaid ehk põhimõtteliselt maksustatakse tarbimist. Üldisi tarbimismakse arvutatakse enamasti müügitihina põhjal ja maksuprotsent lisatakse hinnale. Maksustamine võib toimuda ühel või mitmel etapil. Üheastmeline tarbimismaks ehk

müügimaks puudutab vaid ühte tootmisprotsessi lõiku. Näiteks võidakse maksustada kaupade lähetamist tootmisest hulгимüüki või sealt edasi jaemüüki. (Pulk 2001)

Mitmeastmelise tarbimismaksu puhul koormatakse maksuga igs etapisa teostatud müügitehingut. Mitmeastmeline tarbimismaks võib olla (Pulk 2001, 6-7):

1) kumulatiivseks ehk käibemaks – kaupade ja teenuste soetamisel tasutud maksu ei saa müügil tasutavast maksust maha arvata, mistõttu iga etapiga maksude osa suureneb;

2) mittekumulatiivseks ehk lisandunud väärtuse maks – ettevõtluse tarbeks kasutatud kaupade ja teenuste soetamise käigus teisele maksukohustuslasele tasutud maksu saab maksustatavalt käibelt maha arvata.

Eestis nimetatakse kaupadele ja teenustele lisatavat maksu käibemaksuks, mis, mõeldes eeloleva definitsiooni peale, peaks oma olemuselt olema kumulatiivne. Samas sätestab KMS § 29 lg 1, et teatud juhtudel võib ettevõtte enda tasumisele kuuluvast käibemaksusummast maha arvata sisendkäibemaksu (KMS). See aga viitab sellele, et kumulatsiooni ei tohiks tekkida. Selguse toob KMS § 1 lg 2, mis sätestab, et Eestis kehtestatud käibemaks ongi mõeldud kui lisandunud väärtuse maks, välja arvatud kui seaduses pole öeldud teisiti. (KMS).

Lisandunud väärtuse maksu suurus ei sõltu sellest, mitmes etapis kaupa toodetakse või mitu korda see tootmisprotsessis omanikku vahetab. Niisuguse süsteemi kasutamine ei muuda maksustamata jätmisega võrreldes kaupade ja teenuste suhtelisi hindu, seega on tegemist neutraalse maksuga. Lisandunud väärtuse maksu kasutamine aitab kaasa turu toimimisele, kuna ei mõjuta tarbijate valikuid ja seetõttu kunstlikult nõudlust. Ettevõtjatele on neutraalne maks samuti kasulik, jättes tootmisprotsessi ülesehituse vabaks, sest maksumäär ei sõltu tootmisviisist ega tööjaotusest. (Pulk 2001, 7)

Maksustamise arengu üks olulisemaid põhjuseid viimasel sajandil on olnud käibemaksu laialdane levimine. Kui 1960ndatel oli see levinud umbes 10 riigis, siis tänapäeval on see kasutusel juba rohkem kui 166 riigis üle maailma. Euroopa Liidu siseturu areng on käibemaksuga otseselt seotud. Euroopa Liidu eesmärk ühise käibemaksusüsteemi vastuvõtmisel oli kõrvaldada kaubanduse moonutused, mida põhjustasid kuhjuvad kaudsed maksud, ja luua seeläbi ühtne turg, kus liikmesriigid ei saa kasutada tootmise ja tarbimise maksustamist, et kaitsta kodumaist tootmist ja investeeringuid. (Consumption tax trend ... 2016, 19)

1.2. Käibemaks Eestis

Eestis võeti käibemaks kasutusele 15. detsembril 1932, kui kehtestati Vabariigi Valitsuse määrus „Riigikassa puudujääkide katteks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks ning töövõimaluste soetamiseks aruandvatelt ettevõtetelt võetava erimaksu määrus“. Sellega tekkis läbikäigumaks, millega ettevõtted pidid maksma käibelt teatud protsendi. Maksu kasutati põhiliselt eelarve tasakaalustamiseks, majanduse korraldamiseks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks. (Elling 2014, 21)

Läbikäiguks loeti ettevõtetest eratarbimisse läinud kaupu ja muid äriesemeid. Samuti läksid selle alla juba saadud või tulevikus saadavad tasud rahalises vääringus järgnevate tegevuste eest (Elling 2014, 21):

- 1) läbimüük (tänapäeval kauba käive) – tasu kaupade ja muude äriesemete müügist ja muust võõrandamisest;
- 2) talitused (tänapäeval teenused) – tasu ettevõtte poolt teostatud tööde ja muude teenete eest.

Läbikäigumaksu protsent polnud ühtne, vaid jäi vahemikku 0,5 – 3,5% ning oli sõltuvuses ettevõtte tegevusalast. Kõik ettevõtted seda maksukohustust siiski järgima ei pidanud. Maksust olid vabastatud näiteks krediidiasutused, kinoettevõtted, trahterid ja maiustusainete- ja tubakaaktsiisimaksuga maksustatavate ainete tööstused. (Elling 2014, 21)

27. mail 1937 kehtestati ajutine läbikäigumaksu seadus, mis oli eelnevast määrusest palju detailsem. Üldiseks maksumääraks oli 0,5% läbimüügil ning 2% talitustelt. Lisaks olid veel erimäärad vahemikus 0,15 – 3,5%, mis kehtisid kindlatele kaupadele. Muutunud läbikäigumaks oli ettemakstav ning selle arvestus käis eelneva aasta põhjal. Läbimüügiks loeti ettevõtte kaupade ja teiste äriesemete müüki, vahetust ja muud võõrandamist. (Elling 2014, 22)

Pärast 1940. aasta riigipööret alanud Nõukogude Liidu okupatsiooni ajal alustati üleminekut uue võimu rahandus- ja majandussüsteemile. Selle käigus kehtestati Eestis käibemaks Nõukogude Liidu 1930. – 1931. aasta maksureformi alusel. Üleliidulisi käibemaksumäärasid ei olnud. Majandusharudes kehtisid olenevalt rentaablustest erinevad määrad, mis pidid aitama tootmist ühtlustada. 1941. aastal okupeeriti Eesti Saksa sõjaväe poolt. Uue võimuga võeti nende maksusüsteemist palju üle, sest Saksa riik vajab sõja

jätkamiseks suuri ressursse. Tolleaegses Riigi Teatajas ja ajalehes „Eesti Sõna“ avaldati kindralkomissari korraldusi käibemaksu teostamiseeskirjade kohta, mis määrati eestlaste arvamust küsimata. Maksustatavaid käibe liike oli kolm: müük ja teenused tasu eest; omatarvitus ning kaupade üleminek mitmeastmelises ettevõttes ühest tootmisastmest teise. Põhiliseks maksumääraks oli Saksa võimu ajal 3%. Nõukogude Liidu uue okupatsiooniga 1944. aastal kaasnes järjekordselt NSV Liidu käibemaksu rakendamine. Kehtima hakkas sama süsteem nagu esimese 1940. aasta okupatsiooni ajal, mis kehtis muutumatult kuni 1975. aasta mõningate uuendusteni. (Elling 2014, 22-23)

Taasiseseisvunud Eestis kehtestati käibemaks Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. aasta määrusega nr 209 „Käibemaksuga maksustamise kord“ ning see hakkas kehtima 10. jaanuarist 1991. aastal (Pulk 2001, 12). Kuigi tegemist on lisandunud väärtuse maksuga, nimetatakse seda siiski endiselt käibemaksuks. 16. oktoobril 1991 võttis Eesti Vabariigi Ülemnõukogu vastu käibemaksu reguleerivad õigusaktid ka seadusena, mis hakkas kehtima 1. jaanuarist 1992. (Elling 2014, 23)

Taasiseseisvuse ajal on Eestis kehtinud neli käibemaksuseadust (Elling 2014, 27):

- 1) 1. jaanuar 1992 – 31. detsember 1993 – Ülemnõukogus 16. jaanuaril 1991 vastu võetud Eesti Vabariigi käibemaksuseadus;
- 2) 1. jaanuar 1994 – 31. detsember 2001 – Riigikogus 25. augustil 1993 vastu võetud käibemaksuseadus;
- 3) 1. jaanuar 2002 – 30. aprill 2004 – Riigikogus 13. juunil 2001 vastu võetud käibemaksuseadus;
- 4) 1. maist 2004 kuni praeguseni kehtib Riigikogus 10. detsembril 2003 vastu võetud käibemaksuseadus.

Hetkel kehtivat käibemaksuseadust on muudetud 48 korda (KMS).

1991. aastal pandi käibemaksu tasumise kohustus pandi valitsuse määrusega, mitte seadusega. Maksukohustus lasus Eestis registreeritud ettevõtetel ja organisatsioonidel. (Pulk 2001, 12-13) Käibemaksumääraks oli esialgu 7%, millele kohalik omavalitsus võis liita 3%. Alates 1992. aastast oli määraks 10% ning Eesti Vabariigi Rahareformi Komitee dekreediga nr 35 kehtestati alates 20. juunist 1992 uueks määraks 18%. (Elling 2014, 26) Riigivõimu- ja valitsemisorganitel ning füüsilistel isikutel maksukohustus puudus. Alguses ei registreeritud käibemaksukohustuslasi eraldi üheski registris. Seda hakati tegema alates 1. jaanuarist 1992.

Esimestena arvati käibemaksukohustuslasteks need, kellel oli 1991. aastal majandustegevuse käive. Käibemaksukohustuslaseks pidid ennast registreerima ettevõtted ja organisatsioonid, kelle kalendrikuu käive ületas kümnekordset miinimumpalka. (Pulk 2001, 12-13) 1. veebruarist 1992 kehtestati kuutöötasu alammääraks näiteks 600 rubla (Eesti Vabariigi ...). Ettevõtted võisid ennast registreerida ka vabatahtlikult enne nimetatud mahus käibe tekkimist, organisatsioonidel see võimalus puudus (Elling 2014, 24).

1. jaanuarist 1994 hakkas kehtima uus käibemaksuseadus, mis koos mitmete muudatustega kehtis kuni 1. jaanuarini 2002. Sellega alustati Eestis kehtivate nõuete ühtlustamist Euroopa Liidu omadega. Uue seadusega hakati nii juriidilisi kui füüsilisi isikuid ühtemoodi käsitlema ning füüsilisest isikust ettevõtjad said õiguse ja kohustuse registreerida end maksukohustuslaseks. (Elling 2014, 27)

1.3. Käibemaksu olemus

Käibemaksu põhitunnusteks on universaalsus, objektiivsus, perioodilisus ja kaudsus. (Lehis 2015, 279-280).

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis puudutab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse iga müügietaapi. Maksu igal etapil välditakse kumuleerumist, vähendades maksukoormust varasemalt tasutud maksu võrra (Lehis 2015, 279). Tarbijateks võivad olla nii füüsilised isikud, (avalik-õiguslikud) juriidilised isikud ning isegi riik või kohalikud omavalitsused. (Lehis 2012, 286)

Käibemaksu objektiivsus seisneb selles, et tema suurus on sõltuvuses kauba või teenuse olemusest ja maksumusest. See, kas maksumaksjaks on ostja või müüja, ei oma tähtsust. Maksusoodustused ja -vabastused, mis seadusega on lubatud, kehtivad konkreetsele tootele ning müüja olemus ei muuda maksu suurust. (Lehis 2015, 279)

Vastavalt käibemaksuseaduse § 27 lg 1 on maksustamisperioodiks kalendrikuu. Käibedeklaratsioon ja selle lisa tuleb esitada järgneva kuu 20. kuupäevaks. Käibemaksuseaduse § 27 lg 4 kohaselt võib maksuhaldur oma otsusega kehtestada maksukohustuslasele taotluse alusel kalendrikuust pikema perioodi. (KMS) Pikem periood võib olla mugavam hooajalise ettevõtluse puhul või vajalik siis, kui arved laekuvad väga pika aja jooksul (Lehis 2015, 280).

Käibemaks on kaudne. See tähendab, et maksukoormuse kandja on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning seetõttu maksab ühe osana hinnast ka käibemaksu. Maksu arvestajaks ja tasujaks on pandud müüja, kuna selliselt on see paremini hallatav. Impordi või pöördmaksustamise korral toimub käibemaks otsese maksuna, kuna siis peab selle tasuma kauba või teenuse ostja. (Lehis 2015, 280)

Käibemaks toimib lisandunud väärtuse maksuna. See toimib mitmefaasilisena, sest riigile laekuv maksusumma jaotub kauba tootmise ja turustamisega tegelenud paljude ettevõtete vahel. Iga maksukohustuslane tasub käibemaksu vaid tema poolt lisatud väärtuselt, mis annabki kogu toote hinnas sisalduva maksusumma. Lisandunud väärtuse arvutamisel on võimalik kasutada erinevaid meetodeid. Euroopa Liidus on kasutusel kaudse mahaarvamise meetodi, mis põhineb arvetel. Lisandunud väärtust arvutatakse maksusumma kaudu, mis tähendab, et müügikäibelt arvutatud käibemaksust arvatakse maha ostukäibelt tasutud sisendkäibemaks. (Lehis 2015, 280)

Käibemaksuga maksustamise üldpõhimõtted on järgmised (Lehis 2015, 281-282):

- Käibemaksuga ei koormata ettevõtjat.
- Neutraalsuse põhimõte.
- Sihtkohamaa põhimõte.

Ettevõtjad on enamasti ainult käibemaksu kogujad ja edastajad. Tarbijaks on ükskõik milline isik, kes ei kasuta kaupa või teenust uute kaupade või teenuste valmistamiseks või müügiks. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, kuid neil on õigus sisseostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaks maha arvata kohe, kui need edasi müüakse või neid uute tootmiseks kasutatakse. Seetõttu ei tee äritegevusega seotud omavaheline käive ettevõtjat tarbijaks ega too talle kaasa tegelikku maksukohustust. Juriidiline isik on tarbijaks vaid ettevõtlusega mitteseotud kaupade ja teenuste ostmisel, kui neid kasutatakse näiteks töötajate või juhtkonna huvides või avaliku võimu teostamiseks. ei omavahelise käibe maksustamisest ettevõtetele tegelikku maksukoormust. (Lehis 2015, 281-282)

Neutraalsuse põhimõtte kohaselt peavad kõik tarbimise vormid olema ühtmoodi maksustatud ning maksustamine ei tohi sõltuda müüja õiguslikust vormist või müügitehingu olemusest, vaid ainult käibe majanduslikust sisust. Tihti peale on tarbijaks füüsilised isikud, kuid lisaks neile kuuluvad sinna hulka mittetulundusühingud, sihtasutused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud ning ka riigi ja kohalike omavalitsuste asutused. Käibemaksu neutraalsus on

tagatud, kui ettevõtjale kaasneb lisaks käibemaksudokumentatsiooniga sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Samuti ei tohi maksustamisel tekkida kumulatsiooni või alusetuid maksuvabastusi, sest vastasel juhul moonutatakse sellega ausat konkurentsi ja takistatakse vaba ettevõtlust. (Lehis 2015, 281-282)

Käibemaks on kaudne, mistõttu rahvusvaheliste tehingute korral lähtutakse sihtkohamaa põhimõttest. Mõte seisneb selles, et kauba või teenuse maksustamine toimub riigis, kus asub lõpptarbija. Näiteks kui Eesti ettevõtte müüb teise riigi ettevõttele kaupa või osutab teenust, vabastatakse see tehing käibemaksust ja tagastatakse ka sisendkäibemaks. Kui aga Eestis asuv ettevõtte ostab teisest riigist kaupa või saab sealt teenust, peab ta ise ostutehingu summalt käibemaksu tasuma. Mõlemat reeglit peab riigis rakendama üheaegselt, vastasel korral võib tekkida topeltnmaksustamine või alusetu maksuvabastus. (Lehis 2015, 281-282)

Käibemaks on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel, mis kehtib alates 1968. aastast kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides. Lisandunud väärtuse maksu arvutamiseks on võimalik kasutada kolme meetodit (Lehis 2012, 284):

1) Otsese mahaarvamise meetod – ettevõtja müügi käibest lahutatakse maha sama perioodi ettevõtluskulud ja saadud vahe maksustatakse käibemaksuga.

2) Lisamismeetod – lisandunud väärtus arvutatakse kululiikide kaupa (nt palgad, kasumid) ja liidetakse kokku.

3) Kaudse mahaarvamise meetod – lisandunud väärtust arvutatakse maksusumma kaudu ehk müügi käibelt arvutatud käibemaksust arvatakse maha ostukäivetelt tasutud käibemaks (sisendkäibemaks).

Euroopa Liidus on kasutusel neist meetoditest kolmas ehk kaudse mahaarvamise meetod. Sisendkäibemaks arvatakse maha kohe kauba või teenuse soetamisel ning kaubakulu arvestamist ei toimu. Mahaarvamine toimub arvete alusel, mis tähendab, et lisandunud väärtuse arvutamisel saab kuluna arvestada ainult see kaup või teenus, millelt müüja on käibemaksu tasunud. Kaudse mahaarvamise meetodi puhul võib lisandunud väärtus teatud olukorras olla negatiivne ning sellisel juhul tuleb see vahe maksumaksjale tagastada. Praktikas toimib kaudne meetod üldiselt kõige paremini, sest see välistab vaid lisandunud väärtuse maksustamise tõttu maksu kumuleerumise ning aitab ära hoida maksude vältimist.

(Lehis 2012, 284) Samas on teatud juhtudel kasutusel siiski otsene mahaarvamise meetod, näiteks kasutatud kaupade müügi käibe eriskeemides, millele keskendub käesolev lõputöö.

1.4. Käibemaksudirektiivi tutvustus

Euroopa Majandusühenduse (EMÜ) asutamislepingu artikliga 113 on nõukogu võtnud ühehäälselt vastu sätted käibemaksu, aktsiisi ja teisi kaudseid makse käsitlevate õigusaktide ühtlustamise sel määral, mis on vajalik siseturu rajamise, toimimise ja tagamiseks ning konkurentsi moonutamise vältimiseks. (Euroopa Liidu toimimise ... 2016)

Ühist lisandväärtusel põhinevat käibemaksusüsteemi kirjeldavad Euroopa Liidu Nõukogu esimene ja teine direktiiv, mis anti mõlemad välja 11. aprillil 1967. Nendega nähti liikmesriikidele ette kohustus oma käibemaksusüsteemide asendamiseks ühise süsteemiga. Selle süsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, milleks on kehtiva määraga arvatav käibemaks, mis omakorda sõltub kaupade ja teenuste hinnast. Põhieesmärgiks on küll eratarbimise maksustamine, kuigi seda tehakse ka ettevõtjate ning ettevõtluse kulude korral. Topeltnmaksustamist välditakse sellega, et firmad tohivad oma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata ostudelt tasutud käibemaksu. Niisugune süsteem võeti kasutusele selle pärast, et varem kasutusel olnud kumuleerivate süsteemidega võrreldes ei tekita see erinevatest maksumääradest tulenevate hinnamoonutuste kaudu konkurentsiprobleeme ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist ühisturul. Esimeses direktiivis märgiti veel seda, et uue käibemaksusüsteemiga saavutatakse kindlasti konkurentsi erapooletus isegi siis, kui maksumäärasid ja -vabastusi ei ühtlustata samal ajal. (Terra, Wattel 2006, 168)

Hetkel kehtiv Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ on vastu võetud 28. novembril 2006 ning see käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Enne praegust on veel kehtinud näiteks direktiivid 67/227/EMÜ, mis hakkas kehtima 11. aprillil 1967., ning 77/388/EMÜ, mis hakkas kehtima 17. mail 1977. Aastate jooksul on korduvalt olnud olulisi muudatusi, mistõttu uus direktiiv sõnastati selguse ja otstarbekuse huvides uuesti. (Council Directive 2006/112/EC)

Kuna siseturu loomine eeldab liikmesriikidelt kumuleerivate käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist, siis oli vaja kehtestada ühine käibemaksusüsteem, et kõrvaldada tegurid, mis võivad seda põhjustada. Seda peetakse vajalikuks isegi juhul, kui maksumäärad ja -vabastused

pole täielikult ühtlustatud. Oluline on, et konkurentsi neutraalsus on tagatud selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil on ühesugusel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus, olenemata nende tootmis- ja turustusketi pikkusest. (Council Directive 2006/112/EC)

Ühise turu rajamine 1960ndatel ja selle muutumine siseturuks 1990ndate alguses nõudis spetsiaalset ühist maksusüsteemi, mis lubaks nelja põhiõiguse korralikku funktsioneerimist, eriti kaupade ja teenuste vaba liikumist. Alguses olid liikmesriikide majanduslikud ja sotsiaalsed struktuurid väga erinevad. Maksusüsteemid, mis polnud sarnased, võisid häirida kaupade ja teenuste vaba liikumist. Põhilised erinevused olid seotud otseste ja kaudsete maksude koormusega. Algne idee ühise fiskaalse territooriumi loomisest hüljati peagi. See oli ebareaalne, sest hõlmanuks liiga laialdast maksusüsteemi harmoniseerumist Euroopa Liidus. Liikmesriigid polnud nii suurteks muutusteks valmis, kuna maksud moodustavad nende eelarvetest väga suure osa. Uueks ideeks sai luua liikmesriikide vaheline fiskaalne neutraalsus, mille eesmärgiks pidi olema ühendusesiseste kaubatarnete mõjutuste elimineerimine ja ühiste konkurentsitingimuste loomine. Fiskaalne neutraalsus tähendab, et 1969. aastal kaotatud tollipiiride asemele ei tohi tulla maksubarjäärid. Tooteid ja teenuseid, mis on teistest liikmesriikidest toodud, ei tohi kodumaistega võrreldes diskrimineerida. (Tyc 2008, 87)

Kokkuvõtteks võib öelda, et käibemaksu ajalugu ja kujunemine on olnud väga nüansirikas. Alguse sai see sellest, et riikidel oli vaja saada kuskilt tulu. Kuna ajalooliselt on inimesi koormatud niigi mitmel erineval moel (näiteks pidid nad osa enda põllusaadustest andma riigile), siis hakati maksustama hoopis kaupu. Algselt ei toimunud see siiski nii hästi, kui loodeti. Kaupade hinnad tõusid, kuna maks kumuleerus, ning rahvas ilmutas rahulolematuse märke. Lõpuks, pärast mitmeid muudatusi, jõuti lisandunud väärtuse maksuni, mis toimib väga paljudes riikides tänapäevani.

Lisandunud väärtuse maksu üks omadusi on see, et ta ei kumuleeru, mis tähendab, et ta ei tõsta kunstlikult kaupade hindu. Seda maksu proovitakse muudatustega siiani veelgi paremaks ja efektiivsemaks teha. Seoses Euroopa Liidu ja ühisturu tekkega on toimunud selles osas mitmeid muudatusi, et ka rahvusvaheliselt oleks ettevõtetal lihtsam tegutseda ning et nad ei peaks muretsema selle üle, kus neil mingi maksukohustus tekib. Näiteks ei pea käibemaksukohustuslasest ettevõtte, kes teise liikmesriigi maksukohustuslasest müüjalt kaupu soetab, käibemaksu reaalselt tasuma. Taoline tehing on ühendusesisene soetamine, mis tähendab, et rakendatakse 0% käibemaksumäära ja ostja peab seda tehingut

pöördmaksustama. Ta küll arvestab ostukäibelega 20% käibemaksu, kuid samas on tal õigus see ka sisendkäibemaksuna maha arvata.

Kuigi Eestis kutsutakse kaupadele ja teenustele lisatavat maksu käibemaksuks, siis tegelikult on selle all mõeldud siiski lisandunud väärtuse maksu. Tänapäeval on see levinud väga paljudes riikides ning mõjutab suurt osa ühiskonnast. Kuna käibemaksuga maksustatakse sisuliselt tarbimist, siis selle tegelikeks maksjateks on eraisikud. Ettevõtteid ise maksukoormuse all ei kannata. Neile on pandud kohustus seda maksu koguda ning tasuda, kuna nii on see tehniliselt paremini teostatav.

Praegusel ajal on käibemaks riikide üheks suurimaks tuluallikaks. Seetõttu on töö autor arvamusel, et on eriti tähtis, et maksustamise osas oleks probleeme võimalikult vähe. Kuigi käibemaksuseadust muudetakse tihti, siis ei saa väita, et kitsaskohti pole. Aeg-ajalt tekib endiselt olukordi, kus mõni asi on segane või teatud olukorras ei osata õiget käibemaksumäära valida. Suures osas on taolised juhtumid seotud just teises riigis müüdavate kaupade ja teenustega. Samas on positiivne, et pidevalt töötatakse selles suunas, et probleemsemaid kohti oleks vähem ning et käibemaks muutuks veelgi efektiivsemaks.

2. KASUTATUD KAUBA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORD

2.1. Erikorra ajalugu ja olemus

Euroopa Nõukogu kuuenda direktiivi artikkel 32 sätestab, et nõukogu võtab hiljemalt 31. detsembriks 1977 ühehäälselt vastu kasutatud kauba, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes kohaldatava ühenduse maksusüsteemi. Vaatamata mitmetele Euroopa Komisjoni ettepanekutele, ei suudetud seda aastate jooksul siiski saavutada. Alles 14. veebruaril 1994 võttis Euroopa Liidu Nõukogu vastu direktiivi 94/5/EU, millega täiendati ühist käibemaksusüsteemi ja muudeti direktiivi 77/388/EMÜ kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes kohaldatavat erikorda. (Terra, Wattel 2006, 311)

Kuuenda direktiivi XII jaotisse „Erikorrad“ lisatud 4. peatükk pealkirjaga „Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord“ algab terminite määratlemisega. Kasutatud kaupadeks loetakse materiaalsel vallasvara, mida on võimalik kas samas seisus või parandatult edasi kasutada. Selle alla ei lähe kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ning teatud väärismetallid ja -kivid. Kuna räägitakse vaid vallasvarast, järeldub, et eriskeem ei saa rakendada kinnisvara puhul. Direktiivi artikkel 314 sätestab, et liikmesriikides peavad erikorda rakendama sellel alal tegutsevad maksukohustuslikud vahendajad ning maksustama peab üksnes kasuminormi. Vastavalt artiklile 333 kohaselt võivad erikorda kasutada enda nimel tegutsevad avaliku enampakkumiste korraldajad, kes lepingu alusel saavad kaupade müümise eest vahendustasu. Küll aga ei saa erikorda rakendada, kui maksukohustuslik vahendaja või avalike enampakkumiste korraldaja kaupleb ühendusesisese tarne korral kasutatud transpordivahenditega, mida võib pidada siiski „uuteks transpordivahenditeks“. (Terra, Wattel 2006, 311-312; Council Directive 2006/112/EC)

Hetkel Eestis kehtiv käibemaksuseadus (edaspidi KMS) on vastu võetud 10. detsembril 2003. KMS peatükis 5 §-s 41 on toodud maksustamise erisätted, kus on kirjeldatud maksustamise erikorda, mida on lubatud rakendada kasutatud kaupade edasimüügil. See laieneb ka kunstiteostele ning kollektsooni- ja antiikesemetele. (KMS) Selle kasutamine on vabatahtlik ning seda ei saa rakendada kaupadele, mille maksukohustuslane on enda ettevõtluse tarbeks soetanud (Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi ... 2017).

Erikorra põhimõtte seisneb selles, et maksustatakse üksnes maksukohustuslase poolt kauba hinnale lisatud osa ehk kasuminormi, mille leiab, kui kauba müügihinnast lahutatakse tema ostuhind. (Council Directive 2006/112/EC) Kuna see on brutosumma ja sisaldab käibemaksu, siis selleks, et teada saada kauba maksustatav väärtus, tuleb saadud vahe jagada 1,2-ga. (Kuusik 2006)

KMSis pole kasutatavate mõistete seletusi, kuid Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ on need välja toodud, et ei tekiks lahkarvamusi. Artiklis 311 on öeldud, et maksukohustuslik edasimüüja on isik, „kes oma majandustegevuse käigus ja edasimüügi eesmärgil ostab või kasutab oma ettevõtluse eesmärgil või impordib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas tegutsetakse oma huvides või mõne teise isiku huvides lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt komisjonitasu“ (Council Directive 2006/112/EC). Sama direktiivi artiklis 312 on sätestatud, et müügihinnaks loetakse kogu tasu, mille edasimüüja kauba ostjalt saab. Selle alla kuuluvad näiteks tehinguga seotud toetused, maksud, lõivud ja kõrvalkulud. Ostuhinnaks loetakse kõik, mis moodustab tarnija saadud või saadaoleva tasu. (Council Directive 2006/112/EC)

KMS § 2 lg 3 p 1 sätestab, et „kaup on asi, loom, gaas ning elektri-, soojus- ja jahutusenergia“ (KMS). KMS § 41 lg 2 kohaselt on kasutatud kaup „vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, välja arvatud originaalkunstiteos, kollektsooni- ja antiikese, väärismetall ja vääriskivi“ (KMS). Vallasajaks loetakse asja, mis ei ole kinnisasi (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, § 50 lg 2). Kuna KMS § 41 seda ei välistata, võib kasutatud kaubaks lugeda ka looma (KMS). Erinevalt KMS-st on Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ kasutatud kaupa defineeritud natuke täpsemalt, millega on välistatud teatud kaubad. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 311 lg 1 p 1 kasutatud kaup „vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, välja arvatud originaalkunstiteos, kollektsooni- ja antiikese, väärismetall ja vääriskivi“ (Council Directive 2006/112/EC). Lisaks on artikli 313 p-s 2 välistatud uued veovahendid. (Council Directive 2006/112/EC)

Kui võrrelda direktiivi ja KMSi selgitust, siis erinevus seisneb selles, et direktiivis on täiendavalt rõhutatud sellele, et kaup peab olema kõlblik edasiseks kasutamiseks, mis omakorda tõstab esile kauba staatust. Lisaks on mõlemal juhul ära märgitud, et kaup peab olema soetatud edasimüümise eesmärgil, mis tähendab, et kui see on ettevõtluses kasutusel olnud ja hiljem soovitakse maha müüa, siis erikorda enam kohaldada ei saa. Järgmise olulise punktina võib välja tuua, et kaup peab olema kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist. Seni pole kuskil välja toodud seda, kui kaugemale võib parandamisega minna ehk millistel juhtudel on tegu juba uue kaubaga. Võib eeldada, et kuni kauba olemus ei muutu (teist laadi tooteks või teise toote osaks), siis on erikorra rakendamine endiselt lubatud. (Huberg 2012)

KMS § 41 lg 1 kohaselt võib kasutatud kauba erikorda rakendada maksukohustuslane, kes on kasutatud kauba ostnud edasimüügi tarbeks ning ise seda kaupa ei kasuta (KMS). Sealjuures on oluline see, kellelt on kaup soetatud.

KMS § 41 lg 1 sätestab, et kaup peab olema ostetud (KMS):

- 1) Eesti või teise Euroopa Liidu liikmesriigi mittemaksukohustuslasest isikult;
- 2) Eesti või teise Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes pole kauba müümisel hinnale käibemaksu lisanud ning kes pole selle kauba ostmisel sisendkäibemaksu maha arvanud;
- 3) Eesti või teise Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes järgib kasutatud kauba käibemaksuga maksustamise erikorda.

Loetelust saab järeldada, et kaup peab olema ostetud isikult, kes on olnud lõpptarbija ning pole seetõttu saanud sisendkäibemaksu maha arvata. See tähendab, et maksukohustuslasel, kes selle kauba mittemaksukohustuslaselt soetab, pole samuti õigust sisendkäibemaksu maha arvata, mistõttu tekiks kauba edasimüümisel topeltnmaksustamine. Siit tulebki selle erikorra olulisus ja mõte, milleks on käibemaksu kumuleerumise piiramine. Erikorda poleks vajadus kasutada, kui kaup oleks ostetud teiselt maksukohustuslaselt, kuna siis oleks tal võimalik see sisendkäibemaksu osa maha arvata enda maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust ning topeltnmaksustamist ei teki. (Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi ... 2017)

Kuigi Rahandusministeerium on enda selgitustes öelnud, et erikorra rakendamise üheks tingimuseks on see, et kaup peab olema soetatud edasimüügi tarbeks ning et kaupa ei võetaks enne edasimüüki enda ettevõtluse tarbeks kasutusele, siis Euroopa Kohtu lahendeid

lugeses selgub, et see piirang alati siiski ei kehti. Eesti Maksumaksjate Liidu jurist Gaily Kuusik on ühes oma artiklis näitena välja toonud Euroopa Kohtu asja C-280/04 Jyske Finans A/S vs Taani maksuministeerium. (Kuusik 2006) Selle sisu seisnes selles, et Jyske Finans A/S tegutseb autode müüjana liisingulepingu alusel ning selle tarvis omandatakse kasutatud sõidukeid ning sellisel juhul ei ole siseriikliku õiguse kohaselt võimalik sisendkäibemaksu maha arvata. Ajavahemikul 1. jaanuarist 1999 kuni 31. maini 2001 müüs Jyske Finans liisingulepingu alusel 145 sõidukit, mis olid omandatud kasutatult. Taani maksuhaldur nõudis 2001. aasta mais nendelt edasimüügitehingutelt käibemaksu tasumist umbes 299 500 eurot. Jyske Finans vaidlustas selle võla, tuues põhjuseks, et selle tasumine viiks käibemaksuga topeltmaksustamiseni, kuna temal ei olnud võimalik kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, mis jääb kasutatud sõidukite ostuhinna sisse ja mida ei saa deklareerida. Euroopa Kohtult küsiti, kas maksukohustuslane, kes oma tavalise tegevuse käigus müüb edasi sõidukeid, mis on soetatud kasutatult liisingutegevuse tarbeks, võib pidada kuuenda direktiivi tähenduses kui „maksukohustuslikuks edasimüüjaks“. Euroopa Kohus jõudis peale asjaolude analüüsimist otsusele, et ettevõtjat, kes oma tavalise tegevuse käigus müüb edasi sõidukeid, mida ta on ostetud kasutatult, oma liisingutegevuse tarvis ja kelle jaoks edasimüük ei ole kasutatud kauba omandamisel peaesmärk, vaid teisejärguline, võib siiski pidada „maksukohustuslikuks edasimüüjaks“ selle sätte tähenduses. (Jyske Finans A/S ... 2005)

KMS § 41 lg 4 kohaselt ei tohi maksukohustuslasest ettevõtte oma väljastatavale müügiarvele lisada käibemaksu, mille ta on kauba ostmisel tasunud või erikorra alusel leidnud, kui ta rakendab käibemaksuga maksustamise erikorda. (KMS). See tähendab, et müüja peab riigile küll käibemaksu tasuma, kuid kauba ostja ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Olemas peavad olema dokumendid kauba ostmise kohta, mis on saadud erikorda rakendanud maksukohustuslaselt või mittemaksukohustuslaselt. Lisaks peab olema tõendatav, et soetatud kaup vastab kasutatud kauba tingimustele. Samuti peab maksukohustuslane, kes erikorda rakendab, sisestama selle raames ostetud ja müüdüd kaubad muust raamatupidamisest eraldi spetsiaalsesse registrisse. Arvel peab olema toodud viide KMS §-le 41 või käibemaksudirektiivi artiklile 313. (Kuusik 2006) Vastavalt KMS § 38 lg 8 p 7 kohaselt ei piisa siiski ainult viitest seaduse paragrahvile või artiklile, vaid see peab olema kindlalt sõnastatud olenevalt sellest, kas erikorda kasutatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste või kollektsiooni- ja antiikesemete puhul. (KMS) Näiteks, kui erikorda rakendatakse kasutatud kaupade korral, siis peaks arvel toodud viide olema eesti keeles „Kasuminormi

maksustamise kord – kasutatud kaubad“ või inglise keeles „Margin scheme – Second-hand goods“. (Maksu- ja Tolliamet. Arved)

Magistritöö autor arvab, et erikorra rakendamine suurendab kindlasti ettevõtte halduskoormust. Seda seetõttu, et lisaks tavapärasele raamatupidamisele tuleb pidada veel eraldi arvestust kaupade üle, mille ostmisel või müümisel on erikorda kohaldatud. Enne, kui ettevõtte otsustab seda tegema hakata, on kasulik korraks mõelda, mis kulud sellega realselt kaasneda võivad ning kas see tasub end ära või mitte. Näiteks võib suurened raamatupidamisteenuse hind, mida igakuiselt sisse ostetakse. Kui see teostatakse oma töötajate poolt, tuleb arvestada sellega, et alguses oleks hea neile väljaõpet pakkuda. Kuna alluvate töömaht ja -ülesanded suurenevad, siis ilmselt võiks tõsta nende töötasu. Lisaks peab mõtlema sellele, kas arvestuse pidamiseks, on vaja soetada mingi uus tarkvara või võimaldab seda tavapäraselt kasutuses olev raamatupidamisprogramm. Kui tavakorras ostetavat ja müüdavat kaupa tahetakse eraldi hoida, siis esialgu kulub aega ümberkorralduste tegemiseks.

Tavakorraga võrreldes toob erikorra rakendamine ettevõttele kaasa väiksema maksukohustuse. Selleks, et välja selgitada erikorra rakendamisest saadav kasu, peab ta analüüsima, kui palju tal on selliseid ostu- ja müügitehinguid, millele erikorda rakendada saab. Selle põhjal on tal võimalik leida kui palju väiksem on tema maksukohustus võrreldes tavakorra rakendamisega.

Võttes arvesse kõiki eelnevalt väljatoodud kulusid ja nõ kokkuhoiu väiksema tasutava käibemaksu näol, saab ettevõtte teha otsuse, kas erikorra rakendamine tasub tema puhul ära. Otsuse tegemisel aitab kindlasti kaasa enda tegevusala hea tundmine ja pikaajaline tegutsemise kogemus. Võimalusel võiks suhelda teiste samal alal tegutsevate ettevõtetega, kes rakendavad lisaks tavakorrale veel erikorda, ning uurida, kui suured või millised kulutused neil olid ning kas kokkuvõttes on muudatus ära tasunud. Võib juhtuda, et seda informiooni ei soovita oma konkurentidega jagada, kuid tegelikult ei olegi vaja mingeid delikaatseid andmeid, vaid pigem lihtsalt kogemusi.

Magistritöö autor on arvamusel, et kui ettevõttel on palju selliseid müügi- ja ostutehinguid, millele saab rakendada erikorda, siis tasub selline ettevõtmine end pikas perspektiivis kindlasti ära. Alguses peab tõesti nägema vaeva, et iseennast ja töötajaid asjadega kurssi viia, kuid kui suudetakse uue korraga harjuda ja sisse elada, siis kokkuvõttes on sellest tegevusest saadav kasu suurem.

2.2. Erikorra rakendamise meetodid

Kehtiv Euroopa Liidu käibemaksudirektiiv võimaldab kasumimarginaali rakendamise puhul kahte meetodit (Negruțiu, Calotă 2013, 277):

- 1) Üldine – põhiline meetod, mille korral leitakse marginaal iga müüdud kauba kohta.
- 2) Alternatiivne – summaarne meetod, mille korral leitakse marginaal ühekordselt maksustamise perioodi lõpus ning kauba identifitseerimine ei ole oluline.

Põhiline meetod on toodud Nõukogu direktiivi 2006/112/EC artiklis 315, mis sätestab, et artiklis 314 nimetatud kaubatarnede maksustatav väärtus on maksukohustusliku edasimüüja kasuminormi ja sellega seotud käibemaksu summa vahe. Kasuminormi leidmiseks tuleb kaupade müügihinnast lahutada nende ostuhind. (Council Directive 2006/112/EC)

Näide: Oletame, et ettevõtja, kes rakendab erikorda, soetas kasutatud sõiduauto 1000 €-ga ning müüb selle 1500 €.

Arvutuskäik:

Edasimüüja teenitud kasum	$1500 - 1000 = 500 \text{ €}$
Kasumis sisalduv käibemaks	$500 * 20/120 = 83,33 \text{ €}$
Maksubaas	$500 - 83,33 = 416,67 \text{ €}$

Antud meetodi puhul tekib ettevõttel auto edasimüümisel maksukohustus 83,33 €, st maksustamisperioodil, mil teeniti kasumit.

Alternatiivne meetod on sätestatud Nõukogu direktiivi 2006/112/EC artikliga 318, mille kohaselt võivad liikmesriigid maksu arvestamise ja kogumise protsessi lihtsustamiseks leida erikorra alusel toimuvate kaubatarnete maksustatava väärtuse igaks maksustamisperioodiks. Alternatiivset lähenemist võib kasutada ainult teatud tehingute või teatavat liiki maksukohustuslike edasimüüjate poolt. Eelnevalt peab konsulteerima käibemaksukomiteega ning iga perioodi kohta peab esitama käibemaksudeklaratsiooni.

Alternatiivse meetodi kasutamisel on nende kaubatarnete maksustatav väärtus kogukasuminormi ja sellega seotud käibemaksu summa vahe. (Council Directive 2006/112/EC)

Kogukasuminorm võrdub (Council Directive 2006/112/EC):

- a) erikorra alusel maksustamisperioodil teostatud müügitehingute kogusumma;
- b) artiklis 314 nimetatud ostutehingute kogusumma, mis maksustamisperioodil on teostatud.

Alternatiivse meetodi kasutamise tingimused võivad liikmesriikides olla erinevad. Näiteks Iirimaal on lubatud sellist arvestusviisi kasutada juhul, kui kasutatud kaup on madala väärtusega ja selle ostuhind ei ületa 635 €. Samas, kui selle müümise korral on hind üle 635 €, siis seda meetodit enam rakendada ei saa, mis tähendab, et kasutama peab üldist meetodit. (Irish Tax ...) Suurbritannias on lubatud alternatiivset meetodit kasutada juhul, kui kaupu ostetakse hulgi, sealjuures ei oma koguhind tähtsust, kuid individuaalselt ei tohi ühegi kauba ostuhind ületada 500 Inglise naela. (HM Revenue ...)

Enne erikorra rakendamata hakkamist peaks ettevõtte mõtlema, millised tema müüdavad kaubad oma olemuselt on ning kas neid on võimalik piisavalt hästi identifitseerida. Erikorra põhiline meetod on sätestatud direktiivi 112/2006/EC artiklites 314 ja 315. See sisaldab endas spetsiaalset kaupade ja selle hinna identifitseerimist, millele on ostu- või müügitehingul erikorda rakendatud. Seda võib kohaldada näiteks ettevõtte, kes tegeleb kasutatud sõiduautode edasimüümisega. Direktiivi artiklis 318 on lubatud kohaldada erandit ehk summaarset meetodit, millega peaks maksude kogumise protseduure lihtsam olema. Seda võib kasutada ainult teatud liiki vahenduste või tegutsemisalade raames. Näiteks ettevõtted, kes tegelevad kasutatud riiete müümisega. Tavaliselt ostetakse neid hulgi ning iga eseme ostuhinda oleks väga raske leida. (Negruțiu, Calotă 2013, 279)

Euroopa õiguse lähenemine maksustamisele on paindlik ja ratsionaalne, kuna ta lubab maksumaksjatel rakendada reeglit, mis sobib kõige paremini nende poolt müüdavate kasutatud kaupade olemusega. Olenemata sellest, millist meetodit otsustatakse kasutada, peab maksumaksja pidama eraldiseisvat osturegistrit, kus kajastatakse ostuhind iga kauba puhul. Lisaks sellele veel eraldi ka müügiregistrit, milles on näha samade kaupade müügihinnad koos käibemaksuga. Nende kahe registri põhjal on võimalik kindlaks määrata kasumimarginaalilt kogutud käibemaks (üldreegli korral) või kogu kasumimarginaal maksustamise perioodi lõpus (alternatiivne meetod). (Negruțiu, Calotă 2013, 280)

Järgnevalt on toodud näide selle kohta, kui maksukohustuslane kasutaks kasutatud kauba erikorra rakendamisel alternatiivset reeglit, mille kohaselt leitakse kasuminorm ja

tasutav käibemaks võttes arvesse perioodi löikes toimunud tehinguid summaarselt. Sealjuures ei ole oluline, millal kaup, millele erikorda rakendatakse, osteti ja/või müüdi.

Oletame, et ettevõtte kaubavarude maksumus 01.01.2017 on 25 000 €, mis koosneb Sõidukist 1 ostuhinnaga 10 000 €, Sõidukist 2 ostuhinnaga 8000 € ning Sõidukist 3 ostuhinnaga 7000 €. Aasta jooksul toimunud tehingud on koondatud tabelisse 1. Tabelist on näha, et vaadeldava perioodi jooksul on ettevõtja soetanud sõiduautosid 43 000 € eest ning müünud 53 000 € eest. Maksustamise perioodiks on kvalitud kvartal.

Tabel 1. Aasta jooksul toimunud ostu- ja müügitehingud (eurodes)

Periood	Müügitehingud		Ostutehingud	
	Sõiduk	Summa	Sõiduk	Summa
I KV	Sõiduk 2	10 500	Sõiduk 4	7 500
			Sõiduk 5	7 500
II KV	Sõiduk 3	11 500	Sõiduk 6	7 500
	Sõiduk 5	9 000		
III KV	Sõiduk 1	12 000	Sõiduk 7	11 000
IV KV	Sõiduk 4	10 000	Sõiduk 8	9 500
Kokku		53 000		43 000

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Alternatiivse reegli rakendamisel sisestatakse perioodi jooksul toimunud tehingud spetsiaalsesse ostu- ja müügi registrisse, mida peetakse ülejäänud raamatupidamisest eraldi ning milles tuuakse välja kauba nimetus, arve number ja kuupäev, tarnija/kliendi nimetus ning kogumaksumus. Seejärel kajastuvad tehingud ühes võrdlevas registris, mis võtab perioodi kokku ning kus arvutatakse kasuminorm, maksubaas ning ettevõtja maksukohustus. Töös esitatavas näites ei ole toodud tarnija/kliendi nimetust, kuna see ei oma siinkohal tähtsust.

Esimese kvartali jooksul on soetatud Sõidukid 4 ja 5, mõlemad hinnaga 7500 € ning müüdnud Sõiduk 2 hinnaga 10 500 €. Esmalt on toimunud tehingud koondatud tabelisse 2.

Tabel 2. Spetsiaalsed ostu- ja müügit tehingute registrid (eurodes)

Ostutehingute register					Müügit ehingute register				
Nr	Kaup	Dok. nr	Kuupäev	Ostu-hind	Nr	Kaup	Dok. nr	Kuupäev	Müügi-hind
1	Sõiduk 4	400	05.01.2017	7 500	1	Sõiduk 2	002	02.03.2017	10 500
2	Sõiduk 5	500	22.02.2017	7 500					
	Kokku I KV			15 000		Kokku I KV			10 500

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Lisaks ostu- ja müügi registri le, tuleb maksustamis perioodi jooksul toimunud tehingud kanda veel ühte võrdlevasse tabelisse, kus leitakse ettevõtte tasumisele kuuluv käibemaks. Registris tuleb kajastada dokumendi number, et vajadusel arve lihtsa vaevaga üles leida. Muu informatsiooni lisamine, näiteks kliendi ja tarnija nimi, on vabatahtlik ning selles osas lubatakse ettevõtjal ise otsustada, milliseid andmeid ta veel vajalikuks peab. Käesolevas magistr itöös ei ole võrdlevaid registreid kvartalite lõikes eraldi välja toodud, vaid see on koondatud tabelisse 6.

Ettevõtte on teises kvartalis soetanud Sõiduki 6 hinnaga 7500 €. Müüdnud on Sõiduk 3 hinnaga 11 500 € ning Sõiduk 5 hinnaga 9000 €. Perioodi jooksul toimunud tehingud on kajastatud tabelis 3.

Tabel 3. Spetsiaalsed ostu- ja müügit ehingute registrid (eurodes)

Ostutehingute register					Müügit ehingute register				
Nr	Kaup	Dok. nr	Kuupäev	Ostu-hind	Nr	Kaup	Dok. nr	Kuupäev	Müügi-hind
1	Sõiduk 6	600	01.05.2017	7 500	1	Sõiduk 3	003	01.05.2017	11 500
					2	Sõiduk 5	005	01.06.2017	9 000
	Kokku II KV			7 500		Kokku II KV			20 500

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Kolmandas kvartalis ettevõtja ostnud kasutatud sõiduautosid kokku 11 000 € väärtuses (soetati Sõiduk 7) ning müünud 12 000 € väärtuses (müüdi Sõiduk 1). Andmed on koondatud tabelisse 4.

Tabel 4. Spetsiaalsed ostu- ja müügitheingute registrid (eurodes)

Ostutheingute register					Müügitheingute register				
Nr	Kaup	Dok. nr	Kuupäev	Ostu-hind	Nr	Kaup	Dok. nr	Kuupäev	Müügi-hind
1	Sõiduk 7	700	03.07.2017	11 000	1	Sõiduk 1	001	03.08.2017	12 000
	Kokku III KV			11 000		Kokku III KV			12 000

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Neljanda kvartali jooksul on soetatud Sõiduk 8 hinnaga 9500 € ning müüdud Sõiduk 4 hinnaga 10 000 €. Andmed on koondatud tabelisse 5.

Tabel 5. Spetsiaalsed ostu- ja müügitheingute registrid (eurodes)

Ostutheingute register					Müügitheingute register				
Nr	Kaup	Dok. nr	Kuupäev	Ostu-hind	Nr	Kaup	Dok. nr	Kuupäev	Müügi-hind
1	Sõiduk 8	800	02.10.2017	9 500	1	Sõiduk 4	004	02.11.2017	10 000
	Kokku IV KV			9 500		Kokku IV KV			10 000

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Kõikidel eelnevatel perioodidel teostatud tehingud on kirjendatud võrdlevas ostu- ja müügiregistris. Selle alusel arvutatakse kasuminorm, maksubaas ning viimasena ettevõtte maksustamisperioodil tasutav käibemaks.

Magistritöö autor on koondanud kolme kvartali andmed tabelisse 6. Arvutuste tulemusel selgus, et esimese kvartali maksukohustus on negatiivne ehk -750 €. See tähendab, et selle perioodi eest ettevõtja käibemaksu tasuma ei pea. Ta ei saa seda siiski tagasi küsida, vaid negatiivne tulemus tuleb kanda üle järgmisse perioodi, kus sellega arvestatakse.

Teise kvartali tehingute eraldiseisev maksukohustus on 2167 €. Sellest tuleb lahutada esimese kvartali negatiivne tulemus ning lõpliku tulemusena on ettevõtja tasutav käibemaks 1417 €.

Kuna eelmisest perioodist midagi üle ei tulnud, siis kolmanda kvartali maksukohustus leitakse sellel perioodil toimunud tehingutelt. Arvutuste tulemusena on selleks 167 €.

Kolmandas kvartalis toimunud tehingute tulemusel peab ettevõtja käibemaksu tasuma 167 €.

Tabel 6. Võrdlev müügi- ja ostutehingute register (eurodes)

Kaup	Müügitehing		Ostutehing		Kasumi-norm	Maksu-baas	KM 20%
	dok.	müügihind	dok.	ostuhind			
I KV võrdlev müügi- ja ostutehingute register							
Sõiduk 4	-	-	400	7 500	-7 500	-6 250	-1 250
Sõiduk 5	-	-	500	7 500	-7 500	-6 250	-1 250
Sõiduk 2	002	10 500	-	-	10 500	9 750	1 750
Kokku I KV		10 500		15 000	-4 500	-3 750	-750
II KV võrdlev müügi- ja ostutehingute register							
Negatiivne kasuminorm I KV-st					-4 500	-3 750	-750
Sõiduk 6	-	-	600	7 500	-7 500	-6 250	-1 250
Sõiduk 3	003	11 500	-	-	11 500	9 583	1 917
Sõiduk 5	005	9 000	-	-	9 000	7 500	1 500
Kokku II KV		20 500		7 500	13 000	10 833	2 167
I + II KV					8 500	7 083	1 417
III KV võrdlev müügi- ja ostutehingute register							
Sõiduk 7	-	-	700	11 000	-11 000	-9167	-1 833
Sõiduk 1	001	12 000	-	-	12 000	10 000	2 000
Kokku III KV		12 000		11 000	1 000	833	167

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Neljanda kvartali ehk aasta lõpu maksukohustus on arvatud varasematest perioodidest erinevalt- Kasutades erikorra alternatiivset meetodis, siis tuleb arvesse võtta ettevõtja kaubavaru perioodi alguses ja lõpus. Kõigepealt tuleb tabelisse koondada müügi- ja ostutehingud kõigi nelja kvartali lõikes ja ka summaarselt. Seejärel tuleb lisada kasuminorm I-III kvartali kohta. Järgmisena tuleb välja tuua kaubavaru algsaldo, mis antud töös on toodud

algandmetes ning see oli 25 000 €. Sellele järgnev kaubavaru lõppsaldo on saadud lihtsa tehete algvaru + ostetud autode soetushind – müüdüd autod soetushinnas. Kui kogu info on tabelisse sisestatud, siis saab selle põhjal arvutada neljanda kvartali maksubaasi ning tasutava käibemaks. Praeguses näites kujunes selleks 583 €. Seega, kui ettevõtja rakendab erikorra alternatiivset meetodit, siis tema aastane maksukohustus on $-750 + 2167 + 167 + 583 = 2167$ €. Neljanda kvartali arvutuskäik on toodud tabelis 7.

Tabel 7. Arvutuskäik IV kvartali maksukohustuse leidmiseks (eurodes)

Nr	Indikaator	I KV	II KV	III KV	IV KV	Kokku
1	Müüdüd autod	10 500	20 500	12 000	10 000	53 000
2	Ostetud autod	15 000	7 500	11 000	9 500	43 000
3	I-III KV kasuminorm	-4 500	13 000	1 000	0	9 500
4	Kaubavaru 01.01.2017					25 000
5	Kaubavaru 31.12.2017 (algvaru + ostud – müüdüd sõiduautode soetusm)					28 000
6	IV kvartali kasuminorm arvutatakse ridadest 1 - 2 - 3 - 4 + 5					3 500
7	IV KV maksubaas					2 917
8	IV KV KM					583

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Kokkuvõtvalt võib öelda, et kui ettevõtja on ostu- ja müügiregistreerimise korraldusel korralik ja hoolas, siis erikorra rakendamine alternatiivset meetodit kasutades ei ole eriti raske või keeruline. Kindlasti võiksid ettevõtted, kelle mahud on suuremad, lasta endale teha korralik tarkvara, kust vajaliku info saab andmebaasist lihtsalt välja filtreerida. Alguses on see küll suurem väljaminek, kuid kui tehinguid on palju, siis tasub see edasise aja jooksul kindlasti ära. Tegelikult on juba praegu olemas turul programme, mis sellise arvestusega hakkama saavad ning nende soetamine on kindlasti odavam, kui uue koostamine.

Alternatiivse meetodi juures tuleb meeles pidada seda, et selle kasutamine ei pruugi iga kauba korral õigustatud olla. Töö autor ei leidnud, et Maksu- ja Tolliamet oleks enda koduleheküljel toodud juhendites viidanud, milliste tingimuste korral üht või teist meetodit rakendada lubatakse. Üldjuhul on taoline alternatiivne arvestus lubatud siiski tegevusalade puhul, kus pole mõeldav, et iga kaupa ja selle hinda hakatakse eraldi määrama. Näiteks taaskasutuskeskused, kes tegelevad riiete müümisega.

Käibemaksuga maksustamise erikorra üldine meetod on sätestatud Nõukogu direktiivi 2006/112/EC artiklis 315 (Council Directive 2006/112/EC). Järgnevalt ongi näide selle kohta toodud. Kui ettevõtja kasutab üldist meetodit, siis sellisel juhul ei ole oluline, millal on sõiduauto ostetud, vaid millal müüdud. Nagu eelmiseski näites pole ka siin saanud müüja sõidukite soetamisel sisendkäibemaksu maha arvata ning see õigus puudub ka ettevõtjal. Müümise hetkel leiab ta kasuminormi ja maksubaasi ning arvutab enda maksukohustuse. Kahe meetodit paremaks omavaheliseks võrdluseks, on kasutatud samu andmeid, mis olid eelmiseski näites. Maksustamise perioodiks on valitud samuti kvartal ning arvutused on toodud terve aasta kohta. Nii tuleb selgelt välja, et tegelikkuses ei ole vahet, millist arvestusviisi maksukohustuslasest edasimüüja kasutab, kuna käibemaksukohustus peab tulema sama.

Kuna eelmises näites on juba toodud eraldi registrid nii ostu- kui ka müügitehingute kohta, siis neid kordama ei hakata, vaid andmed on koondatud ühte võrdlevasse registrisse. Kasuminorm leitakse, kui müügihinnast lahutatakse ostuhind. Kuna saadud tulemus sisaldub käibemaks (Eestis on see 20%), siis tuleb see omakorda jagada 1,20-ga. Selle tulemusena saadakse maksubaas, mis omakorda korrutatakse 20%, et leida käibemaks.

Algandmed on toodud tabelis 1, kus on näha, et esimese kvartali jooksul müüdi Sõiduk 2, mille ostuhinnaks oli 8000 €. Müügihinnaks on kujunenud 10 500 €. Tulemus on toodud tabelis 8.

Tabel 8. Maksukohustuslase I kvartali võrdlev register (eurodes)

Nr	Kaup	Müügitehing		Ostutehing		Kasumi-norm	Maksu-baas	KM 20%
		dok.	müügihind	dok.	ostuhind			
1	Sõiduk 2	002	10 500	200	8 000	2 500	2 083	417
	Kokku I KV		10 500		8 000	2 500	2 083	417

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Esimese kvartali tasutavaks käibemaksuks kujunes 417 €.

Teise kvartali jooksul müüdi Sõiduk 3 hinnaga 11 500 € (ostuhinnaks oli 9000 €) ning Sõiduk 5 hinnaga 9000 € (ostuhinnaks oli 7500 €). Tehingud on kantud tabelisse 9.

Tabel 9. Maksukohustuslase II kvartali võrdlev register (eurodes)

Nr	Kaup	Müügitehing		Ostutehing		Kasumi-norm	Maksu-baas	KM 20%
		dok.	müügihind	dok.	ostuhind			
1	Sõiduk 3	003	11 500	300	7 000	4 500	3 750	750
2	Sõiduk 5	005	9 000	500	7 500	1 500	1 250	250
	Kokku II KV		20 500		16 500	6 000	5 000	1

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Teise kvartali tehingute tulemusena on ettevõtte tasutavaks käibemaksuks 1000 €.

Kolmandas kvartalis müüdi 12 000 € eest Sõiduk 1, mille ostuhinnaks oli 9000 €.

Toimingu tulemus on kajastatud tabelis 10.

Tabel 10. Maksukohustuslase III kvartali võrdlev register (eurodes)

Nr	Kaup	Müügitehing		Ostutehing		Kasumi-norm	Maksu-baas	KM 20%
		dok.	müügihind	dok.	ostuhind			
1	Sõiduk 1	001	12 000	100	10 000	2 000	1 667	333
	Kokku III KV		12 000		10 000	2 000	1 667	333

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Neljanda kvartalis müüdi Sõiduk 4 hinnaga 10 000 € (ostuhind oli 7500 €). Andmed on kantud tabelisse 11.

Tabel 11. Maksukohustuslase IV kvartali võrdlev register (eurodes)

Nr	Kaup	Müügitehing		Ostutehing		Kasumi-norm	Maksu-baas	KM 20%
		dok.	müügihind	dok.	ostuhind			
1	Sõiduk 4	004	10 000	400	7 500	2 500	2 083	417
	Kokku IV KV		10 000		7 500	2 500	2 083	417

Allikas: Autori koostatud (Negruțiu, Calotă 2013 näitel)

Neljandas kvartalis tasutavaks käibemaksuks kujunes 417 €.

Liites aasta jooksul saadud tulemused kokku, saame, et üldist meetodit rakendades on ettevõtja maksukohustus aasta jooksul olnud $417 + 1000 + 333 + 417 = 2167$ €.

Käesoleva töö autor on arvamusel, et üldise ehk põhilise meetodi rakendamine ei ole alternatiivsest keerulisem ning on mõnes mõttes isegi lihtsam. Nagu näites näha, siis on perioodi maksukohustuse leidmiseks oluline teada ainult müüdud kaupu ning see, kas midagi juurde soetatakse, ei oma tähtsust. Küll aga peab teadma müüdavate asjade ostuhindasid. Kui alternatiivse meetodi puhul oli IV kvartali maksukohustuse leidmiseks oluline teada kaubavarude alg- ja lõppjääki, siis üldise meetodi korral seda vaja ei lähe.

Selleks, et kahe meetodi tulemustest paremat ülevaadet saada, on maksukohustused kvartalite lõikes kantud koondtabelisse, mis on toodud magistritöö lisas 1. Sellest on näha, et ei ole vahet, millist arvestusmeetodit ettevõtja kasutab, kuna maksukohustus aasta lõikes peab olema ühesugune.

Kui aasta kokkuvõttes erinevust olla ei tohi, siis kvartaalselt tasutavas käibemaksus on see siiski olemas. Kui üldise meetodi kohaselt oli esimese kvartali maksukohustuseks 417 €, siis summaarse meetodi korral oli tulemus negatiivne. See tähendas seda, et ettevõtte ei pidanud sellel maksustamisperioodil käibemaksu tasuma. Ta ei saa seda ka tagasi, vaid see tuleb üle kanda järgmise perioodi. II-IV kvartalis oli mõlema meetodi tulemused positiivsed, kuid maksukohustuse suurused erineb. Suurim erinevus on olnud teises kvartalis, kus ettevõtte pidi tasuma üldise meetodi 1000 € ning alternatiivse meetodi korral 1417 € (reaalselt isegi rohkem, kuid esimese kvartali tulemus vähendas). Seda põhjustas maksukohustuse aluseks olev maksubaas, mis viimasel juhul oli üle kahe korra suurem. Seda selle tõttu, et üldise meetodi korral sai arvesse võtta kaks ostutehingut, kuid alternatiivse korral ainult ühe. Järgnevatel perioodidel nii erines tasutav käibemaks vähem. Kolmandas kvartalis pidi üldise meetodi korral tasuma 333 € ning alternatiivse korral 167 €. Neljandas kvartalis vastavalt 417 € ja 583 €.

2.3. Erikorra rakendamine kasutatud sõiduautode müümisel ning sellega kaasnevad probleemid

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 318 lg 3 peavad liikmesriigid kasutusele võtma vajalikud meetmed tagamaks, et maksukohustuslikud edasimüüjad ei saaks põhjendamatut kasu ega kannaks põhjendamatut kahju (Council Directive 2006/112/EC). Seetõttu ongi maksukohustuslastel lubatud teatud juhtudel ja tingimustel kasutada

spetsiaalseid käibemaksusüsteeme. (Negruțiu, Calotă 2013, 274) Neid võiksid kasutada näiteks ettevõtjad, kes tegelevad mitte uute, vaid juba kasutuses olnud sõiduautode müümisega.

Tavapärase käibemaksusüsteemi korral on kauplejatel kohustus koguda käibemaksu iga sõiduauto müümise korral, aga samas on neil õigus taolisi kaupu ostes sisendkäibemaks maha arvata. Kui maksukohustuslane kaupleb kasutatud sõiduautodega, siis ei ole harvad juhud, kui need soetatakse ilma käibemaksuta (näiteks soetamisel eraisikutelt), mis üldreeglit kohaldades tekitab käibemaksu kumuleerumise ja viib lõpuks ettevõtja liigse maksukohustuseni. Seda selle tõttu, et eraisikutelt kaupu ostes ei saa nad sisendkäibemaksu maha arvata, samas aga müües peavad nad selle lisama. Sellistel juhtudel ongi hea kasutada võimalust arvestada käibemaksu kasumimarginaalilt ehk müügi- ja ostuhinna vahelt. (Negruțiu, Calotă 2013, 275)

Sellise erikorra rakendamine on vabatahtlik ning selle kasutamine on lubatud ainult teatud juhtudel. Tingimused, mis peavad olema täidetud, on (Negruțiu, Calotă 2013, 276-277):

- 1) Sõiduauto on käsitletav kasutatud kaubana. Kasutatud sõiduauto peab müüma seisukorras, mis ta on, või pärast parandamist. Uutele sõiduautodele erikorda rakendada ei ole lubatud.
- 2) Edasimüüja on käibemaksukohustuslane.
- 3) Edasimüüja peab olema kasutatud sõiduauto soetanud Euroopa Liidust. Kasutatud kauba erikorda on keelatud rakendada sõiduautode puhul, mis on imporditud kolmandatest riikidest.
- 4) Edasimüüja peab olema sõiduauto soetanud maksukohustuslaselt, kes pole saanud nende sõiduautode soetamisel sisendkäibemaksu maha arvata.
- 5) Maksukohustuslik edasimüüja peab kasumimarginaali arvutama kohustuslikku käibemaksu silmas pidades.
- 6) Maksukohustuslikul edasimüüjal ei ole õigust näidata väljastatavatel arvetel käibemaksu, mis on seotud tarnetega, millele ta kohaldab erikorda. Samuti peab ta pidama eraldi arvestust erikorra raames ostetud ja müüdud sõiduautode üle.
- 7) Maksukohustuslasel ei ole õigust arvata sisendkäibemaksu sõiduautodele, millele on edasimüüja rakendanud erikorda.

Ühiskonnas on teatud käitumisreeglistikud, seadused ja normid loodud põhjusega, et inimesed saaksid asjadest üheselt aru ning et nende vahel ei tekiks arusaamatusi. Olgugi, et harjumuspärasest käitumist on tõenäoliselt mitmeid kordi selgitatud ja lahatud, tekib endiselt olukordi, kus asjadest on erinevalt aru saadud või räägitakse lihtsalt teineteisest mööda. Seda põhjusel, et tegelikult on seaduseid, mida järgida, palju ning tihtipeale on need tavainimesele keeruliselt kirja pandud. Eriti suur tõenäosus probleemide tekkimiseks on siis, kui mingitel tingimustel on lubatud tavapärasest erinev käitumine. Näiteks antud töös käsitletava teema puhul, kus ettevõtja kaupleb kasutatud sõiduautodega ning seetõttu on tal teatud tingimustel soetatud kaupa müües lubatud rakendada oma maksukohustuse arvestamiseks käibemaksu erikorda. On selge, et ettevõtja, kes tahab hakata rakendama tavapärasest erinevat korda, peab end kõigepealt kurssi viima sellele korrale kehtivate tingimuste ja reeglitega. Kui seda ei tehta üldse või tehakse liiga pealiskaudselt, siis tõenäosus valesti käitumiseks on suur ning tagajärjed ei pruugi olla meeldivad.

Järgnevalt on toodud kohtupraktikat nii Eestist kui Euroopast, et tuua välja mõningad probleemid, mis edasimüüjatel on erikorra rakendamisel tekkinud. Kuna magistritöö keskendub just sõiduautode ja nendelt saadavate varuosade müümisele, siis toodud näited on seotud selle tegevusalaga.

Eesti kohtupraktikast saab näitena tuua Tallinna Ringkonnakohtu asja number 3-09-1177, mille sisu seisneb selles, et OÜ Sirden Auto ostis Saksamaalt kasutatud sõiduautosid ning rakendas nende müümisel KMS § 41 toodud kasutatud kauba erikorda. Kontrolli käigus on maksuhaldur tuvastanud, et ettevõtte on seda ebaõigesti teinud. Erikorra rakendamise eesmärgiks on ära hoida käibemaksu kumuleerumine olukorras, kus on müüdud kaupa, mille ostmisel on käibemaks juba tasutud. Kohtu hinnangul oleks pidanud ettevõtte pidanud üles näitama vajalikku hoolsust ning ise välja selgitama, millised on nõuded käibemaksuga maksustamise erikorra kohaldamiseks (Saksamaal ja Euroopa Liidus), kui ta soovis teha äri Saksamaa ettevõtetega. Vajalikku teavet oleks võimalik teada saada avalikest andmebaasidest, samuti pakuvad erinevad firmad maksualast nõustamist. Ettevõtte seletuse kohaselt võeti müüjaga ühendust ning uuriti erikorra võimaliku rakendamise kohta, kuid täiendavat kontrolli sealjuures ei tehtud. Sellega võeti risk, et antud temal võib tulla õiguslik vaidlus. Kuna ettevõtte ei esitanud KMS § 41 nõuetele vastavaid dokumente, sai järeldada, et sõidukite ostmisel ei ole välja selgitatud, millised on nõuded erikorra kohaldamiseks välismaal vormistatud dokumentide osas. Kogu asjaolusid arvesse võttes ei saanud kohus asuda

seisukohale nagu oleks OÜ Sirden Auto käitunud erikorra rakendamisel heauskselt. (OÜ Sirden Auto kaebus ... 2012)

Vastavalt KMS § 37 lg 8 p 7 kohaselt tuleb arvetele märkida viide antud paragrahvile või siis nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklitele 313 või 333. Ettevõtte raamatupidamises olevatel Saksamaa ettevõtte arvetel puudub viide küll erikorra rakendamise kohta, kuid samas pidi kohus möönmaa, et kuna iga liikmesriik saab nõuded arvetele kehtestada oma käibemaksuseaduses ise, siis teiste liikmesriikide maksukohustuslastel ei pruugi olla need samad, mis Eestis. Kohtupraktika kohaselt ei tähenda ainuüksi vorminõude rikkumine seda, et tegemist ei ole raamatupidamise algdokumentidega ehk viite puudumine erikorra rakendamise kohta ei tähenda, et seda ei saa kohaldada. (OÜ Sirden Auto kaebus ... 2012)

KMS § 41 lg 10 sätestab, et maksukohustuslane on kohustatud pidama erikorra rakendamisel eraldi arvestust võõrandatud kaupade ostmise ja müümise kohta. Maksuhaldur oli seisukohal, et OÜ Sirden Auto oleks pidanud seda tegema. Siinkohal nõustus kohus pigem kaebajaga ning selgitas, et arvestuse puudumine või selle ebakorrektnete täitmine ei välista kaebaja jaoks soodsama erikorra kohaldamist, kuna põhimõtteliselt saab seda teha tagantjärele. Samas märkis kohus, et olemas peavad olema dokumendid, mis tõendaksid kauba soetamist vastavalt KMS § 41 lg-s 1 nimetatud tingimustele. (OÜ Sirden Auto kaebus ... 2012)

Maksuhaldur oli kontrollinud, et Saksamaa äriühingud on deklareerinud vaidlusaluste arvete alusel toimunud müügid ühendusesisese käibena. Kohus hindas esitatud väiteid ja tõendeid käibemaksualase teabe saamise, saadava teabe liikide, päringute esitamise võimaluse kohta Euroopa Liidu riikidega seotud infovahetuse süsteemi VIES kaudu ning jõudis otsusele, et tal ei ole põhjust kahelda maksuotsuses käsitletud teabe vastavuses tegelikkusele. Sellest tulenevalt nõustus kohus maksuhalduri väidetega, et tehingutele, mille kohta koostatud arvetel on müüja poolt märkmed käibemaksu osas ja/või märkus maksuvaba ühendusesisese tarne kohta, ei saa kohaldada erikorda. (OÜ Sirden Auto kaebus ... 2012)

Arvestades eeltoodut jõudis kohus otsusele, et OÜ-l Sirden Auto ei olnud õigust rakendada kasutatud sõidukite edasimüümisel erikorda ning maksuhaldur on käibemaksukohustuse määranud õigesti. (OÜ Sirden Auto kaebus ... 2012)

Magistritöö autor arvab, et kui ettevõttel on soov rakendada kasutatud kauba müümisel erikorda, siis selleks, et hilisemaid probleeme ning ootamatut maksukohustust vältida, peab ta eelkõige ise olema hoolas. Seda eriti juhtudel, kus koostööpartnerid on välismaalt. Siis on eriti tähtis nendega suhelda ja jõuda ühisele arusaamale nii tehingu tingimuste kui arvetel oleva

informatsiooni osas. Kui OÜ Sirden Auto oleks olnud hoolsam ja teinud täiendava kontrolli ning küsinud Saksamaa ettevõttelt kinnitust selle kohta, kuidas nemad tehtavaid tehinguid käsitlevad (kas müük on ühendusesisene või erikorra alusel), siis oleks probleem tõenäoliselt olemata olnud. Pole võimatu, et algselt oligi kokkulepe, mille kohaselt Saksamaa partner pidi neid sõiduautosid müües erikorda rakendama. Kui aga OÜ Sirden Auto need arved sai ja selgus, et sellel pole toodud korralikku viidet, mis müügiga on tegu, siis oleks pidanud tal pidanud tekkima kahtlus. Probleemide vältimiseks oleks piisanud oma kliendiga suhtlemisest ning täpsema informatsiooni küsimisest.

Praktikas on väga sagedased probleemid just Saksamaa ettevõtete väljastatud arvetega, millel kajastatud informatsioon ja/või viited on puudulikud. Lisas 2 on näitena toodud üks selline arve. Kliendiks oli Eesti ettevõtte, kes ei teadnud, kuidas seda arvet käsitlema peaks. Kirjas on küll, et arve on esitatud 0% käibemaksuga, kuid viide sellele, kas tegemist on ühendusesisese käibega või toimus müük erikorra alusel, puudub. Sellisel juhul oleks hea suhelda Saksamaa kliendiga ja küsida täiendavalt üle, kuidas nemad seda tehingut on käsitlenud ning käituda vastavalt saadud informatsioonile.

Kui tarnija arvel ei ole õigeid viiteid toodud, siis on tegelikult mõistetav, et ettevõtte käitub selliselt, kuidas tema maksukoormus oleks võimalikult väike. Kui arvele oleks lisatud viide käibemaksu direktiivi artiklile 138 (Council Directive 2006/112/EC) või Saksamaa käibemaksuseaduse § 4 punkt 1b-le (Umsatzsteuergesetz), mis käsitlevad ühendusesiseseid tarneid, siis see oleks andnud ettevõttele kohese informatsiooni, kuidas antud tehingut käsitlema peaks. Kui oleks toodud viide direktiivi artiklile 313 (Council Directive 2006/112/EC) või Saksamaa käibemaksuseaduse §-le 25a (Umsatzsteuergesetz), mis hõlmavad endas kasutatud kauba erikorda, siis see oleks andnud ostjale teadmise, et soovi korral saab ka tema edasimüügil rakendada erikorda.

Arvel toodud viitest oleneb seega, kuidas ettevõtte seda ostu käsitlema peab, mistõttu avaldab see mõju tema poolt tasutavale käibemaksusummale. Järgnevalt on toodud näide lisas 2 oleva arve põhjal ning leitud maksukohustuse erinevus, kui oleks olnud viide ühendusesisesele käibeale või erikorra rakendamisele.

Lisas 2 toodud arvel on sõiduauto soetushinnaks 15 000 €. Oletame, et ettevõtte müüb selle 21 000 € (koos käibemaksuga). Kui ostutehing on kajastatav kui ühendusesisene soetamine, siis sõiduauto müümisel peab ettevõtte käibemaksu tasuma $21\,000 / 1,2 \times 0,2 = 3500$ €. Kui arvel on viide erikorra rakendamise kohta, siis oleks sõiduauto müümisel tasutav

käibemaks olnud 1000 €. Kõigepealt leitakse kasumimarginaal, mis on $21\ 000 - 15\ 000 = 6000$ €. Maksubaasi saamiseks jagame selle 1,2-ga ning saame tulemuseks $6000 / 1,2 = 5000$ €. Maksukohustuse leidmiseks korrutame selle 0,2-ga ning saame $5000 \times 0,2 = 1000$ €. Ehk antud näite korral erineb tasutav käibemaks 3,5 korda.

Eestis tuleb maksuvaba käibe, nullmääraga maksustatava käibe, ühendustesiseste tehingute puhul või erikorra rakendamisel märkida arvele täiendavalt kas viide KMS-i või käibemaksudirektiivi sättele. Selline kord tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 226 ning on KMS § 37 lõikes 8 võimalikult täpselt sätestatud. Maksu- ja Tolliamet on andnud selle kohta selge ja ühese juhendi, kuidas peaksid olema arved koostatud ning milliseid viiteid kasutada teatud tehingute korral. (Maksu- ja Tolliamet. Arved, 17.2.2)

Uurides Euroopa Kohtu eelotsuseid selgub, et probleeme erikorra rakendamisega on märksa rohkem olnud kui Eestis. Kuna magistritöös on keskendunud eelkõige kasutatud sõiduautodele, siis seda teemat käsitlevad kohtulahendid on siin ka näitena toodud.

Euroopa Liidu õigusakte on mitmeid ning neid kohaldatakse erinevalt. Uue õigusakti ettepaneku teeb tavaliselt Euroopa Komisjon, mille võtavad vastu Euroopa Parlament ja nõukogu ning seejärel rakendavad neid liikmesriigid ja komisjon. (Euroopa Liidu poliitika ... 2014)

Kohustuslikud õigusaktid liikmesriikidele on (Euroopa Liidu poliitika ... 2014):

- 1) Määrused, mis on täies mahus siduvad ja otsekohaldatavad kõigis liikmesriikides.
- 2) Direktiivid, mis on liikmesriikidele või selle rühmale siduv konkreetse eesmärgi saavutamiseks. Liikmesriigid saavad otsustada, milliste meetoditega nende täitmine tagatakse.
- 3) Otsused, mis on siduvad üksikisikutele, ettevõtetele, ühenduse institutsioonidele või liikmesriikidele, olenevalt sellest, kellele need on suunatud.

Lisaks eelnevale on veel soovitusel ja arvamused, kuid neil ei ole siduvat jõudu (Euroopa Liidu Infokeskus). Neist esimene kajastab liidu nägemust meetmetest, mis on vajalikud eesmärgi saavutamiseks, ning teine esitab liidu vaateid mingile küsimusele, kuid ei pruugi soovitada mingeid muid tegevusi. (Euroopa Liidu poliitika ... 2014)

Kui juhtub, et liikmesriik on direktiivi kohaldamisel jättnud kehtivaks ka mingid oma siseriikliku õiguse tingimused, siis sellega võib kaasneda olukord, kus üks jääb teist segama

ning see võib omakorda põhjustada lahkkelisid seadusepunktide tõlgendamisel. Järgnevalt on näitena toodud kaks kohtulahendit, kus esimesel juhul tuleb välja, et liikmesriigi seaduse sätted ei ole päris kooskõlas käibemaksudirektiiviga ning teisel juhul on vaidluseks asjaolu, kas kasutatud sõiduauto soetamisel ja nende varuosade müümisel on õigus rakendada erikorda või mitte.

Esimene neist on Euroopa kohtu 19. juuli 2012 otsus asjas C-160/11 Bawaria Motors sp. z. o. o versus Rahandusministeerium (Bawaria Motors ... 2012).

Bawaria Motors on registreeritud maksukohustuslaseks, kes tegeleb uute ja kasutatud sõiduautode soetamisega ning nende edasimüümisega. Sõiduautosid ostab ta ettevõtjalt, kes märgivad tarne käigus arvetele kohaldatava käibemaksumäära kohta „maksuvaba“ viitega Poola käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punktile 2, mille kohaselt on kasutatud kaupade tarnimine maksust vabastatud juhul, kui nende tarnijal ei olnud õigust nendelt kaupadelt sisendkäibemaksu maha arvata. Bawaria Motors kohaldas kasutatud sõidukite edasimüümisel kasuminormi maksustamise korda. (Bawaria Motors ... 2012)

Lisaks eelnevale ostab Bawaria Motors kasutatud sõidukeid ettevõtjalt, kes on nende ostmisel arvanud sisendkäibemaksu maha Poola käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 3 sätestatud piires. Selle kohaselt võib kuni 3,5 tonnise kogukaaluga sõiduautode või muude mootorsõidukite ostmisel käibemaksu maha arvata kuni 60% arvel määratud maksusummast, ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluvast maksust või kaubatarnelt tasumisele kuuluvast maksust. See kehtib juhtudel kui ostja on maksukohustuslane ning maha arvamine ei tohi olla mitte rohkem kui 6000 Poola zlotti. Sellisel juhul väljastab ettevõtja arve, millel on tarne eest tasumisele kuuluva käibemaksumäära kohta tehtud märge „maksuvaba“ viitega Poola käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikli 13 lõike 1 punktile 5. (Bawaria Motors ... 2012)

Bawaria Motors arvas, et tal on õigus rakendada erikorda vastavalt Poola käibemaksuseaduse artiklile 120 ning esitas seetõttu 9. veebruaril 2009 Rahandusministeeriumile kontrolliks taotluse, et seda sätet tõlgendataks. (Bawaria Motors ... 2012)

Rahandusministeerium ei olnud Bawaria Motorsi seisukohaga nõus ning oli arvamusel, et erikorra rakendamine pole põhjendatud. Seepeale esitas Bawaria Motors kaebuse Varssavi piirkondlikule halduskohtule, väites, et Rahandusministeeriumi seisukoht on vastuolus käibemaksu aluspõhimõtetega, milleks on neutraalne maksustamine, ainult

teatava etapi tõhus maksustamine ja konkurentsitingimuste säilitamine. Halduskohus märkis, et käibemaksu rakendusmääruse artikli 13 lõike 1 punkt 5 ei vabasta ettevõtjat, kes müüb kasutatud sõiduki edasi maksukohustuslikule edasimüüjale, selle tarne maksustamisest juhul, kui sõiduki omandamise ajal ei olnud tal võimalik sisendkäibemaksu täielikult maha arvata. See tähendab, et maksuvabastus kehtib üksnes ettevõtja poolt tasumisele kuuluva maksu kohta ning sealjuures peab arvesse võtma artikli 86 lõikes 3 sätestatud piirmäära. Lisaks märkis halduskohus, et eelnevast tulenevalt on Bawaria Motorsil õigus kasutada kasutatud kauba erikorda, kuid seda ainult selles ulatuses, mis piirdub sisendkäibemaksu selle osaga, mida sõiduki tarninud ettevõtja ei saanud varem maha arvata. (Bawaria Motors ... 2012)

Peale pikka vaidlust otsustati menetlus peatada ning pöörduda Euroopa Kohtu poole. Sisuliselt sooviti teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 313 lõiget 1 ja artiklit 314 koostoimes artiklitega 136 ja 315 tuleb tõlgendada selliselt, et maksukohustuslikul edasimüüjal on õigus kohaldada erikorda, kui ta tarnib sõidukeid, mis on artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses kasutatud kaup ning mille ta on eelnevalt käibemaksuvabalt omandanud teiselt maksukohustuslaselt, kellel oli nende sõidukite ostmisel üksnes osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. (Bawaria Motors ... 2012)

24. mail 2012 on Euroopa Kohtu jurist väljendanud enda seisukohta samas asjas. Ta toob analüüsis välja, et kui Bawaria Motors saaks antud olukorras rakendada kasuminormi maksustamise korda, siis oleks tulemuseks maksustamise puudumine selles osas, kus mahaarvamist kohaldatakse. See oleks omakorda vastuolus käibemaksu universaalsuse põhimõttega, kuna maksukohustusliku edasimüüja käive jäetakse osaliselt maksustamata, samas tarnijal, kes talle kasutatud kauba müüs, on õigus käibemaksu osaliselt maha arvata. Samuti toob ta välja, et Bawaria Motorsi soovitud lähenemisviis tooks kaasa küll tema sisendkäibemaksu vähenemise, kuid ei kõrvaldaks tervenisti topeltnmaksustamist. Kohtujuristi arvamusele ei ole erikorra rakendamine sobiv vahend hüvitamiseks seda, et teatud Poola seaduse sätted ei ole täielikult käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Ta toob välja, et kui Poola käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punktis 5 toodud maksuvabastus kõrvaldada, siis oleks kauba müümisel koostatud arve näidanud ka sisendkäibemaksu ning Bawaria Motorsil oleks seega olnud õigus see enda maksukohustusest maha arvada. Kõige eelneva põhjal jõudis kohtujurist arvamusele, et kui maksukohustuslikule edasimüüjale tarnib kasutatud sõidukeid maksukohustuslane, kes nende sõidukite omandamisel kasutas osalist mahaarvamisõigust, siis ei ole käibemaksudirektiivi artikli 314 punktis b sätestatud tingimused täidetud. See tähendab

ühtlasi seda. et edasimüüja ei või erikorda kohaldada. (Option of Advocate General Mazák ... 2012)

Euroopa Kohus jõudis samale otsusele ning sõnas, et maksukohustuslikul edasimüüjal ei ole õigust kohaldada erikorda, kui ta tarnib sõidukeid, mis on direktiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses kasutatud kaup ning mille ta on eelnevalt käibemaksuvabalt omandanud teiselt maksukohustuslaselt, kellel on nende sõidukite ostmisel osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. (Bawaria Motors ... 2012)

Kokkuvõtvalt võib öelda, et alati ei peagi olema asi selles, et ettevõtja ise midagi valesti teeb, vaid pigem selles, mida võimaldab riigi enda seadusandlus. Euroopa Liidu liikmesriikidele on jäetud teatud asjades võimalus ise otsustada, kuidas mingeid direktiive rakendada. Samas nagu eelnevast kohtulahendist näha, siis juhtub, et kohati ei ole seda õigesti tehtud, mistõttu võivad tekkida arusaamatused ettevõtjate ja riigi vahel.

Teisena toob magistritöö autor näitena Euroopa Kohtu asja C-203/10, mis puudutab erikorra rakendamist kaupade tarnetele, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise liitu importinud ning millele on kohaldatud tavapäraseid käibemaksureegleid. Kohtuasja osapoolteks olid Varna vaiete ja täitmise osakond ning Auto Nikolovi OOD. Probleem sai alguse sellest, kui Bulgaaria riiklik maksuameti keskasutus keeldus Auto Nikolovil maha arvata käibemaksu, mis on tasutud Šveitsist pärit kasutatud autoosade impordil Euroopa Liitu. (Appeals and ... 2011)

Auto Nikolovi on Bulgaarias asuv äriühing, kes tegeleb peamiselt kasutatud autode edasimüümiselega. 2008. aastal viidi ettevõttes läbi revisjon, mis hõlmas ajavahemikul 17. jaanuarist 2003 kuni 31. maini 2008 tekkinud käibemaksuvõlga. Revisjoni lõpus tehti otsus maksude ümberarvutamiseks, kuna maksuhaldur oli tuvastanud kasutatud autoosi, mis oli imporditud Šveitsist, asusid endiselt Auto Nikolovi ruumides ning ei kujutanud endast maksustatavaid tarneid. Vaidlus osapoolte vahel tekkis sellest, kas Auto Nikolovil oli õigus nende kaupade importimisel käibemaksu maha arvata või oleks ta pidanud rakendama erikorda, kuna neid varuosi sai käsitleda kui kasutatud kaupu. Pooled omavahel kokkuleppele ei jõudnud, mistõttu otsustati menetlus peatada ning esitada Euroopa Kohtule selguse saamiseks täiendavad küsimused. (Appeals and ... 2011)

Euroopa Kohtule esitati kaheksa küsimust, milles ühes sooviti teada, kas direktiivi 2006/112 artiklis 314 sisalduv väljend „kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud“ hõlmab ka selliste kasutatud kaupade impordi, mille on maksukohustuslik edasimüüja ise

importitud (Appeals and ... 2011). Meeldetuletuseks võib lisada, et direktiivi 2006/112 artiklis 314 on sätestatud, et maksukohustuslik edasimüüja saab kasutatud kaupu edasi müües erikorda rakendada juhul, kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud (Council Directive 2006/112/EC):

- 1) mittemaksukohustuslane;
- 2) teine maksukohustuslane, kelle kaubatarne oli artikli 136 kohaselt maksuvaba;
- 3) teine maksukohustuslane, kelle kaubatarne suhtes kehtib artiklites 282-292 sätestatud vabastus ja tegu on kapitalikaupadega;
- 4) teine maksukohustuslik edasimüüja, kelle kaubatarne maksustati käibemaksuga kasuminormi maksustamise korra kohaselt.

Analüüsis märgitakse, et lauseosa „kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud“ käsitleb ühemõtteliselt olukorda, kus neid kaupu on enne nende edasimüümist maksukohustusliku edasimüüja poolt siseriiklikult või ühendusesiseselt selle direktiivi mõttes tarninud asjaomasele isikule. Eristada tuleb mõisteid „kaubatarne“ ja „kolmandatest riikidest pärit kaupade import liitu“. Nendest järeldub, et küsimuse all olev lauseosa ei hõlma kaupu, mida maksukohustuslik edasimüüja on ise kolmandatest riikidest liitu importitud. (Appeals and ... 2011)

Kasutatud kauba erikorra eesmärk on topeltnmaksustamise ja konkurentsimoonutuste vältimine kasutatud kaupade valdkonnas. Auto Nikolov müüs oma maksustatavate tehingute raames edasi kaupu, millele sai kohaldada tavapäraseid käibemaksureegleid ning seetõttu ka tasumisele kuuluvat käibemaksu maha arvata. Lisaks oli ta need ise liikmesriiki, milles ta tegutseb, importitud. Seda arvesse võtnud komisjon rõhutas, et mingit topeltnmaksustamist ei esinenud, mistõttu pole sellises olukorras erikorra rakendamine õigustatud. (Appeals and ... 2011)

Kõike eelnevat arvesse võttes otsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 314 tuleb tõlgendada nii, et erikord ei ole kohaldatav kasutatud kaupade tarnetele, mille maksukohustuslik edasimüüja on ise liitu importitud ning millele kohaldatakse tavapäraseid käibemaksureegleid. (Appeals and ... 2011)

Järgmisena on käsitletud Euroopa Kohtu asja C-471/15 Sjelle Autogenbrug I/S versus Taani Rahandusministeerium, milles proovitakse selgusele jõuda, kas erikorra rakendamine

on kohaldatav selliste autoosade müügile, mis on pärit kasutuselt kõrvaldatud ja varuosadena müümiseks mõeldud mootorsõidukitelt. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Sjelle Autogenbrug on sõidukite ringlussevõtuga tegelev ettevõtja, kelle põhitegevusalaks on kasutuselt kõrvaldatud sõidukitelt eemaldatud autoosade edasimüük. Lisaks sellele tegeleb ta sõidukitest tuleneva reostusohu kõrvaldamise ja jäätmete töötlemisega, mis on ühtlasi ka varuosade eemaldamise õiguse saamise tingimuseks. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Sjelle Autogenbrug ostab kasutuselt kõrvaldatud sõidukeid eraisikutelt ja kindlustusseltsidelt, kes müügi korral ei deklareeri käibemaksu. Eelotsusetaotluses on märgitud, et Euroopa Kohtule esitatud küsimus puudutab vaid eraisikutelt soetatud sõiduautodelt pärit müüdavaid varuosi. Samuti toodi välja, et puudub teave sõidukite ostuhinna kujunemise kohta ning kuidas kajastub varuosade müügihinnas vanametalli ja reostusohu kõrvaldamise eest makstav utiliseerimishüvitis. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Sjelle Autogenbrug on käibemaksu deklareerinud üldkorras. 15. juulil 2010 taotlesid nad Taani maksuhaldurilt siduva eelotsuse tegemist selle kohta, kas kasutatud kaupade käibemaksuga maksustamise korda saab kohaldada autoosade edasimüügile. 6. augustil 2010 saadud vastuses öeldi, et kuna kõnealuseid autoosi ei saa määratleda kui kasutatud kaup, siis erikorra rakendamine pole õigustatud. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Taani valitsus oli arvamusel, et kuna Sjelle Autogenbrugile lammutamiseks toodud kasutatud sõidukitelt pärit varuosad on käsitletavad kui jäätmed, mitte kasutatud kaup, siis seetõttu pole nende müümisel võimalik erikorda rakendada. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Kuna pooled ei jõudnud omavahel kokkuleppele, siis sooviti Euroopa Kohtult saada otsust küsimusele, kas eraisikutelt soetatud kasutatud sõiduautode varuosi, saab pidada direktiivi 2006/112 artikli 113 lõike 1 punkti 1 tähenduses kasutatud kaupadeks. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Analüüsi käigus on toodud välja, et kui eeltoodud varuosade suhtes ei saa kohaldada kasutatud kauba erikorda, siis see läheks vastuollu erikorra eesmärgiga, mis on direktiivi 2006/112 põhjenduse 51 kohaselt topeltnmaksustamise ja konkurentsimoontonutuse vältimine kasutatud kaupade valdkonnas. Topeltnmaksustamise tooks kaasa see, kui maksukohustusliku edasimüüja tarded maksustatakse käibemaksuga, kuna esiteks sisaldab seda juba müügihind ning teiseks pole saanud müüja ega edasimüüja sisendkäibemaksu maha arvata. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Märgitud on, et kasutatud kaup, mis on olnud teise asja osa ja eraldatakse, ei mõjuta eemaldatud asja kvalifitseerimist kasutatud kaubaks, kui seda saab uuesti kasutada samal kujul või parandatuna. Säilima peavad need kasutusvõimalused, mis olid asjal uuna ning et seda saaks seetõttu korduvkasutada samal kujul või parandatuna. Sama kehtib kasutuselt kõrvaldatud mootorsõidukite osade puhul. Selline tõlgendamine on isegi kooskõlas direktiivi 2000/53 põhjenduses 5 välja toodud aluspõhimõtetega, mille kohaselt tuleb sõidukitelt pärit jäätmeid korduv- või taaskasutusele võtta. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Muuhulgas tuuakse välja mõningad raskused kasuminormi ja iga eemaldatud autoosa ostuhinna maksustava väärtuse kindlaks määramisel, kuid samas on märgitud, et selline asi ei tohi jääda takistuseks. Vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 318 võivad liikmesriigid teatud tehingute ja maksukohustuslike edasimüüjate puhul maksu kogumist lihtsustada, kuid enne peavad nad konsulteerima käibemaksukomiteega. Selliste tehingute korral on maksustatavaks väärtuseks nende samade tehingute kogukasuminorm. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Kui kasutatud kauba müüjaks on füüsiline isik, siis ei saa seda tehingut käibemaksuga maksustada, kuna nad ei tegele majandutegevusega. Probleem tekib, kui ostjaks on maksukohustuslik edasimüüja ning kuna kaup läheb tagasi ringlusesse, tuleb müümisel sellele lisada ka käibemaks. Ostmisel ei ole edasimüüja riigile kuuluvast summast saanud maha arvata sisendkäibemaksu, mistõttu rikub see käibemaksu neutraalsust ning toob kaasa topeltnmaksustamise. Lisaks eelnevale on kohtujurist enda 22. septembril 2016 esitatud ettepanekus toonud välja, et vastavalt direktiivi 2000/53 põhjenduses 5 on märgitud põhimõte, mille kohaselt tuleb jäätmeid korduv- või taaskasutusele võtta ja sealjuures eelistatakse korduvkasutamist ning ringlussevõttu. See keskkonnahoiuga seotud eesmärk võib olla ohus, kui erikorda ei saa rakendada maksukohustuslikud edasimüüjad nagu seda on Sjelle Autogenbrug, kes ostavad mootorsõidukeid nende varuosade edasimüügi eesmärgil. (Option of Advocate General Bot ... 2016)

Kõike eelnevat analüüsides ja arvestades tegi Euroopa Kohus 18. jaanuaril 2017 otsuse, et Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et eraisikutelt lammutamiseks soetatud kasutatud sõiduautode varuosad on defineeritavad kui „kasutatud kaup“. Seetõttu tuleb kohtu hinnangul taolisi kaupu edasi müües rakendada kasutatud kauba erikorda. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017)

Kokkuvõtteks võib öelda, et ei ole vahet, kui reguleeritud mingi asi, tegevus või käitumine on, kuna arusaamatusi ja erinevaid tõlgendusi võib ikkagi esineda. Kasvõi selle

tõttu, et kasutatavaid mõisteid või sõnaühendeid ei saa lõpuni defineerida ning kõiki olukordi näitena välja tuua pole võimalik. Seetõttu võibki juhtuda, et osapooled ei saa omavahel kokkuleppele ning vaidlus jõuab kohtusse. Viimane peab vastu võtma otsustava seisukoha ning seejuures selle arusaadavalt põhjendama.

Eelnevas näites oli põhiprobleemiks see, kas kasutatud sõiduautode müüdavaid varuosi võib tõlgendada kasutatud kaubana või mitte. Taolise probleemi ees on ka Eestis olevad ettevõtted, kes tegutsevad autolammutustena. Nad on olukorras, kus enamasti soetatakse kasutatud sõiduauto eraisikutelt ning seetõttu ei ole müügidokumentidel toodud välja käibemaksu, mida ostja saaks sisendkäibemaksuna maha arvata.

3. ERIKORRA RAKENDAMISE ANALÜÜS

3.1. Probleemi kirjeldus ja uuringu meetodika

Eestis tegutsev Autolammutuste Liit (edaspidi MTÜ ELV) on asutatud 30.05.2002. Nende eesmärgiks on liikmete (keda on ligi 40) tegevuse koordineerimine ning informatsiooni vahendamine, romusõidukite keskkonnasäästliku käitlemise ning varuosade korduvkasutusse suunamise propageerimine, millega aidatakse kaasa ressurside säilitamisele ja keskkonnanohiule. MTÜ ELV põhiülesanneteks on liikmete esindamine nii kohalikul kui Euroopa Liidu tasandil ja osalemine autolammutusi puudutava seadusandluse väljatöötamisel. (Autolammutuste Liit. Eesmärgid ...)

Nende koostööpartneriteks on näiteks Keskkonnaministeerium- ja inspeksioon, Keskkonnaamet ja Maanteeamet ning Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium (Autolammutuste Liit. Koostööpartnerid). Samuti jagavad nad tunnusmärki „Tunnustatud Autolammutus“, mis väljastatakse MTÜ ELV liikmetest autolammutustele, kes omavad seaduslikku alust autode lammutamiseks (Autolammutuste Liit. Tunnustatud ...). Liikmete tegevusaladeks on romusõidukite kokkuost ning käitlemine, varuosade müük korduvkasutamiseks ning muud selle erialaga seotud teenused (Autolammutuste Liit. Tegevusalad).

MTÜ ELV pöördus 11.02.2014 Rahandusministeeriumi poole (Lisa 3) palvega selgitada kasutatud kaupade müügi erikorra rakendamisel tekkinud segadust. Kirjas on seletatud, et autolammutustöökojad ostavad vanu autosid ning müüvad nende varuosasid ning sellisel juhul tuleks rakendada KMSis § 41 toodud erikorda. Lisaks tegid nad järelepärimise samas asjus Maksu- ja Tolliametile. (MTÜ ELV) Nendelt said nad vastuseks, et kuna KMS § 41 lg 2 kohaselt on kasutatud kaup „kasutuses olnud vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, ei ole tervena sisseostetud auto varuosadena edasimüügi puhul tegemist enam sellesama kasutatud kaubaga olemasoleval kujul“ (Rahandusministeeriumi ...).

See tähendab, et kui soovitakse sõiduauto varuosadena edasi müüa, siis tuleb rakendada tavakorda. Erikorda saaksid nad rakendada tingimusel, kui nad soetaksid kohe alguses kasutatud sõiduautode varuosi. MTÜ ELV oli arvamusel, et selline käsitus tekitab käibemaksu kumuleerumise, mis on vastuolus käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu põhiprintsiipidega. Oma pöördumises Rahandusministeeriumi poole toovad nad mitmeid näiteid selle kohta, miks EMTA käsitus antud teemas on nende arvates vale ning tuleks ümber hinnata. Välja on toodud Riigikohtu lahendid 3-3-1-90-06 ja 3-3-1-25-13, kus on märgitud, et käibemaksu kumuleerumist tuleb vältida, kuna see moonutab konkurentsi ning on vastuolus ühetaolise maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtetega. MTÜ ELV leiab, et KMS § 41 toodud erikorra rakendamine oleks ka tehniliselt lihtsasti teostatav, kuna iga kasutatud kauba müügil määratakse kindlaks tema müügihind ning lisaks on vaja määrata iga lammutusel tekkinud autoosa või -osade kogumi soetusmaksumus sellesama auto soetusmaksumuse piires. (MTÜ ELV)

Rahandusministeerium on oma vastuses 28.02.2014 MTÜ-le ELV (Lisa 4) märkinud, et kasutatud sõidukite osadena edasimüümise maksukäsitluse osas puudub Euroopa Kohtu praktika. Samas on nad välja toonud kohtuasja C-160/11, mis on näitena toodud ka magistritöös, kus Euroopa Kohus on öelnud, et Nõukogu direktiivi 2006/112 artiklit 314, mis loetleb erikorra kohaldamise juhud, tuleb tõlgendada täht-tähelt. Kohtu otsuse kohaselt ei ole kasutatud kaupade edasimüüjal õigus kohaldada kasuminormi maksustamise korda, kui ta on maksuvabalt ostnud edasimüügiks sõiduki teiselt maksukohustuslaselt, kellel oli sõiduki soetamisel osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kohus märkis, et see ei riiva neutraalse maksustamise põhimõtet. Rahandusministeeriumi toodud näide tundub natuke kohmaka ja seosetuna, kuna autolammutused ostavad väga palju kasutatud sõidukeid just eraisikutelt, kes ei tegele majandustegevusega ning kellel pole õigust arvetele märkida sisendkäibemaksu, mistõttu ei saa autolammutused seda enda riigile tasutavast maksukohustusest maha arvata.

Selleks, et teha kindlaks, kas antud probleem eksisteerib ka praegu, kirjutas töö autor EMTA-le vastavasisulise kirja, milles palus nende praegust seisukohta selgitada. Saades vastuseks, et nad ei ole enda vaateid muutnud (võrreldes 2014. aastaga, kui MTÜ ELV neile järelepärimise esitas), otsustaski töö autor seda teemat põhjalikumalt uurida ning välja selgitada tegelik olukord.

Selleks, et antud probleemiga paremini kursis olla, on töö autor uurinud järgmist:

- 1) Esitanud järelepärimise Euroopa Liidu liikmesriikide maksuametitele ning uurinud nende seisukohti seoses erikorra kasutamisega, kui ettevõtte soetab kasutatud sõiduautosid eraisikutelt ning müüb neid varuosadena.
- 2) Uurinud EMTA seisukohta seoses eraisikutelt soetatud kasutatud sõiduautode varuosade müümisel erikorra rakendamise kohta.
- 3) Uurinud Eesti kohtulahendeid magistritöös käsitletud teemal.
- 4) Uurinud Euroopa Kohtu lahendeid töös käsitletud teemal.
- 5) Uurinud ühe Eesti ettevõtte näitel, kes tegeleb kasutatud autodelt võetud varuosade müügiga, milline on tema maksukoormus olnud ning milline oleks see olnud siis, kui eraisikutelt soetatud kasutatud sõidukite varuosade müümisel oleks antud õigus rakendada erikorda.

Euroopa Liidu liikmesriikide maksuametitele saadetud e-kiri on toodud lisas 5. Kiri saadeti 18 riigi maksuhaldurile ning see polnud nii lihtne kui esialgu tundus. Nimelt oli raskusi nende kodulehtedelt kontaktandmete leidmisega, kuhu e-posti teel kiri edastada ning mõningatel juhtudel autor neid ei leidnudki või leidis ainult tavalise postiaadressi. Osal riikidest oli võimalik läbi portaali küsimused saata, kuid siis seadis piirangud ette lubatud tähemärkide arv, mistõttu oleks edastatava kirja mõte juba kaduma läinud. Tõdedes, kui raske on liikmesriikide maksuinstantsidega ühendust võtta, olid ootused vastuste saamise osas madalad. Vastuseid tuli seitsmelt riigilt, kuid nendest vajamineva informatsiooniga oli kõigest kaks.

Nendest üks, mis tuli Rootsist, on toodud lisas 6. Nende selgituste põhjal võib kokkuvõtvalt öelda, et Rootsist on kasuminormi korra rakendamine kasutatud sõiduautode varuosadele lubatud juba aastast 1995. Eraldi on välja toodud, et kui nendest varuosadest pannakse kokku sõiduauto, siis see ei ole enam käsitletav kui kasutatud kaup ning erikorra alla ei lähe. Meetodina on lubatud kasutada ka alternatiivset ehk summaarset, kuid seda juhul, kui ostuhinda pole teada. (Rootsi ...)

Uurimise käigus tutvus töö autor Euroopa Kohtu lahendiga C-471/15 Sjelle Autogenbrug I/S versus Taani maksuministeerium, millest on kirjutatud lähemalt peatükis 2.3. Selles käsitleti just sellist probleemi, millega on hetkel silmitsi Eestis asuvad

autolammutused. Kohtuotsuses seisnes, et varuosad, mis on saadud eraisikutelt lammutamiseks ostetud sõidukitelt, on käsitletavad kui „kasutatud kaubad“. Seetõttu on neil õigus taolisi kaupu edasi müües rakendada käibemaksuga maksustamise erikorda. (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017). Seda kohtulahendit on paljudes liikmesriikides kajastatud ning näitena toodud, mis viitab sellele, et probleeme antud teemal on mujalgi. Samas on tõdetud, et kuna Euroopa Kohtu lahendid on üks osa liidu õigusest, siis peaksid muudatused toimuma ka muudes liikmesriikides. Seetõttu ollakse näiteks Poolas lootusrikkad, et kasuminormi rakendamist eraisikutelt soetatud sõiduautode varuosade müügil aktsepteeritakse peagi ka neil (ATA Finance ...). Suurbritanniat see otsus väga ei mõjuta, kuna seal on lubatud varuosade müümisel rakendada alternatiivset meetodit (KPMG LLP).

Euroopa Liidu direktiivid on liikmesriikidele kohustuslikud (Euroopa Liidu Infokeskus) ning seetõttu peaksid kehtima ka Eestis. Selline viide on Rahandusministeeriumi KMS kommentaarides, kus KMS § 41 lg 2 selgituses on muuhulgas öeldud, et definitsioonid on vastavad käibemaksudirektiivi artiklis 311 toodule. (Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi ... 2017)

Võttes arvesse uut leitud informatsiooni kohtulahendist C-471/15, otsustas töö autor esitada Maksu- ja Tolliametile uue järelepärimise, milles esitas neile kolm küsimust (Lisa 7):

- 1) Kas Maksu- ja Tolliamet on mõelnud muuta/on kavas muuta enda vaadet selles osas, et kasutatud sõiduauto varuosade müügil saavad sellega tegelevad ettevõtted rakendada kasutatud kauba erikorda? Palun põhjendage.
- 2) Kas nad on kursis sellega, et teistes Euroopa riikides (näiteks Taani) on kasutatud sõiduauto soetamisel ja selle varuosade müümisel lubatud rakendada kasutatud kauba erikorda?
- 3) Kas nad on kursis 18. jaanuaril 2017 tehtud Euroopa Kohtu kohtuasjaga C-471/15 (Sjelle Autogenbrug I/S ja Taani Maksuministeerium)? Kuidas nad seda kommenteerivad ning kas peale kohtuotsusega tutvumist kavatsesid nad sellega arvestada ning enda vaateid sellel teemal muuta?

Uue järelepärimise peale tuli Maksu- ja Tolliametilt vastus (Lisa 8), kus tõdeti, et kuna Euroopa Liidu kohtulahendid on üks osa Euroopa Liidu õigusest, siis nendega peavad nii nemad kui Rahandusministeerium arvestama. Kirjas kinnitati, et seni on tõesti antud käibemaksukohustuslastele teistsuguseid selgitusi kui viidatud kohtulahendis C-471/15.

Maksu- ja Tolliamet küsis ka Rahandusministeeriumi seisukohta. Sealt said nad kinnituse, et peavad oma varasemat seisukohta muutma ning andma edaspidi selgitusi, mis oleks kooskõlas eeltoodud kohtulahendiga. (Maksu- ja Tolliameti ...)

Vastavalt maksukorralduse seaduse § 98 lg 1 kohaselt on maksusumma määramise aegumistähtaeg 3 aastat (Maksukorralduse seadus). Sellest on lähtutud ka töös vaadeldava perioodi valikul, milleks osutus 01. aprill 2014 kuni 31. märts 2017. Kasutatavad andmed on saadud uuritava ettevõtte andmebaasist, mille väljavõtte kohta on lisatud väike näide magistr töö lisasse 9. Töös käsitletav probleem ja kohtulahend C-471/15 on just eraisikutelt soetatud kasutatud sõiduautode kohta, mistõttu ostutehinguid juriidiliste klientidega arvesse ei võetud. Valikusse jäid ostu- ja müügitehingud, mis teostati alates 1. aprillist 2014 kuni 31. märtsini 2017. Andmebaasist on võetud järgmised andmed:

- Sõiduauto laokood, mark, mudel ja aasta (*Vehicle ID, make, model, year*);
- Sõiduauto lisamise aeg (*Vehicle added*);
- Sõiduautolt pärit varuosade müügi aeg (*Sale month*);
- Sõiduauto soetamise hind (*Vehicle added price*);
- Sõiduauto kuu jooksul müüdud varuosade müügihind koos ja ilma käibemaksuta (*Vehicle month sold VAT, Vehicle month sold*);
- Sõiduauto kuu kasuminorm (*Vehicle month taxable profit*), arvutatud töö autori antud valemi järgi.

Ülaltoodud andmete põhjal oli võimalik leida uuritava ettevõtte maksukoormus vaadeldaval perioodil tavareegleid kasutades ning võrdlusena siis, kui tal oleks olnud õigus rakendada erikorda. Saadud tulemused on kajastatud kvartalite lõikes tabelites 12-14.

Kuna varem ei ole sellist olukorda Eestis ja mujal autorile teadaolevalt käsitletud ning seetõttu ei olnud võimalik leida ka juhendeid, kuidas leida maksukohustust juhul, kui ettevõtte tegeleb kasutatud sõiduautode varuosade müümisega ning rakendab seejuures erikorda, siis tuli töö autoril välja mõelda sellele tegevusalale kõige sobivaim arvestusviis. Autor otsustas rakendada üldist meetodit, mis tähendab, et iga sõiduauto üle peetakse eraldi arvestust ning oluline on just müügi hetk (Negruțiu, Calotă 2013, 277).

Kohtujurist pakkus lahendi C-471/15 analüüsis välja lisaks üldisele meetodile ka 50% meetodi. Ta märkis, et väljaande *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* punktis 310 on ette nähtud, et kaupade puhul, mille puhul pole ostuhind täpselt teada, on lubatud määrata

maksustatavaks väärtuseks pool võõrandamishinnast. (Option of Advocate General Bot ... 2016) Prantsusmaa ametlikus väljaandes *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* on toodud näiteid selle kohta, kuidas nemad kasutatud kaupade korral kasumimarginaali arvutavad. Dokumendi punktis 290 on toodud arvutuskäik kasutatud kaupade korral, mille identifitseerimisega probleeme pole ehk kohaldada saab üldist meetodit. Sama dokumendi punktis 310 on käsitletud kaupu, mille olemus on teadmata. Seda kasutatakse juhtudel, kus mingil põhjusel osa materjalist võib minna äraviskamisele või utiliseerimisse, kuid mõnda saab edasi müües taaskasutada. Kuna viimastel puudub täpne ostuhind, siis on Prantsusmaal lubatud maksubaasina määrata pool müügihinnast. Näiteks, kui taoline kaup müüakse 150 € (koos käibemaksuga) eest, siis tema maksustatavaks väärtuseks on 50% ehk $150 / 2 = 75$ € ning mille pealt on käibemaksukohtus $75 \times 20\% = 15$ €. (Republic Francaise ... 2015)

Maksu- ja Tolliamet ei ole enda juhendmaterjalides konkreetselt ühelegi arvestusmeetodile viidanud. Seetõttu mõtles magistritöö autor ise sellele, milliseid meetodeid võiks uuritav ettevõtte, kes tegutseb autolammutusena, kasutada. Kõige paremini tundus sobivat käibemaksudirektiivis toodud üldine meetod, mille korral leitakse kasumimarginaal iga kauba puhul eraldi. Teise võimalusena on autor võtnud võrdluseks 50% meetodi, mille tõi välja kohtujurist lahendi C-471/15 analüüsis ning millest kirjutati pikemalt eelnevas lõigus. Prantsusmaal korrutatakse müügihind enne maksubaasi leidmist küll koefitsiendiga, mis omakorda oleneb tavakorras kasutatavast käibemaksumäärast, kuid lihtsuse huvides pole autor seda siin töös rakendatud.

3.2. Arvutused uuritava ettevõtte näitel

Magistritöös uuritav Eesti ettevõtte on autolammutusena tegutsenud juba üle 10 aasta. Ta on Autolammutuste Liidu liige ning on üks suuremaid romu- ja avariiliste sõiduautode käitlejaid Eestis. Nende eesmärgiks on pakkuda võimalikult laias valikus kasutatud sõiduautode varuosi, olenemata margist või vanusest. Nad peavad oluliseks tarnekiirust, mistõttu ei ladustata sõiduautosid tervikuna, vaid pigem just varuosadena. Nende põhilisteks klientideks on autoremonditöökojad, keretöödega tegelevad ettevõtted, eraisikud ja autoesindused.

Autolammutustel on täita oluline roll keskkonna hoius. Tänapäeval pannakse järjest suuremat rõhku taaskasutamisele ning vana kordategemisele. Üha rohkem leitakse viise,

kuidas juba tarbimissfääri sisenenud kaubale leida uus otstarve, selle asemel, et see lihtsalt minema visata. Suur osa asjadest käib käest kätte. Üheks võimaluseks on viia oma asjad taaskasutuskeskustesse või proovida need ise maha müüa lisades kuulutusi sotsiaalmeediasse või ka ajakirjadesse- ja lehtedesse. Samas kõikide kaupadega pole mõtet ise vaeva näha ning lihtsam on see viia asutusse, mis tegeleb nende utiliseerimisega. Näiteks sõiduauto, mis on veel töokorras, on tõenäoliselt võimalik päris kiiresti õige hinnaga uuele omanikule müüa. Samas kui sõidukit enam eesmärgipäraselt kasutada ei saa, on lihtsam viia see autolammutusse, kes selle varuosadeks maha müüb või kõigi nõuete kohaselt utiliseerib.

Uuritav ettevõtte soetab päris suure osa kasutatud sõiduautodest just eraisikute käest ning nendelt tehingutelt ei saa ta sisendkäibemaksu enda maksukohustusest maha arvata. Varuosade müümisel peavad nad aga käibemaksu uuesti lisama, mis omakorda suurendab ettevõtte maksukoormust ning põhjustab ka käibemaksu kumuleerumist. Sellel põhjusel ei ole neil piisavalt motivatsiooni eraisikutega tehinguid teostada, kuna tahes tahtmata on nendelt soetatud sõiduautode varuosade hind müümisel natuke kõrgem. Madalamate hindade korral võib juhtuda, et nende tegevus ei ole kasumlik või on kulud ja tulud tasa. Kuna ettevõtluse mõte on oma omanikele siiski kasumit toota, siis nullipiiril tegutsemine pole pikas perspektiivis jätkusuutlik.

Töö autor on esimesena arvutanud uuritava ettevõtte tegeliku maksukohustuse perioodil 01.04.2014 – 31.03.2017. Arvutuse aluseks on võetud samal perioodil eraisikutelt ostetud sõiduautodelt müüdavate varuosade maksumus koos käibemaksuga ning selle põhjal on leitud nendelt tasutud käibemaks. Tulemused on toodud tabelis 12.

Tabelist 12 on näha, et perioodil 01.04.2014 – 31.03.2017 on ettevõtte maksukohustus olnud 78 839,86 €, millest peaaegu pool on moodustab juba 2015. aasta tulemus. 2016. aastal on tasutav käibemaks juba languses. Võib arvata, et see on taotluslik just selle tõttu, et kuna ostutehingutelt ei ole ettevõtte saanud sisendkäibemaksu enda maksustatavast kohustusest maha arvata, siis kasutatud sõiduautode ostmine eraisikutelt ei pruugi olla piisavalt kasumlik. Võrreldes juriidiliselt isikult soetatud kaupadena, on saadav kasu kindlasti väiksem.

Tabel 12. Ettevõtte tasutud käibemaks tavakorda rakendades (eurodes)

Periood	Müüdüd käibemaksuga	Müüdüd käibemaksuta	Tasutud käibemaks
2014			
II KV	19 410,32	16 175,27	3 235,05
III KV	34 969,70	29 141,42	5 828,28
IV KV	46 036,68	38 363,90	7 672,78
KOKKU	100 416,70	83 680,58	16 736,12
2015			
I KV	42 011,83	35 009,86	7 001,97
II KV	58 537,68	48 781,40	9 756,28
III KV	43 000,50	35 833,75	7 166,75
IV KV	36 928,50	30 773,75	6 154,75
KOKKU	180 478,51	150 398,76	30 079,75
2016			
I KV	33 083,33	27 569,44	5 513,89
II KV	54 273,16	45 227,63	9 045,53
III KV	31 261,53	26 051,28	5 210,26
IV KV	39 313,63	32 761,36	6 552,27
KOKKU	157 931,65	131 609,71	26 321,94
2017			
I KV	34 212,32	28 510,27	5 702,05
KOKKU	34 212,32	28 510,27	5 702,05
KOKKU	473 039,18	394 199,32	78 839,86

Allikas: Andmebaasi alusel autori koostatud

Järgmisena on leitud käibemaksukohustus juhul kui ettevõtte oleks saanud rakendada kasutatud kauba erikorda. Kahest direktiivis toodud meetodist, üldine ja alternatiivne, otsustas töö autor ettevõtte tegevusala arvesse võttes kasutada nendest just esimest. Andmebaasist saadud informatsiooni põhjal on leitud kasuminorm, mis on koos käibemaksuga. Maksubaasi leidmiseks on kasuminorm jagatud 1,2-ga ning tasutav käibemaks on saadud, kui maksubaas on omakorda korrutatud 20%-ga. Saadud tulemused on koondatud tabelisse 13.

Tabel 13. Ettevõtte käibemaksukohustus erikorda ning üldist meetodit rakendades (eurodes)

Periood	Kasumi- norm	Maksu- baas	Tasutav käibemaks
2014			
II KV	4 557,83	3 798,22	759,61
III KV	11 156,14	9 296,80	1 859,34
IV KV	18 431,42	15 359,63	3 071,79
KOKKU	34 145,39	28 454,65	5 690,74
2015			
I KV	20 238,08	16 865,05	3 373,03
II KV	38 787,87	32 323,34	6 464,53
III KV	28 812,67	24 010,58	4 802,09
IV KV	25 700,55	21 417,13	4 283,42
KOKKU	113 539,17	94 616,10	18 923,07
2016			
I KV	24 678,89	20 565,58	4 113,31
II KV	42 429,49	35 357,93	7 071,56
III KV	24 248,77	20 207,27	4 041,50
IV KV	31 295,34	26 079,47	5 215,87
KOKKU	122 652,49	102 210,25	20 442,24
2017			
I KV	26 694,18	22 245,03	4 449,15
KOKKU	26 694,18	22 245,03	4 449,15
KOKKU	297 031,23	247 526,03	49 505,20

Allikas: Andmebaasi alusel autori koostatud

Kokkuvõtvalt sai ettevõtte perioodil 01.04.2014 – 31.03.2017 müükidest kasumit 297 031,23 €, seega maksubaasiks on 247 526,03 €. Kui ettevõtte oleks saanud rakendada erikorda, siis valitud perioodi jooksul oleks ettevõtte maksukohustus olnud 49 505,20 €, mis on juba oodatult palju väiksem, kui tavareegleid kohaldades.

Kolmandana on kasutatud arvutusviisi, mille tõi kohtujurist välja lahendi C-471/15 analüüsis (Option of Advocate General Bot ... 2016). Meetodi rakendamine seisneb selles, et maksustatavaks väärtuseks on lubatud võtta pool müügihinnast. Tasutava käibemaksu leidmiseks on töö autor võtnud andmebaasist müügid koos käibemaksuga. Maksubaasi teadasaamiseks jaganud selle kahega ning saadud tulemuse korrutas 20%-ga, mille tulemusena sai teada selle meetodi rakendamise korral tasutava käibemaksusumma. Saadud tulemused on toodud tabelis 14.

Arvutuste tulemusel selgus, et ettevõtte on perioodil 01.04.2014 – 31.03.2017 müünud varuosi koos käibemaksuga 473 039,18 € eest, mis teeb maksubaasi suuruseks 236 519,59 € ning tasutavaks käibemaksuks 47 303,92 €. Võrreldes eelmises näites kasutatud üldise meetodiga, on 50% meetodit kasutades kohustus isegi 2201,28 € võrra väiksem.

Tabel 14. Ettevõtte käibemaksukohustus 50% meetodit rakendades (eurodes)

Periood	Müüdnud käibemaksuga	Maksubaas	Tasutav käibemaks
2014			
II KV	19 410,32	9 705,16	1 941,03
III KV	34 969,70	17 484,85	3 496,97
IV KV	46 036,68	23 018,34	4 603,67
KOKKU	100 416,70	50 208,35	10 041,67
2015			
I KV	42 011,83	21 005,92	4 201,18
II KV	58 537,68	29 268,84	5 853,77
III KV	43 000,50	21 500,25	4 300,05
IV KV	36 928,50	18 464,25	3 692,85
KOKKU	180 478,51	90 239,26	18 047,85
2016			
I KV	33 083,33	16 541,67	3 308,33
II KV	54 273,16	27 136,58	5 427,32
III KV	31 261,53	15 630,77	3 126,15
IV KV	39 313,63	19 656,82	3 931,36
KOKKU	157 931,65	78 965,83	15 793,17
2017			
I KV	34 212,32	17 106,16	3 421,23
KOKKU	34 212,32	17 106,16	3 421,23
KOKKU	473 039,18	236 519,59	47 303,92

Allikas: Andmebaasi alusel autori koostatud

Selleks, et saada paremat ülevaadet ja võrdlusmomenti ettevõtte maksukohustusest iga kasutava meetodi korral, on töö autor eelnevalt saadud tulemused koondanud tabelisse, mis on toodud magistritöö lisas 10.

Analüüsidest saadud tulemusi, saab järeldada, et tulemus vastas ootustele ning ettevõtte maksukoormus on perioodil 01.04.2014 – 31.03.2017 olnud liiga suur. Kui ta oleks saanud rakendada erikorda ning oleks arvutuste aluseks valinud üldise meetodi, siis oleks tasutav käibemaks olnud 49 505,20 €, mis on 29 334,66 € võrra väiksem tegelikult tasutud käibemaksust. Kui ettevõtte oleks rakendanud 50% korda, siis oleks tasutav käibemaks olnud

47 303,92 € ehk 31 535,95 € väiksem sellest, mille ta on Maksu- ja Tolliametile vaadeldaval perioodil tasunud ning 2201,29 € rohkem kui üldist reeglit kasutades. Seega võib järeldada, et kuigi erikorra kasutamine toob kindlasti kaasa mõnevõrra suurenenud kulutused ja halduskoormuse, siis tasub see tõenäoliselt ära.

Töös uuritud ettevõtte puhul on positiivne see, et nad ei pea hakkama uuele tarkvarale mõtlema, kuna nende kasutuses olev programm võimaldab ostetud kasutatud sõiduautosid sisse kanda väga detailselt. Algselt sisestatakse küll sõiduauto ostuhind tervikuna, kuid kui tema varuosi müüma hakatakse, siis lisatakse igale osale tema müügihind. Nii on võimalik välja arvutada kasuminorm mingi kindla sõiduauto kohta. Kui on vaja koostada ostu- või müügiregister, siis on vaja sisestada vajaminevad parameetrid.

Kui võrrelda omavahel üldise reegli ja 50% korra rakendamist, siis on ka selles osas näha teatavat erinevust. Kui vaadata 2014. aastat, on üldist reeglit kasutades tasutavaks käibemaksuks saadud 5690,74 €, kuid 50% korda rakendades oleks see olnud peaaegu kaks korda suurem ehk 10 041,67 €. Samas on 2016. aastal olukord vastupidine, mil üldise reegli kohaselt on tasutav käibemaks 20 442,24 € ning 50% korda rakendades 15 793,17 €. Kui algandmed on samad, siis millest tuleb selline erinevus? Kui esimese meetodi korral on olemas maksukohustus sellest, kui suur on müügi- ja ostuhinna vahe, siis teisel juhul on olemas see ainult müügihinna vahel. Mis tähendab, et kui müügi- ja ostuhinna vahe on väike, oleks otstarbekas rakendada maksukohustuse leidmiseks üldist reeglit. Kui aga kasuminorm suureneb, siis teatud hetkest alates võib ettevõttele olla isegi soodsam rakendada isegi 50% meetodit. Selline vaheldumisi kasutamine siiski lubatud ei ole ning kui mingil hetkel arvestusviisi muuta, siis peaks seda tõenäoliselt tegema ka tagasiulatuvalt. Töö autor on välja arvanud piiri, mida ületades on ettevõttel kasulikum maksukohustust arvesse võttes kasutada 50% meetodit. Nimelt, kui müügihind on 2,5 korda suurem ostuhinnast, on tasutav käibemaks mõlema meetodi korral sama. Kui müügihind on 0 – 2,49 korda suurem ostuhinnast, siis väiksema maksukoormuse toob kaasa üldise reegli rakendamine. Kui aga müügihind on juba 2,51 korda suurem, siis on ettevõttele kasulikum 50% meetodi rakendamine.

Oletame, et kauba ostuhind on 1000 €. Edasi on leitud käibemaksukohustus mõlema meetodi korral, kui müügihind on a) 2,49 korda; b) 2,5 korda ja c) 2,51 korda suurem ostuhinnast.

Arvutuskäigud ja tulemused:

a) Müügihind on 2,49 korda kõrgem ostuhinnast ehk $1000 \times 2,49 = 2490 \text{ €}$

- Rakendades üldist meetodit
 - Kasuminorm: $2490 - 1000 = 1490 \text{ €}$
 - Maksubaas: $1490 / 1,2 = 1242 \text{ €}$
 - Tasutav käibemaks: $1242 \times 0,2 = 248 \text{ €}$
- 50% meetod
 - Maksubaas: $2490 / 2 = 1245 \text{ €}$
 - Tasutav käibemaks: $1245 \times 0,2 = 249 \text{ €}$

b) Müügihind on 2,50 korda kõrgem ostuhinnast ehk $1000 \times 2,50 = 2500 \text{ €}$

- Rakendades üldist meetodit
 - Kasuminorm: $2500 - 1000 = 1500 \text{ €}$
 - Maksubaas: $1500 / 1,2 = 1250 \text{ €}$
 - Tasutav käibemaks: $1250 \times 0,2 = 250 \text{ €}$
- 50% meetod
 - Maksubaas: $2500 / 2 = 1250 \text{ €}$
 - Tasutav käibemaks: $1250 \times 0,2 = 250 \text{ €}$

c) Müügihind on 2,51 korda kõrgem ostuhinnast ehk $1000 \times 2,51 = 2510 \text{ €}$

- Rakendades üldist meetodit
 - Kasuminorm: $2510 - 1000 = 1510 \text{ €}$
 - Maksubaas: $1510 / 1,2 = 1258 \text{ €}$
 - Tasutav käibemaks: $1258 \times 0,2 = 252 \text{ €}$
- 50% meetod
 - Maksubaas: $2510 / 2 = 1255 \text{ €}$
 - Tasutav käibemaks: $1255 \times 0,2 = 251 \text{ €}$

Ülaltoodud arvutuste põhjal on näha, et kui müügihind on ostuhinnast kuni 2,49 korda suurem, siis ettevõttel on üldise meetodi rakendamisel tasutav käibemaks väiksem kui 50%

meetodi korral. Esimesel juhul on see 248 € ning teisel 249 €. Kui lisada ostuhinnale juurde 250%, siis ei ole vahet, millist meetodit rakendada, kuna maksukohustus on mõlema variandiga sama ehk 250 €. Kui müügihinnale lisada juba rohkem kui 250% (näites oli see 2,51 ostuhinda ehk lisatud 251%), siis on olukord vastupidine. Esimesena toodud situatsioonis ehk 50% meetodi rakendamise korral on tasutav käibemaks väiksem kui üldise meetodi korral. Esimesel juhul on see 252 € ning teisel juhul 251 €.

Kui ettevõtte otsustakski kasutada üldist meetodit, siis tõenäoliselt ei hakataks kehtestama piirangut, et sõiduauto pealt saadav kasuminorm ei tohiks olla suurem kui 250%. Selline arvestusmeetodite vahel laveerimine ei ole lubatud. Kui ettevõtte soovib siiski mingil hetkel hakata rakendama mõnda teist meetodit, siis ta võib seda teha, aga see on suhteliselt mahukas töö, kuna tõenäoliselt tuleks ümber arvestada ka eelnevad perioodid. Lihtsam on jääda ühele valitud meetodile kindlaks ning rakendada seda võimalikult hästi ja efektiivselt.

Magistritöö autor ei saa üheselt väita, millise meetodi kasutamine on ettevõttele kõige soodsam, kuna see oleneb mitmest tegurist. Ettevõtte peab esmalt ise analüüsima, kas tal on piisaval hulgal kaupu, mille korral erikorda rakendada saab. Kui taoliste kaupade hulk on suur, siis oma kulude optimeerimist silmas pidades võiks tõesti lisaks tavakorrale pidada ka erikorda. Tegelikult on võimalik eelnevate perioodide tehingute põhjal välja arvutada suurusjärk, kui palju ettevõtte käibemaksu hakkaks vähem maksma. Analüüsi käigus tuleb kindlasti arvestada esialgsete kaasnevate lisakuludega nagu suurenev töömaht ja ajakulu, selle tõttu palgakulude tõus. Kui igapäevaselt kasutatav raamatupidamisprogramm ei võimalda pidada registreid, mida on erikorra rakendamisel vaja, siis peab arvestama ka uue tarkvara hankimisega.

KOKKUVÕTE

Tavakorras maksustatakse Eestis kaupade ja teenuste müük 20% käibemaksuga. Käibemaksu tasujateks on tarbijad, selle arvestajad ja kogujad aga käibemaksukohustuslasest ettevõtjad.

Teatud tingimustel ja juhtudel on võimalik rakendada ka erikorda. Näiteks ettevõtjatel, kes tegelevad kasutatud kaupade ostu ja müügiga, on õigus rakendada tavakorrast erinevat erikorda, mille põhimõte seisneb selles, et ei maksustata kogu müügikäivet, vaid müügi- ja ostuhinna vahet, mis on eelnevalt 1,2-ga läbi jagatud. Vastavalt KMS § 41 lg 2 on kasutatud kaup „vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, välja arvatud originaalkunsteios, kollektsiooni- ja antiikese, väärismetall ja vääriskivi“ (KMS).

Erikorra kasutamisel on oluliseks punktiks see, kellelt on edasimüüdav kaup soetatud. Selleks peab olema (KMS):

- 4) Eesti või teise Euroopa Liidu liikmesriigi mittemaksukohustuslasest isik;
- 5) Eesti või teise Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslane, kes pole kauba müümisel hinnale käibemaksu lisanud ning kes pole selle kauba ostmisel sisendkäibemaksu maha arvanud;
- 6) Eesti või teise Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslane, kes järgib kasutatud kauba käibemaksuga maksustamise erikorda.

Eestis tegutsevate autolammutuste klientideks on sageli eraisikud, kes soovivad enda sõiduautost loobuda, kuna too pole enam töökorras ning remontimine ei tasu end ära. Autolammutused tegelevad taoliste sõiduautode utiliseerimisega ning kui võimalik, siis ka nendelt võetud varuosade müümisega. Kuna eraisikud pole maksukohustuslased, siis nendega tehtud tehingutelt ei ole võimalik käibemaksu tagasi arvestada. Sellises olukorras oleks õigustatud kasutatud kauba erikorra rakendamine, kus käibemaks lisatakse summale, mis saadakse, kui müügi- ja ostuhinna vahe jagada 1,2-ga. Autolammutused on aga probleemi ees, kuna Maksu- ja Tolliamet on seisukohal, et eraisikutelt soetatud kasutatud sõiduautode

varuosad ei liigitu kasutatud kauba definitsiooni alla, mistõttu ei tohi nad erikorda rakendada. Varuosa müümisel peavad nad käibemaksu juurde lisama, mis tähendab sisuliselt seda, et ostjate tasutavas hinnas on käibemaksu kaks korda, mis põhjustab aga selle kumuleerumist ning moonutab konkurentsitingimusi, võrreldes liikmesriikidega, kus taolisel juhul on erikorra rakendamine lubatud.

Euroopa Kohus tegi 18. jaanuaril 2017 otsuse, milles märgiti, et eraisikutelt soetatud kasutuselt kõrvaldatud sõidukitelt pärit varuosad kujutavad endast kasutatud kaupu, mistõttu on maksukohustuslikul edasimüüjal selliste osade tarnimisel õigus rakendada erikorda (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017). Kuna Euroopa Kohtu otsused on üks osa Euroopa Liidu õigusest, siis peaks selle kohtuotsuse tõttu ka Eesti autolammutustel olema õigus rakendada taoliste tehingute korral erikorda. Käesoleva magistritöö autor esitas Maksu- ja Tolliametile järelepärimise, milles andis teada eelnevalt mainitud lahendist ning soovis teada, kas nende seisukoht selle tõttu muutub.

Käesoleva magistritöö eesmärk oli välja selgitada erikorra rakendamise tingimused, arvutusmeetodid, teiste liikmesriikide kohtute ja maksuhaldurite seisukohad kasutatud sõiduautode varuosade edasimüügil erikorra kohta ning tuua välja maksukoormuse erinevus tava- ja erikorra puhul.

Käesoleva magistritöö teises peatükis on välja toodud erikorra rakendamise tingimused, meetodid ja näited selle kohta, kuidas vastavalt arvestusmeetodi valikule ettevõtte enda maksukohustuse leida saab. Selgus, et ettevõtte, kes soovib erikorda kohaldada, peab olema ise piisavalt kindel, et tal on see õigus, vastasel korral võivad sellele järgneda negatiivsed tagajärjed. Näiteks võib maksuhaldur tagantjärele arvestada talle täiendava maksukohustuse. Lisaks selgus kohtulahendite uurimisel, et alati ei pruugi ettevõtjad olla need, kes on valesti käitunud. Ebakõlasid võib tekkida ka selle tõttu, et liikmesriik pole siseriiklikke õigusakte, millest juhinduvad maksuhaldurid, direktiiviga kooskõlla viinud. Seetõttu on tekkinud olukordi, kus ettevõtetele on antud ekslikku informatsiooni ning see on põhjustanud ebaõiget maksustamist.

Töö autori järelepärimise peale tuli Maksu- ja Tolliametilt vastus, milles nad andsid teada, et nad konsulteerisid Rahandusministeeriumiga ning tõdesid, et peavad oma varasemaid seisukohti antud teemal muutma. Seetõttu võib järeldada, et Eestis tegutsevad autolammutused võivad edaspidi kasutada eraisikutelt soetatud kasutatud sõiduautode varuosade müümisel rakendada erikorda. Kolmandas peatükis on uuritud ühe Eesti

autolammutuse näitel, milline oli tema maksukohustus tavareegleid kasutades ning võrdlusena on toodud tulemus, kui oleks olnud õigus rakendada nende kaupade edasimüügil erikorda. Autori valitud arvutusmeetoditeks osutusid üldine ehk põhiline ning 50% meetod. Nendest esimesel juhul on oluline müümise aeg. Kasuminorm leitakse iga kauba kohta individuaalselt, lahutades müügihinnast ostuhinna ning maksubaasi saamiseks jagatakse saadud tulemus 1,2-ga. Teisel juhul on lubatud maksubaasiks võtta pool müügihinnast.

Arvutuste tulemusel selgus, et tavareegleid kasutades on ettevõtte perioodil 01.04.2014 – 31.03.2017 tasunud 78 839,86 € käibemaksu. Kui ta oleks saanud rakendada erikorda ning valinud arvestuseks üldise reegli, siis oleks tema kohustus olnud tasuda 49 505,20 €, mis on tavakorra rakendamisest 29 334,66 € vähem. See on päris arvestatav summa. Kui oleks aga rakendatud 50% meetodit, siis oleks maksukohustuseks olnud 47 303,92 €, mis on 31 535,95 € vähem, kui tavakorraga ning 2201,29 € rohkem kui üldist reeglit kasutades.

Kui võrrelda arvutustes kasutatud erikorra meetodeid omavahel, siis selgus, et kui müügitehingutelt saadav kasuminorm on väike, on ettevõttele kasulik rakendada üldist meetodit. Kui kasuminorm kasvab, siis teatud punktist alates toob ettevõttele väiksema maksukoormuse 50% meetodi rakendamine. Arvutuste tulemusel selgitas magistritöö autor välja, et kui müügihind on kuni 2,5 korda suurem ostuhinnast, siis üldise reegli kohaldamine on soodsam. Kui aga müügihind on ostuhinnaga võrreldes vähemalt 2,51 korda suurem, siis toob väiksema maksukohustuse 50% meetodi rakendamine.

Kokkuvõtteks võib öelda, et töös püstitatud eesmärk sai täidetud. Eesti autolammutustel on olnud liiga suur maksukoormus ning nad oleksid pidanud saama rakendada erikorda eraisikutelt soetatud sõiduautode varuosade müümisel. Positiivne on see, et Maksu- ja Tolliamet on oma seisukohti antud teemal muutnud ning edaspidi ei toimu käibemaksu kumuleerumist ega konkurentsi moonutamist. Kuna erikorra rakendamine, olenemata valitud meetodist, vähendab oluliselt ettevõtte maksukoormust, siis töö autor on arvamusel, et seda võimalust tasuks kindlasti kasutada ja võimalusel parandada ka kolme eelneva aasta deklaratsioone.

SUMMARY

Normally, the sale of goods and services in Estonia is taxed with 20% value-added tax (VAT). VAT is paid by consumers, VAT registered companies only calculate and collect it.

In some circumstances it is possible to use special schemes. For example, companies that buy and sell second-hand goods have an option to use a special margin scheme where only the difference between sale price and purchase price, divided by 1.2, is taxed with VAT. Value-Added Tax Act subsection 41 (2) defines second-hand goods as movables that are suitable for further use as they are or after repair, except original works of art, collectors' items or antiques, and precious metals or stones (KMS).

The most important parameter for using the special margin scheme is the person who sold the goods to the reseller. To use the margin scheme, the supplier has to be one of the following (KMS):

- 1) Non-taxable person of Estonia or another European Union member state;
- 2) Taxable person of Estonia or another European Union member state who did not add VAT to the price of goods and who could not deduct input VAT when acquiring the goods;
- 3) Taxable person of Estonia or another European Union member state who uses a special VAT scheme during resale of second-hand goods, original works of art, collectors' items or antiques.

A significant number of vehicle salvage yard customers in Estonia are private persons who wish to sell their vehicles due to technical problems or accident damages that are too expensive to fix. Salvage yards dismantle the vehicles in accordance with the laws and if possible, resell their second-hand parts. As private persons are non-taxable persons, it is not possible to deduct input VAT of transactions with them. In these circumstances, it would be justified to use the special VAT margin scheme where only the difference between sale and purchase price is taxed. Salvage yards cannot use the VAT margin scheme because Estonian

Tax and Customs Board does not allow to categorise parts from dismantled vehicles as second-hands goods. Resellers still have to add VAT to their sale price, therefore the price paid by the customers has VAT added twice. Cumulation of VAT interferes with competition and gives Estonian salvage yards a disadvantage compared with competition from countries that allow the margin scheme for parts from dismantled vehicles.

On 18 January 2017 European Court of Justice made a judgment where it is stated that spare parts removed from end-of-life vehicles are considered second-hand goods that are allowed to be resold under the VAT margin scheme if the vehicle was purchased from a private person (Sjelle Autogenbrug I/S ... 2017). European Court of Justice interpretations are a part of European Union law, therefore Estonian salvage yards should also be allowed to use the VAT margin scheme for similar transactions. The author of this thesis sent an inquiry to Estonian Tax and Customs Board (see Appendix 6) where they were notified of the aforementioned ruling and asked if their position on this matter has changed.

The objectives of this master's thesis were to identify the conditions of using the special VAT margin scheme, calculation methods, positions of courts and tax authorities of other countries regarding the use of VAT margin scheme on the resale of spare parts from dismantled vehicles, and show tax differences between using and not using the margin scheme.

The second chapter contains the conditions and methods of using the VAT margin scheme, and examples to calculate the tax when using different methods. It turns out that the company that wants to use the margin scheme must be certain that it has the right to do so, otherwise negative consequences like posterior taxing may happen. Different court cases showed that sometimes the ones who misunderstand the regulations are local tax authorities themselves. This may happen when the country has not made changes to their own regulations in compliance with directives, and the local tax authority has given erroneous information to companies that has resulted in unfair taxing.

Estonian Tax and Customs Board reply to the author's inquiry stated that after consulting with the Ministry of Finance, they had to change their position on the subject. Therefore the salvage yards in Estonia may use the VAT margin scheme for the sale of spare parts from dismantled vehicles. The third chapter of this thesis uses an Estonian salvage yard as an example to show the difference in taxes that the company has paid using regular rules, and what it would have paid if it could use the VAT margin scheme. The margin scheme

methods that were chosen were the basic and the 50% method. When using the first method, date of the transaction is important. The profit margin is found for each of the goods individually, subtracting purchase price from the sale price and dividing the answer by 1.2 to find the tax base. The second method allows to use half of the sale price as tax base.

Using these calculations, it was found that the company has paid 78,839.86 € VAT during the period of 1 April 2014 to 31 March 2017. If the company could have and had used the margin scheme and basic method, the tax sum would have been only 49,505.20 € that is 29,334.66 € less than the actual VAT paid. If the company had used the 50% method, the tax would have been 47,303.92 € that is 31,535.95 € than the actual tax paid, and 2,201.29 € less than with basic method.

After analyzing and comparing the results of calculations with different methods, it can be concluded that if the profit margin is low, it is better for the company to use the basic method. If the profit margin rises above a certain threshold, the 50% method results in less tax to be paid. After calculations, the author of this thesis found that the threshold is when the sale price is 2.5 times higher than the purchase price – if the profit margin is lower, it is better to use the basic method; if it is higher, using the 50% method results in lower tax.

The objectives of this thesis were achieved. To sum up, it can be said that Estonian vehicle salvage yards have been taxed higher than they should have, and they should have been allowed to use the VAT margin scheme when selling spare parts from dismantled vehicles that were purchased from private persons. Fortunately, Estonian Tax and Customs Board has changed their position on that case, therefore the cumulation of VAT and hindering the competition has stopped. As the use of VAT margin scheme, regardless of the chosen method, reduces the tax the company has to pay, the author of this thesis recommends using it and, if possible, revise the tax declarations of the last three years.

VIIDATUD ALLIKAD

Appeals and Enforcement Management Directorate, Varna vs Auto Nikolovi in case C-203/10. 3 March 2011.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0203>
(29.04.2017)

ATA Finance. The profit margin scheme also for parts removed from end-of-life vehicles. (27.01.2017)

<http://www.atafinance.pl/en/publications/january-2017/the-profit-margin-scheme-also-for-parts-removed-from-end-of-life-vehicles,p1194395953> (07.05.2017)

Autolammutuste Liit. Eesmärgid ja põhiülesanded.

<http://www.elv.ee/organisatsioon> (29.04.2017)

Autolammutuste Liit. Koostööpartnerid.

<http://www.elv.ee/koostoopartnerid> (29.04.2017)

Autolammutuste Liit. Tegevusalad.

<http://www.elv.ee/Tegevusalad> (29.04.2017)

Autolammutuste Liit. Tunnustatud Autolammutus.

<http://www.elv.ee/tunnustatud> (29.04.2017)

Autori 27.03.2017 saadetud järelepärimine Maksu- ja Tolliametile. Isiklik elektronposti kiri.

Autori 03.04.2017 saadetud järelepärimine Euroopa Liidu maksuhalduritele. Isiklik elektronposti kiri.

Bawaria Motors vs Minister Finansów in case C-160/11. 19 July 2012.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62011CJ0160>
(29.04.2017)

Consumption tax trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and administration issues.

<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2316351e.pdf?expires=1493899101&id=id&accname=oid013565&checksum=37EE4A4E61A58C76EB5BAB1B230670AF> (15.04.2017)

- Council Directive 2006/112/EC, 28 November 2006 on the common system of value added tax. – Official Journal of the European Union. 11.12.2006.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>
(22.04.2017)
- Eesti Vabariigi korraldus 4. veebruarist 1992. a. nr 69-k
<https://www.riigiteataja.ee/akt/24253> (16.05.2017)
- Elling, T. (2014). Käibemaks. Tallinn: KMS OÜ.
- Euroopa Liidu Infokeskus. Seadusandlus.
<http://elik.nlib.ee/seadusandlus/> (29.04.2017)
- Euroopa Liidu poliitika lahtiseletatuna. Kuidas Euroopa Liit toimib. (2014)
<http://www.digar.ee/arhiiv/et/download/119968> (04.05.2017)
- Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon. - Euroopa Liidu Teataja. 7. juuni 2016.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2016:202:FULL&from=ET> (15.04.2017)
- HM Revenue & Customs. VAT Notice 718: the Margin Scheme and global accounting.
<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-718-the-vat-margin-scheme-and-global-accounting/vat-notice-718-the-vat-margin-scheme-and-global-accounting>
(07.05.2017)
- Huberg, M. (2012). Kohtupraktikat kasutatud kauba edasimüügi erikorra kohta.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1394>
(15.04.2017)
- Irish Tax and Customs. Margin Scheme – Second-Hand Goods.
<http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/margin-scheme-second-hand-goods.html>
(07.05.2017)
- Jyske Finans A/S vs Skatteministeriet in case C-280/04. 8 December 2005.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0280>
(15.04.2017)
- KPMG LLP. VAT: Sjelle Autogenbrug (C-471/15) Advocate General Opinion
(30.09.2016)
<https://home.kpmg.com/uk/en/home/insights/2016/09/tmd-vat-sjelle-autogenbrug-c-471-15-advocate-general-opinion.html> (07.05.2017)
- Kuusik, G. (2006) Mootorsõidukid, nende võõrandamine ja soetamine kasutatult ning uena.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=486>
(15.04.2017)

- Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. 01. jaanuar 2017.
http://www.fin.ee/public/UUED_Pildid/Pressiteated/KMS_kommentaariid_kodulehel_01.01.2017.doc (30.04.2017)
- Käibemaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 10. detsembril 2003. a – RT I 2003, 82, 554; RT I, 24.12.2016, 15.
- Lehis, L. (2012). Maksuõigus. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Kirjastus Juura.
- Lehis, L. (2015). Eesti maksuseaduste kommentaarid 2015. Tartu: Casus Tax Services OÜ.
- Maksukorralduse seadus¹. Vastu võetud Riigikogus 20. veebruaril 2002. a – RT I 2002, 26, 150; RT I, 31.03.2017, 3.
- Maksu- ja Tolliamet. Arved. Arvetele märgitavad viited.
<https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/arved> (29.04.2017)
- Maksu- ja Tolliameti 11.04.2017 vastus autori järelpärimisele. Isiklik elektronposti kiri.
- MTÜ ELV 11.02.2014 kiri Rahandusministeeriumile.
- Negrutiu, M., Calotă, T-O. (2013). Study on the accounting and tax scheme of second-hand goods such as cars. - *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, Special Issue December 2013, pp 274 - 295.
http://www.scientificpapers.org/wp-content/files/JKMEIT_Special_Issue_December_2013_full.pdf (09.04.2017)
- Opinion of Advocate General Bot in case C-471/15. 22 September 2016.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62015CC0471> (29.04.2017)
- Opinion of Advocate General Mazák in case C-160/11. 24 May 2012.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62011CC0160> (29.04.2017)
- OÜ Sirden Auto kaebus Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 30.04.2009 maksuotsuse nr 12-5/58 tühistamiseks nr 3-09-1177. Tallinna Ringkonnakohus. 25. jaanuar 2012. a.
<https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=110046050> (08.04.2017)
- Pulk, S. (2001). Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn : Juura.
- Rahandusministeeriumi 28.02.2014. a kiri nr 5-1/2010.

- Republique Francaise. Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques Impôts.
Direction générale des finances publiques. 06.05.2015.
<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/ext/pdf/createPdfWithAnnexePermalien/BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.pdf?doc=1280-PGP&identifiant=BOI-TVA-SECT-90-20-20150506> (01.05.2017)
- Rootsi maksuhalduri 02.05.2017 vastus järelepärimisele. Isiklik elektronposti kiri.
- Sjelle Autogenbrug I/S vs Skatteministeriet in case C-471/15. 18 January 2017.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CJ0471>
(29.04.2017)
- Tammert, P. (2005). Maksundus. 3. ümbertöötatud trükk. Tallinn: OÜ Aimwell.
- Terra, B. J. M., Wattel, P. J. (2006). Euroopa maksuõigus. Tallinn: Europrint.
- Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. märtsil 2002. a – RT I 2002, 35, 216; RT I, 12.03.2015, 106.
- Tyc, V. (2008). Harmonization of indirect taxes in the European Union. - International Journal of Law and Management, Vol. 50 Issue: 2, pp 87 – 92.
<http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/17542430810862342>
(05.04.2017)
- Ulmre, Ain. Maksu- ja Tolliameti konsultant. 11.04.2017 vastus töö autori järelepärimisele (elektronposti kiri).
- Umsatzsteuergesetz (UstG). Ausfertigungsdatum 26.11.1979. Zuletzt geändert durch Art. 15 G v. 10.3.2017 I 420.
https://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustg_1980/gesamt.pdf (12.05.2017)

LISAD

Lisa 1. Kahe meetodi kasuminormi, maksubaasi ja tasutava käibemaksu võrdlus (eurodes)

Periood	Kasuminorm (koos käibemaksuga)		Maksubaas		Tasutav käibemaks	
	üldine	alternatiivne	üldine	alternatiivne	üldine	alternatiivne
I KV	2 500	-4 500	2 083	-3 750	417	-
II KV	6 000	13 000	5 000	10 833	1 000	1 417
III KV	2 000	1 000	1 667	833	333	167
IV KV	2 500	3 500	2 083	2 917	417	583
Kokku	13 000	13 000	10 833	10 833	2 167	2 167

Allikas: Autori koostatud arvutuste alusel

Lisa 2. Saksamaa ettevõtte koostatud arve (näidis)

Kfz-Fachbetrieb, Auto- und Reifenhandel



Gesellschaft m.b.H.
Hauptstraße 75
8063 EGGERSDORF
Tel. + Fax 0 31 17 / 28 50

Seidl GesmbH, Schubertgasse 1 8200 Gleisdorf

Lieferdatum: 26.02.2016

Marke:

Seite: 1

Datum: 26.02.2016

Rechnung Nr. 16057

Pos.	Menge	Eht.	Artikel / Bezeichnung / Text	Preis	Gesamt	SC
1	1.000	KFZ	VW Sharan 2.0TDi DSG gebraucht Fgst.Nr.: VVVWZZZ7NZE008346 Farbe: braun Km-Stand: 178.500 Erstzulassung: 16.09.2013 lt. Kaufvertrag vom 26.02.2016 Export nach Estland Kaufpreis ohne NOVA u. ohne MWSt Das Fahrzeug wird unverzüglich nach Estland überstellt.	EUR 15.000,00	EUR 15.000,00	2

Autohaus
Franz **SEIDL**
3200 Gleisdorf • 8063 Eggersdorf
www.autoseidl.at
FN 63798x

Summe / Übertrag	EUR 15.000,00
USt.	EUR 0,00
Rechnungsbetrag	EUR 15.000,00

	Nettowert EUR	USt. EUR
20.0%	0,00	0,00
0.0%	15.000,00	0,00

Bei Auslieferung fällig !

Zahlungskondition: Zahlbar bei Rechnungserhalt ohne jeden Abzug.

Bankverbindung: Sparkasse Gleisdorf BLZ 20815 Kto 11700024067. IBAN: AT842081511700024067 BIC: STSPAT2GXXX
Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Gleisdorf. FBNr: FN 63798x UID-Nr. ATU30446309. Firmensitz: 8200 Gleisdorf Jungberg 35

Lisa 3. MTÜ ELV pöördumine Rahandusministeeriumi poole

Kasutatud autode ja autoosade müügi käibemaks

MTÜ ELV (registrikood 80168050) palub selgitada kasutatud kaupade müügi erikorra rakendamisele tekkinud segadust.

Autolammutustöökojad ostavad vanu autosid ja müüvad nende lammutusel tekkinud autoosad ning meie arvates tuleks ka nende autoosade edasimüügil rakendada Käibemaksuseaduse (KMS) § 41 toodud erikorda.

KMS § 41 sätestab kasutatud kauba edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra ning selle korra lg 1 sätestab järgmist: „(1) Maksukohustuslane, kes soetab kasutatud kauba, originaalkunsteose või kolleksiooni- ja antiikeseme edasimüügi tarbeks ning ei kasuta nimetatud kaupa, võib edasimüügil järgida käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda, kui ta on soetanud selle kauba:

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

KMS § 41 lg 3 kohaselt kasutatud kauba edasimüügi korral on käibe maksustatav väärtus kauba müügi- ja ostuhinna vahe, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra.

Käesoleva aasta juunis tegime Maksu- ja Tolliametile (edaspidi EMTA) emaili teel järelepärimise kasutatud autode lammutamisel tekkivate autoosade müügi käibemaksuga maksustamise küsimuses ja sellele vastas 4.06.2013 EMTA töötaja Tajo Kadajas järgmiselt: „Kuna KMS § 41 lg 2 kohaselt on kasutatud kaup kasutuses olnud vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, ei ole tervena sisseostetud auto varuosadena edasimüügi puhul tegemist enam sellesama kasutatud kaubaga olemasoleval kujul, mistõttu varuosadena edasimüügi maksustamisel tuleb kasutada tavakorda. Kui Te aga ostate kohe alguses eraldi sisse KMS § 41 lõike 1 punktide 1 kuni 3 nõuetele vastavaid kasutatud autoosi (mootor jne), siis nende olemasoleval kujul edasimüügi võib maksustada KMS § 41 kohaselt.,,

Meie arvates EMTA selgitus tekitab käibemaksu kumuleerumise, mis on vastuolus käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu põhiprintsiipidega.

NÕUKOGU DIREKTIIV 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, on sissejuhatavas osas, kus selgitatakse direktiivi eesmärki ja põhimõtteid, lõikes 51 märgitud järgmist: „(51). Topeltnmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimiseks tuleb vastu võtta kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kolleksiooniesemete suhtes kohaldatav ühenduse maksustamise kord.“

Seega kehtiv käibemaksu direktiiv 2006/112 (edaspidi Direktiiv) märgib selgelt, et kasutatud kaupade müügi erikord on kehtestatud eesmärgiga vältida topeltnmaksustamist.

Kasutatud kaupade maksustamist käsitlevad Direktiivi artiklid 311 – 332.

Direktiivi artikkel 311 punkt 1 alapunkt 1 märgib, et kasutatud kaup on materiaalne vallasasi, mis võib edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud

Lisa 3 järg

kunstiteosed, kollektiooni- ja antiikesemed ning liikmesriikide määratletud väärismetallid ja –kivid.

Direktiivi artikkel 318 punktid 1 ja 3 märgib liikmesriikide õigust teatud juhtudel ette näha maksustatava väärtuse määramise korra, kuid punkt 3 rõhutab eriti, et lõikes 1 nimetatud maksukohustuslikud edasimüüjad ei saaks põhjendamatu kasu ega kannaks põhjendamatu kahju.

Käibemaksu kumuleerumise vältimine, mis on lisandunud väärtuse maksu põhiprintsiip, on niivõrd oluline, et liikmesriik peab tagama olukorra, kus ei toimuks käibemaksu kumuleerumist ja et kasutatud kaupade müügi erikord ei tohi tekitada maksumaksjale põhjendamatu kahju ega põhjendamatu kasu. Selline kohustus tuleneb otseselt Direktiivist ja on liikmesriigile kohustuslik.

Kui kasutatud auto (KMS § 41 tähenduses kasutatud kaup) ostja müüb kasutatud auto erikorra alusel, siis on käibemaksu kumuleerumine välditud selle teel, et kasutatud auto edasimüügil maksustatakse käibemaksuga ainult müügihinnale juurdelisatud osa ehk ostu ja müügihinna vahe.

Kui sellesama kasutatud auto müük toimub osade kaupa, siis EMTA selgituse kohaselt tuleb autoosa müüa käibemaksuga, kuigi kasutatud auto soetuselt sisendkäibemaksu maha arvata ei saa, kuid soetatud kasutatud auto hinnas on juba käibemaks kumuleerunud, ning seda sisendkäibemaksuna maha ei ole arvatud ega lubatud arvata ja selle tulemusena tekib käibemaksu kumuleerumine.

Käibemaksu kumuleerumine on nii maksumaksjale kui tarbijale põhjendamatu kahju tekitamine, sest sellega rikutakse konkurentsi ja käibemaks hakkab ladestuma korduvalt kauba hinda ning on vastuolus Direktiivi põhimõttega.

Autode remontimisel kasutatakse palju kasutatud autodelt mahavõetud autoosaid, mida autolammutusfirmade poolt müüakse nii autoremondifirmadele kui ka vahetult tarbijatele. Kui kasutatud autolt mahavõetud autoosa müüakse käibemaksuga remondifirmale, siis ladestub käibemaks juba teist korda, sest kasutatud autolt endalt ei ole sisendkäibemaks maha arvatud ja remondifirma peab selle varuosa käibemaksuga maksustama remonditeenuse osutamise käigus. Kui kasutatud autolt mahavõetud osa müüakse käibemaksuga vahetult tarbijale, siis ladestub käibemaks samuti kaks korda, sest tarbija ei saa selle autoosa soetusel sisendkäibemaksu maha arvata. Praktikas võib sellisel juhul tekkida ka enam kui kahekordne sisendkäibemaksu kumuleerumine, kui isikud müüvad korduvalt edasi autode lammutamisel tekkinud autoosaid, mille puhul ostjal ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, aga järgmine müüja peab selle ikkagi maksustama käibemaksuga. Käibemaksu kumuleerumise vältimise vajadust on korduvalt rõhutanud nii Euroopa Kohus kui Riigikohus.

Riigikohus on 2007.a. lahendus nr 3-3-1-90-06 märkinud: „11. Riigikohus on oma varasemates lahendites korduvalt viidanud vajadusele vältida käibemaksu kumuleerumist, sest see moonutab konkurentsi ning on vastuolus ühetaolise maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtetega. Riigikohus on seisukohal, et ka käesolevas asjas on vajalik käibemaksuseadust tõlgendada selliselt, et kumulatsiooni ei tekiks.“

Riigikohus märkis 2013.a. lahendis 3-3-1-25-13 (NPG Investment OÜ) järgmist:

„24. /.../ Riigikohus jääb selle seisukoha juurde, sest vältida tuleb käibemaksu kumuleerumist.

25. Kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist on lubamatud, sest need moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist.“

Lisa 3 järg

Eelmärgitud Riigikohtu lahendis nr 3-3-1-90-06 käsitleti samuti autode soetusel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise küsimust. Selles lahendis oli tegemist juhtumiga, kus auto soetuse hetkel ei olnud soetaja registreeritud käibemaksukohustuslane ja sisendkäibemaks ei olnud soetuse hetkel mahaarvatav. Kuivõrd KMS ei näinud ette käibemaksu kumuleerumise vältimise korda, siis asus Riigikohus seisukohale, et käibemaksu kumuleerumise vältimiseks oli sobiv meetod sellise kauba (st. auto) müügi vabastamine käibemaksust.

Riigikohtu lahendi 3-3-1-90-06 punktis 13 märkis Riigikohus: „Kirjeldatud olukorras peab Riigikohus otsustama, milline eelpool viidatud kolmest kumulatsiooni vältimise võimalusest vastaks kõige enam käibemaksuseaduse ja kuuenda direktiivi mõttele ning käibemaksuõiguse üldpõhimõtetele. „

Seega Riigikohus rõhutas, et kuigi KMS ei näinud ette käibemaksu kumuleerumise vältimist, tuli igal juhul vältida käibemaksu kumuleerumist.

Ka praegusel hetkel on tekkinud olukord, kus EMTA selgituse kohaselt tekib käibemaksu kumuleerumine ning ei ole toodud mõistlikku lahendit ega viidet KMS sättele, kuidas vältida sellisel juhul käibemaksu kumuleerumist.

KMS § 16 lg 2 punkt 9 näeb ette käibemaksuvabastuse kaubale, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, välja arvatud juhul, kui kaup on soetatud enne soetaja maksukohustuslasena registreerimist või kui kauba soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud osaliselt. Riigikohtu lahendis 3-3-1-90-06 asus Riigikohus seisukohale, et maksuvabastus tagaks sellisel juhul käibemaksu neutraalsuse ja väldiks käibemaksu kumuleerumist.

Kuivõrd ka kasutatud auto soetusel ei ole sellise kauba soetusmaksumusse kuuluv sisendkäibemaks mahaarvatav isegi siis, kui see oleks müügiarvel eraldi välja toodud, sest KMS § 41 lg 4 kohaselt ei ole lubatud märkida väljastatavale arvele või muule müügidokumentidele kauba soetamisel tasutud ega § 41 lõike 3 alusel arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaksusummat ning § 41 lg 3 märgib, et kasutatud kauba edasimüügi korral on käibe maksustatav väärtus kauba müügi- ja ostuhinna vahe. Seega ka siis kui müüakse kasutatud kaupa osadena, tuleks tagada sellise kauba osadena müügi käibemaksuvabastus, sest sellise kauba ja kauba osa soetusmaksumusse kuulub käibemaks, mida ei ole olnud õigus maha arvata.

Samas KMS § 41 lg 3 märgib, et kasutatud kauba müügil tuleb maksustada kauba müügi- ja ostuhinna vahe.

Seega ka praegu on KMS ette näinud käibemaksu kumuleerumise, mis aga ei ole kooskõlas lisandunud väärtuse maksu põhimõttega ja on vastuolus Direktiivi põhimõtte ja eesmärgiga.

Soetatud kauba osadena müügi käibemaksust vabastust on käsitletud Riigikohus lahendis 3-3-1-14-08 (Ülenurme Investeeringud OÜ) punktis 13, kus on märgitud: „13. Seoses küsimusega sellest, kas kruntidena võõrandatud maa oli sama, mis soetati kahe kinnistuna, märgib kolleegium, et KMS § 46 lg 3 kohaldamisel pole oluline, kas maa sihtotstarve on muutunud ja kas vaidlusalune maa on jagatud väiksemateks kinnistuteks või kruntideks. Soetatud maatükk peab täielikult hõlmama omandatud ja võõrandatud kinnistu või kinnistud, kuid omandatud maatükk ja võõrandatud krunt võivad olla soetatud maatükist väiksemad. Kolleegium ei näe mõistlikku põhjust, miks eelnimetatud maksuvabastus ei peaks laienema

Lisa 3 järg

soetatud maatükist osa omandamise ja krundina võõrandamisele. „

Kuigi nimetatud Riigikohtu lahendis on tegemist kinnistute võõrandamisega, on see sarnane kasutatud auto müügiga, sest eelnimetatud Riigikohtu lahendis 3-3-1-14-08 toodud juhtumil soetati kaks kinnistut, mis hiljem jaotati kruntideks ning kruntidena maha müüdi ehk krundi müümisele ei müüdnud täpselt sama suurt kinnistut kui algselt osteti, kuid kokku müüdi kruntidena kahe kinnistu üldpinna piires ja ulatuses. Antud juhul asus Riigikohus seisukohale, et kuigi kaks kinnistut oli jaotatud kruntideks, ei näe kolleegium mõistlikku põhjust, miks eelnimetatud maksuvabastus ei peaks laienema soetatud maatükist osa omandamise ja krundina võõrandamisele, kui eraldi müüakse väiksemaid krunte, kuid need on kahe soetatud kinnistu pindala piires. Seega ka kasutatud auto soetusel, mille soetusel ei ole sisendkäibemaks mahaarvatav, tuleks tagada selle sama auto lammutusel tekkinud autoosade müügil käibemaksu vabastus, mis vastaks käibemaksu kumuleerumise vältimise põhimõttele. Samas saaks tagada piisavalt neutraalse käibemaksuga maksustamise korra ka siis, kui kasutatud auto lammutusel tekkinud autoosadele rakendada kasutatud kauba müügi erikorda.

Kuivõrd iga kasutatud auto soetamisel on selle soetusmaksumus täpselt teada, siis on sellise auto lammutusel tekkivate autoosade soetusmaksumus kindlaksmääratav selle auto soetusmaksumuse piires ning selliste autoosade edasimüügil KMS § 41 toodud erikorra rakendamine on tehniliselt lihtsalt teostatav.

Sellise korra sisseviimine ei oleks liiga keerukas, sest iga kasutatud kauba müügil määratakse nagunii kindlaks tema müügihind ning lisaks on vaja määrata iga lammutusel tekkinud autoosa või autosade kogumi soetusmaksumus sellesama auto soetusmaksumuse piires.

KMS § 41 lg 10 on sätestanud maksuarvestuse korra. KMS § 41 lg 10 sätestab, et maksukohustuslane on kohustatud pidama käesoleva paragrahvi lõikes 3 sätestatud maksustatava väärtuse arvestamise korda järgides eraldi arvestust võõrandatud kaupade soetamise ja võõrandamise kohta. Maksukohustuslasel peavad olema dokumendid, mis tõendavad kauba soetamist käesoleva paragrahvi lõikes 1 nimetatud isikult ning kauba vastavust käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud tingimustele.

Ka kinnisasjade soetusel tekib olukord, kus kinnistu koosneb ehitistest ja maast ning iga ehitis (st hoone ja rajatis) tuleb raamatupidamises eraldi arvele võtta ja maa tuleb eraldi arvele võtta, sest ehitisi tuleb eraldi amortiseerida, kuid maa ei kuulu amortiseerimisele ja näiteks ehitise olulise parenduse kriteerium on KMS § 16 lg 2 punktis 3 toodud selliselt, et ehitis või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Seega kinnistu soetusel tuleb eraldi määrata iga ehituse soetusmaksumus soetuse hetkel ning sellest soetusmaksumusest tuleb lähtuda parenduskulu suuruse määramisel (st. kas oli üle või alla 110% selle konkreetse ehitise soetusmaksumusest enne parendust).

Samasugust põhimõtet on võimalik rakendada ka kasutatud autode lammutusel tekkinud autoosade arvelevõtmisel ning nende autoosade edasimüügil saaks maksustada ostu ja müügihinna vahet kasutatud kauba maksustamise erikorra alusel vastavalt KMS §-le 41.

Soome käibemaksuseaduse (Arvonlisäverolaki) § 79 punktid a ja b on eeltoodud küsimuse lahendanud selliselt, et kasutatud kauba müügi erikorda rakendatakse ka siis, kui see kaup müüakse osadena, sest see tagab käibemaksu neutraalsuse.

Soome KMS § 79a on soomekeelse tekstina järgmine: ”§ 79a Kun verovelvollinen jälleenmyyjä myy verollista edelleenmyyntiä varten hankkimansa käytetyn tavarän

Lisa 3 järg

taikka taide-, keräily- tai antiikkiesineen, veron perusteena saadaan pitää voittomarginaalia ilman veron osuutta.

Tavara katsotaan hankitun edelleenmyyntiä varten myös silloin, kun se myydään osina. Verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan verovelvollista, joka liiketoiminnan muodossa ostaa tai maahantuo käytettyjä tavaroita taikka taide-, keräily- tai antiikkiesineitä edelleenmyyntiä varten. § 79b Käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan irtaimia esineitä, jotka ovat olleet käytössä ja jotka soveltuvat edelleen käytettäväksi sellaisinaan, korjauksen tai kunnostuksen jälkeen taikka osiin purettuina..”

Sama seaduse tekst inglise keeles: „Article 79 a When a dealer liable to tax sells second hand goods, works of art, collectors’ items or antiques, which he has acquired for the purpose of taxable resale, the profit margin, excluding tax, may be considered to be the taxable amount. Goods are considered to have been acquired for the purpose of resale also when they have been sold in parts. A dealer liable to tax means a person liable to tax who in the conduct of business purchases or imports second hand goods, works of art, collectors’ items or antiques for the purpose of resale. Article 79 b Second hand goods mean movable property, which has been in use and which is suitable for further use as it is, or after repair, restoration or disassembly.“

Seda sama põhimõtet on kommenteeritud ka Soome maksuameti kodulehel http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kayettyjen_tavaroiden_seka_taide_kerail (14300).

Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonnas on tööol nõunik, kes töötab EV alalises esinduses Brüsselis ja kellelt oleks võimalik küsida ka Euroopa Komisjoni spetsialistide arvamust autode lammutuse käigus tekkinud autoosade müügil kasutatud kauba müügi korra rakendamise võimaluse kohta vältimaks käibemaksu kumuleerumist või millised on nende arvates mõistlikud lahendused vältimaks sellises olukorras käibemaksu kumuleerumist. Samas tuleb arvestada, et Soome KMS näeb sellise korra ette, kus kasutatud kauba müügi korda rakendatakse ka siis, kui seda kaupa müüakse osadena.

Antud juhul on täiesti ilmne, et Eesti KMS ei anna selgeid reegleid kuidas oleks võimalik eeltoodud kasutatud autode lammutamisel tekkivate autoosade müügil vältida käibemaksu kumuleerumist ning EMTA selgitused ei anna võimalust seda kumuleerumist vältida.

Meie arvates oleks mõistlik, et Rahandusministeerium ja Maksu- ja Tolliamet annaks meile selle kohta kirjaliku selgituse, kus oleks toodud kord, mis näitab kuidas välditakse käibemaksu kumuleerumist soetatud kasutatud kauba müümisel selle kauba osadena. Selline selgitus võiks olla toodud ka Rahandusministeeriumi kodulehel avaldatavas KMS kommentaarides või Rahandusministeerium valmistaks ette vastavasisulise KMS muudatuse.

Lugupidamisega

Raivo Pertel

MTÜ ELV juhatuse esimees

Lisa 4. Rahandusministeeriumi vastus MTÜ ELV-le



Raivo Pertel
Autolammutuste Liit
info@elv.ee

Teie 11.02.2014
Meie 28.02.2014 nr 5-1/2010

Kasutatud autode ja autoosade käibe maksustamine

Austatud juhatause esimees

Käibemaksuseaduse § 41 sätestab kasutatud kauba edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra. Kasutatud kauba edasimüügil võib maksukohustuslane rakendada erikorda, kui edasimüüdiv kaup on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist. Nimetatud erikord on käibemaksuseaduses sätestatud arvestades Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 311–325. Erikord ei ole rakendatav, kui maksukohustuslane soetab kasutatud kauba ning võõrandab selle osadena. Autolammutustöökojad tegelevad romusõidukite kokkuostu ja käitlemisega. Romusõidukid ja romusõidukite lammutamisel tekkinud jäätmed on metallijäätmed jäätmeseaduse § 104 tähenduses, mis kuuluvad teisele maksukohustuslasele võõrandamisel käibemaksuseaduse § 41¹ alusel pöördmaksustamise erikorra kohaldamisalasse. Maksukohustuslasena registreerimata isikule romusõiduki edasimüük on käsitlevat kasutatud kauba edasimüügina ja seda on õigus maksustada käibemaksuseaduse § 41 alusel. Romusõidukite osade võõrandamine maksukohustuslasena registreerimata isikule maksustatakse tavakorras.

Kasutatud sõidukite osadena edasimüümise maksukäsitluse osas Euroopa Kohtu praktika puudub. Samas on Euroopa Kohus Bawaria Motors'i kohtuasjas C-160/11 märkinud, et Nõukogu direktiivi 2006/112 artiklit 314, mis loetleb selle erikorra kohaldamise juhud, tuleb tõlgendada täht-tähelt. Kohtu otsuse kohaselt ei ole õigust kasutatud kaupade edasimüüjal kohaldada kasuminormi maksustamise korda, kui ta on maksuvabalt soetanud edasimüügiks sõiduki teiselt maksukohustuslaselt, kellel oli sõiduki soetamisel osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kohus leidis, et see ei riiva neutraalse maksustamise põhimõtet.

Lugupidamisega

(allkirjastatud digitaalselt)
Veiko Tali
Kantsler

Sama: Maksu- ja Tolliamet

Aet Külasalu, aet.kulasalu@fin.ee, 611 3029

Lisa 5. Autori koostatud järelepärimine Euroopa Liidu liikmesriikide maksuametitele (isiklik kiri)

Hello!

My name is Mariana Taal and I am a master's student at Tallinn University of Technology Department of Economics and Finance writing a master's thesis about applying Council Directive 2006/112/EC special arrangements for taxable dealers (margin scheme), focusing especially on the sale and purchase of second-hand passenger cars and used car parts. I would like to get some comments on this matter that I could use in my thesis.

According to Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, 'second-hand goods' means movable tangible property that is suitable for further use as it is or after repair, other than works of art, collectors' items or antiques and other than precious metals or precious stones as defined by the Member States.

For Estonian car scrapyards, there has been a long-lasting problem that they have not been able to use the margin scheme when buying end-of-life vehicles for scrapping and selling their parts, due to the Estonian Tax Administration not allowing to categorise these parts as second-hand goods.

My questions to you would be as follows:

1) What is the view in your country on using the margin scheme with the sale of parts removed from end-of-life vehicles? If it is allowed, has it always been like that? Please elaborate.

2) Are you aware of the policies of allowing or not allowing the use of the profit margin scheme with the sale of parts removed from end-of-life vehicles in other European Union member countries (for example, Denmark)?

3) Are you aware of the Judgment of the European Court of Justice Third Chamber made on 18 January 2017 in Case C-471/15 (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CJ0471&from=EN>) between Sjelle Autogenburg I/S and Skatteministeriet (Danish Ministry of Taxation)? The Court decided that parts from end-of-life motor vehicles must be regarded as constituting 'second-hand goods' within the meaning of Article 311 (1) (1) of Directive 2006/112, therefore these parts are subject to the application of the profit margin scheme in accordance with Article 313(1) of Directive 2006/112. Do you have any comments about this court decision?

4) What were your official views about the use of the profit margin scheme with the sale of parts removed from end-of-life vehicles before the ruling in Case C-471/15? What are your official views about it after the ruling?

I hope you can find the time to answer my question as soon as possible.

Best regards,

Mariana Taal

Lisa 6. Rootsi vastus järelepärimisele

Comments on special arrangements for taxable dealers (margin scheme), focusing especially on the sale and purchase of second-hand passenger cars and used car parts.

1) What is the view in your country on using the margin scheme with the sale of parts removed from end-of-life vehicles? If it is allowed, has it always been like that? Please elaborate.

Profit Margin Taxation/Margin scheme (PMT)

One condition for using PMT is that the vendor does not charge VAT when the taxable person purchase the goods.

If trading in used cars and motorcycles and wish to use PMT, the taxable person must be able to prove the identity of the vendor. The person must also be able to prove that the vendor is either not a taxable person, or a taxable person entitled to apply PMT on the sale. The taxable person is also entitled to apply PMT on the sale of a passenger car that he has bought from a taxable person in this country who sold him the car without VAT because they did not have the right to deduction on the purchase due to deductions not being allowed for passenger cars.

The profit margin taxation scheme is applicable within the National VAT act (Mervärdesskattelagen, ML) in accordance with article 311 ff. of Directive 2006/112, Chapter 9a of the VAT Act.

VAT for the sale of second-hand goods-parts from motor vehicles

The profit margin taxation scheme has been in use in Sweden since 1995. (Regeringens proposition 1994/95: 202, “Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.”)

Regarding motor vehicle parts removed from an end-of-life motor vehicle, even if separated from that vehicle, if it maintains the functionalities it possesses when new, the profit margin scheme is applicable. Provided that the engine is included, it is considered as ‘second-hand goods’, to the extent that it may be reused ‘as it is or after repair’.

Measures, which mean that an item disassembled from a vehicle is added to parts so that it becomes a vehicle again is not classified as ‘second-hand goods’.

Lisa 6 järg

How to calculate the profit margin scheme

Sweden has opted for a simplified procedure, only when the purchase price or sales price is not known for the individual item. This applies only when goods are bought or sold in lump.

Simplified PMT may not be used for motor vehicles unless the vehicle is purchased for sale in parts after scrapping as the individual price of each item cannot be known. The Swedish provisions on simplified PMT are in accordance with the VAT directive, article 318

2) Are you aware of the policies of allowing or not allowing the use of the profit margin scheme with the sale of parts removed from end-of-life vehicles in other European Union member countries (for example, Denmark)?

Yes we are. The Danish and Greek government did not classify spare parts from motor vehicles as ‘second-hand goods’ before the decision.

3) Are you aware of the Judgment of the European Court of Justice Third Chamber made on 18 January 2017 in Case C-471/15. Do you have any comments about this court decision?

Yes we are aware of the judgement. Sweden regard parts of used property as ‘second-hand goods’, if the used property has maintained the functionalities it possessed when new, and that it may, therefore, be reused as it is or after repair. The Swedish legislation did already comply with this interpretation before the judgment.

4) What were your official views about the use of the profit margin scheme with the sale of parts removed from end-of-life vehicles before the ruling in Case C-471/15? What are your official views about it after the ruling?

Please, see response in question 1.

Lisa 7. Autori koostatud järelepärimine Maksu- ja Tolliametile (isiklik kiri)

Tere!

Olen Tallinna Tehnikaülikooli majanduse eriala magistriõppe teise aasta tudeng ning koostan lõputööd kasutatud kauba erikorra rakendamise kohta, keskendudes eelkõige sõiduautode ja nende varuosade soetamisele ja müügile. Sellega seoses sooviksin teie käest mõningaid kommentaare, mida võimalusel kasutan ka lõputöös. Loodan, et leiate aega ning vastate mu kirjale esimesel võimalusel.

Käibemaksuseaduse § 41 lg 2 sätestab, et kasutatud kaup on kasutusel olnud vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, v.a originaalkunstiteos, kollektsiooni- ja antiikese, väärismetall ja vääriskivi. Hetkel ei ole ma leidnud, kui suured peavad olema parandused, et kasutatud kaup muutuks nõ uueks asjaks. Seda ei ole välja toodud meie seadusandluses ega ka käibemaksudirektiivis. Kasutatud kauba erikorda võib maksumaksja rakendada siis, kui kasutatud kaup on soetatud Eesti või teise liikmesriigi isikult 1) kes ei ole maksukohustuslane; 2) kes pole kauba võõrandamisel hinnale käibemaksu lisanud ning kes pole saanud ka ise kauba soetamisel sisendkäibemaksu maha arvata; 3) kes juba ise rakendab erikorda. Erikorra mõte on selles, et maksustatakse ainult marginaali ehk maksustatakse ainult seda osa, mis maksumaksja on ise hinnale juurde lisanud.

Hetkel on Eestis sõiduauto varuosade müüjatel probleemiks, et kasutatud sõiduauto soetamisel ei saa nad selle varuosade edasimüümisel rakendada erikorda kuna taolisi kaupu ei võeta kui kasutatud kaupu. See tekitab käibemaksu kumuleerumise, mis on vastuolus käibemaksu põhimõtetega, ning lisaks on ka maksumaksjate maksukoormus suurem.

Minu küsimused oleksid:

1) Kas Maksu- ja Tolliamet on mõelnud muuta/on kavas muuta enda vaadet selles osas, et kasutatud sõiduauto varuosade müügil saavad sellega tegelevad ettevõtted rakendada kasutatud kauba erikorda? Palun põhjendage.

2) Kas olete kursis, et teistes Euroopa riikides (näiteks Taani) on kasutatud sõiduauto soetamisel ja selle varuosade müümisel lubatud rakendada kasutatud kauba erikorda?

3) Kas te olete kursis 18. jaanuaril 2017 tehtud Euroopa Kohtu kohtuasjaga C-471/15 (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CJ0471&from=ET>), mille poolteks olid Sjelle Autogenburg I/S ja Skatteministeriet (Taani maksuministeerium) ning mille tulemusel on Euroopa Kohus otsustanud, et Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 311 lõike 1 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et kasutuselt kõrvaldatud sõidukitelt pärit osad, mille ringlussevõtuga tegelev ettevõtja on ostnud eraisikult eesmärgiga müüa neid edasi varuosadeks, kujutavad endast „kasutatud kaupu“ selle sätte tähenduses, mistõttu tuleb maksukohustusliku edasimüüja poolt selliste osade tarnimisele kohaldada kasuminormi maksustamise korda. Kuidas kommenteerite antud kohtuotsust? Kas Maksu- ja Tolliamet kavatses antud kohtuotsusega arvestada ning enda vaateid sellel teemal muuta?

Lugupidamisega

Mariana Taal

Lisa 8. Maksu- ja Tolliameti vastus järelepärimisele

Tere!

Kuna Euroopa Kohtu kohtulahendid on üks osa Euroopa Liidu õigusest, siis nendega nii Rahandusministeerium kui Maksu- ja Tolliamet kindlasti arvestavad. Kuna seni on Teid huvitavas küsimuses tõepoolest antud käibemaksukohustuslastele teistsuguseid selgitusi kui on väljendatud Teie viidatud kohtulahendis, küsisime selles küsimuses ka Rahandusministeeriumi seisukohta - seetõttu on ka vastus Teile viibinud. Saime kinnituse, et selle kohtulahendi valguses peame oma varasemat seisukohta muutma ja andma edaspidi selgitusi, mis on kooskõlas Euroopa Kohtu otsusega Teie viidatud kohtuasjas.

Rahandusministeeriumi veebilehelt aadressilt <http://www.fin.ee/280> leiate käibemaksuseaduse Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Nendes kommentaarides viidatakse ka mitmetele kohtulahenditele, mis on mõjutanud Rahandusministeeriumi seisukohti konkreetses käibemaksuvaldkonda puudutavates küsimustes. Ka Maksu- ja Tolliamet arvestab käibemaksukohustuslastele käibemaksuseaduse rakendamist selgitades muuhulgas ka Rahandusministeeriumi kommentaaridega, sest Vabariigi Valitsuse algatatavad maksuseaduste ja maksuseaduste muudatuste eelnõud valmistatakse ette Rahandusministeeriumis. Neid kommentaare Rahandusministeerium vastavalt vajadusele jooksvalt parandab ja täiendab. Kuna praegu on esile kerkinud ka muid käibemaksuprobleeme peale Teie poolt esiletoodu, siis suure tõenäosusega lähiajal neid kommentaare mingis osas muudetakse ja eeldatavasti kajastavad kommentaaride muudatused ka Teie viidatud Euroopa Kohtu kohtulahendist tingitud uut seisukohta kasutatud kaupade edasimüügi erikorra rakendamisel. Palun vaadake enne lõputöö esitamist neid kommentaare Rahandusministeeriumi veebilehelt, võibolla saate juba nendele kommentaaridele viidata. Pärast Rahandusministeeriumi kommentaaride täiendamist Maksu- ja Tolliamet kindlasti ka omalt poolt täiendab käibemaksuseaduse selgitusi MTA veebilehel aadressil <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused>.

Lugupidamisega

Ain Ulmre
Konsultant
telefon 8800812
8800813

Maksu- ja Tolliamet
www.emta.ee

Lisa 9. Andmebaas (näidis)

Vehicle ID	Make	Model	Year	Vehicle added	Sale month	Vehicle added price	Vehicle month sold VAT	Vehicle month sold	Vehicle month taxable profit
1	LEXUS	RX	2004	201404	201404	3500	520	433,33	0
1	LEXUS	RX	2004	201404	201405		1130	941,67	0
1	LEXUS	RX	2004	201404	201406		698,31	581,92	0
2	OPEL	VECTRA B	1997	201404	201405	200	15	12,5	0
2	OPEL	VECTRA B	1997	201404	201406		243,31	202,76	58,31
3	HONDA	JAZZ II	2006	201404	201404	667	130	108,33	0
3	HONDA	JAZZ II	2006	201404	201405		370	308,33	0
3	HONDA	JAZZ II	2006	201404	201406		95	79,17	0
4	VW	PASSAT	1997	201404	201405	483	30	25	0
4	VW	PASSAT	1997	201404	201406		113,68	94,73	0
4	VW	PASSAT Variant	1993	201404	201404	150	25	20,83	0
4	VW	PASSAT Variant	1993	201404	201406		206,73	172,28	81,73
5	HONDA	CIVIC V iFastback	1996	201404	201405	150	20	16,67	0
5	HONDA	CIVIC V iFastback	1996	201404	201406		48,31	40,26	0
6	SEAT	TOLEDO II	1999	201404	201405	500	550	458,33	50
6	SEAT	TOLEDO II	1999	201404	201406		183,31	152,76	183,31
7	FORD	PUMA	1998	201404	201404	200	55	45,83	0
7	FORD	PUMA	1998	201404	201405		110	91,67	0
7	FORD	PUMA	1998	201404	201406		300	250	265
7	FORD	SIERRA Estate	1992	201404	201405	165	15	12,5	0
7	FORD	SIERRA Estate	1992	201404	201406		48,31	40,26	0
8	VW	GOLF III	1994	201404	201404	192	5	4,17	0
8	VW	GOLF III	1994	201404	201405		77	64,17	0
8	VW	GOLF III	1994	201404	201406		168,31	140,26	58,31
9	OPEL	ASTRA G Hatchback	2002	201404	201404	367	15	12,5	0
9	OPEL	ASTRA G Hatchback	2002	201404	201405		35	29,17	0
9	OPEL	ASTRA G Hatchback	2002	201404	201406		138,31	115,26	0
10	RENAULT	LAGUNA I	1994	201404	201406	176	282,31	235,26	106,31
11	OPEL	ASTRA F Estate	1992	201404	201406	142	258,31	215,26	116,31
12	MAZDA	626 IV Hatchback	1996	201404	201406	163	48,31	40,26	0
13	FORD	COURIER Pickup	1999	201404	201405	167	15	12,5	0

Lisa 10. Ettevõtte tasutava käibemaksukohustuse võrdlus (eurodes)

Periood	Tavakord	Erikord (üldine meetod)		Erikord (50% meetod)	
	Tasutud käibemaks	Tasutav käibemaks	Erinevus tavakorrast	Tasutav käibemaks	Erinevus tavakorrast
2014					
II KV	3 235,05	759,61	2 475,44	1 941,03	1 294,02
III KV	5 828,28	1 859,34	3 968,94	3 496,97	2 331,31
IV KV	7 672,78	3 071,79	4 600,99	4 603,67	3 069,11
KOKKU	16 736,12	5 690,74	11 045,38	10 041,67	6 694,45
2 015					
I KV	7 001,97	3 373,03	3 628,94	4 201,18	2 800,79
II KV	9 756,28	6 464,53	3 291,75	5 853,77	3 902,51
III KV	7 166,75	4 802,09	2 364,66	4 300,05	2 866,70
IV KV	6 154,75	4 283,42	1 871,33	3 692,85	2 461,90
KOKKU	30 079,75	18 923,07	11 156,68	18 047,85	12 031,90
2 016					
I KV	5 513,89	4 113,31	1 400,58	3 308,33	2 205,56
II KV	9 045,53	7 071,56	1 973,97	5 427,32	3 618,21
III KV	5 210,26	4 041,50	1 168,76	3 126,15	2 084,10
IV KV	6 552,27	5 215,87	1 336,40	3 931,36	2 620,91
KOKKU	26 321,94	20 442,24	5 879,70	15 793,17	10 528,78
2 017					
I KV	5 702,05	4 449,15	1 252,90	3 421,23	2 280,82
KOKKU	5 702,05	4 449,15	1 252,90	3 421,23	2 280,82
KOKKU	78 839,86	49 505,20	29 334,66	47 303,92	31 535,95

Allikas: Autori koostatud arvutused andmebaasi alusel