

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Viola Aleksejeva

**ÄRIÜHINGUTELE KUULUVATE SÕIDUAUTODE ERAKASUTUSE
KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE**

Magistritöö

Juhendaja
mag. iur. Villy Lopman

Tallinn

2020

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. KÄIBEMAKSU OLEMUS	8
1.1. Käibemaksu üldised põhitunnused.....	8
1.2. Käibemaksu üldised põhimõtted	11
1.3. Käibemaksu üldised eesmärgid.....	14
2. ÄRIÜHINGUTELE KUULUVATE SÕIDUAUTODE ERAKASUTUSE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE VAJALIKKUS JA PEAMISED VIISID	18
2.1. Maksustamise vajalikkus	18
2.2. Maksustamise peamised viisid.....	20
2.2.1. Käibemaksu mahaarvamisõigus ja selle piirangud	21
2.2.2. Omatarve	26
3. ÄRIÜHINGUTELE KUULUVATE SÕIDUAUTODE ERAKASUTUSE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE EESTIS JA VÄLISRIIKIDES	30
3.1. Maksustamine Eestis.....	30
3.1.1. Maksustamine perioodil 10.01.1991–31.12.2001.....	30
3.1.2. Maksustamine perioodil 01.01.2002–30.11.2014.....	33
3.1.3. Maksustamine alates 01.12.2014 kuni praeguseni	42
3.2. Maksustamine Leedus.....	56
3.3. Maksustamine Venemaal	58
KOKKUVÕTE	61
ОБЛОЖЕНИЕ НАЛОГОМ С ОБОРОТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЛЕГКОВЫХ АВТОМОБИЛЕЙ КОММЕРЧЕСКИХ ТОВАРИЩЕСТВ В ЛИЧНЫХ ЦЕЛЯХ	65
KASUTATUD KIRJANDUS.....	73
KASUTATUD ÕIGUSAKTID	76
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA.....	78
MUUD ALLIKAD	78

SISSEJUHATUS

Tänapäeval on sõiduautol suur tähtsus mobiilsuse tagamisel ning see on muutunud asendamatuks varaks ka ettevõtete majandustegevuses. Eurostati viimaste andmete kohaselt on Eesti olnud autostunumate riikide hulgas,¹ millele on kaasa aidanud linnastumine ja majanduse kasv.² Maanteeameti andmetel oli Eestis 2020. aasta veebruarikuu seisuga arvel 522 755 sõiduautot.³

Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erasõitudeks kasutamise tõenäosus on oluliselt suurem võrreldes ettevõtluses kasutatava muu varaga.⁴ Euroopa Komisjoni esitatud uuringus ettevõtete sõiduautode maksustamisest Euroopa Liidus on jõutud järeldusele, et töötajad kasutavad äriühingute sõiduautosid isiklikuks otstarbeks ning näiteks Belgias ja Hollandis ületab nimetatud sõiduautode kasutamine eratarbimises nende kasutamise ettevõtluses, moodustades vastavalt 67 ja 78 protsenti.⁵ Uuringus jõuti muuhulgas järeldusele, et Euroopa Liidus on ettevõtete sõiduautode ettevõtlusväline kasutus üldiselt alamaksustatud, mis avaldab mõju ka riigieelarve laekumisele.⁶

Äriühingutele kuuluvate sõiduautode ettevõtlusvälist kasutust maksustatakse üldjuhul tulumaksu ja käibemaksuga. Kuigi rohkem on erialakirjanduses leidnud kajastust ja analüüsi äriühingute sõiduautode erakasutuse maksustamine tulumaksuga, pole sugugi vähem tähtis uurida sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamist.

Kuigi äriühingutele kuuluva vara ettevõtlusväline kasutus on üldjuhul käibemaksuga maksustatav, teeb sõiduautode erakasutuse maksustamise keeruliseks asjaolu, et maksuhalduril võib äriühingute sõiduauto maksustamise järelkontrollis olla keeruline kindlaks teha, kas autot

¹ Eurostati veebilehel avaldatud statistika kohaselt oli Eestis 2018. aastal seisuga 1000 elaniku kohta 550 sõiduautot. – <https://data.europa.eu/euodp/et/data/dataset/G7F6B6V3FPUQacgG3eiVg> (28.04.2020).

² Alver, A.-M. Sõiduautod ja veokid koormavad keskkonda peaaegu võrdselt. – *Logistika* 2019/12, lk 4.

³ Maanteeameti veebilehel avaldatud statistilised andmed on kättesaadavad arvutivõrgus: <https://www.mnt.ee/et/ametist/statistika/soidukite-statistika> (21.03.2020).

⁴ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004, lk 418.

⁵ Næss-Schmidt, S., Winiarczyk, M. Company Car Taxation. – Copenhagen Economics, Taxation paper 2010, No 22, lk 12. –

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_22_en.pdf (19.02.2020)

⁶ *Ibidem*, lk 2.

kasutatakse ettevõtlusvälisel eesmärgil ja mis ulatuses. Paljudes riikides kasutatakse sõiduautode käibemaksuarvestuse ja selle järelevalve lihtsustamiseks maksustamise erisätteid. Näiteks Itaalias ja Belgias piiratakse äriühingule kuuluva sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel käibemaksu mahaarvamist, Prantsusmaal ja Bulgaarias on hoolimata äriühingu tegevusalast käibemaksu mahaarvamine lausa keelatud.⁷

Eestis on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise põhimõtted ja alused ajas pidevalt muutunud, mis tähendab, et see valdkond on olnud oluline ka Eesti seadusandja jaoks ning muudatused maksustamise regulatsioonis on mõjutanud ka ettevõtjate maksu- ja halduskoormust. Viimati muutus vastav seadusandlus 2014. aasta lõpus ning osa täiendusi viidi sisse 2018. aasta alguses.

Erialakirjanduses on praegu kehtiva äriühingute sõiduautode käibemaksuga maksustamise korra suhtes märgitud, et tegemist on sisuliselt „/.../varjatud kujul automaksu kehtestamisega /.../“, kuna maksustatakse äriühingule kuuluva sõiduauto omamist.⁸ Nimelt ei ole sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise aluseks praegu mitte ettevõtlusega mitteseotud sõitude läbitud kilomeetrid, vaid asjaolu, kas autot võimaldatakse erakasutuses kasutada või mitte. See tähendab, et pole välistatud, et kehtiv sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise kord on vastuolus käibemaksuga maksustamise üldiste põhimõtete ja eesmärkidega. Kahtlust kinnitab ka asjaolu, et praegu Eestis kehtiv äriühingutele kuuluvate sõiduautode käibemaksuga maksustamise kord kaldub kõrvale Euroopa Liidu käibemaksuga maksustamise regulatsioonist. Regulatsioonist kõrvalekaldumiseks on Eestile antud luba, mis kehtib 2020. aasta lõpuni. Sellest tulenevalt on äriühingute sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise regulatsiooni lähem uurimine autori arvates aktuaalne. Lisaks on valdkonna analüüs vajalik selleks, et hinnata vastava regulatsiooni täiendamise või muutmise vajalikkust.

Eeltoodust tulenevalt on töö autor valinud magistritöö uurimisobjektiks äriühingutele⁹ kuuluvate sõiduautode¹⁰ erakasutuse käibemaksuga maksustamise. Töö autor keskendub

⁷ Käibemaksuseaduse muutmise seadus eelnõu seletuskiri. 644 SE, lk 2 ja 3. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/ee/noud/ee/nou/9cb31585-8730-4643-b5b0-04ed03702f68> (16.04.2020).

⁸ Lehis, L. Sõiduautod käänulisel ja auklikul maksumaastikul. – EML Maksumaksja 2014/5. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1538> (16.04.2020).

⁹ Magistritöös on käsitletud üksnes käibemaksukohustuslastest äriühinguid. Edaspidi nimetatud ka ettevõtja, ettevõtte. Käibemaksukohustuse mõistet käsitletakse töö alapeatükis 2.2.1.

¹⁰ Edaspidi nimetatud ka ettevõtte sõiduauto, ametiauto, auto.

peamiselt äriühingute sõiduautode erakasutuse uurimisele, kuna äriühingute sõiduautosid kasutatakse palju tõenäolisemalt ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil kui näiteks veoautosid¹¹, mistõttu on sõiduautode puhul üldjuhul kehtestatud eraldi käibemaksuga maksustamise kord.

Seega on magistritöö eesmärk selgitada välja, kas praegu kehtiv ettevõtete erakasutuse käibemaksuga maksustamise regulatsioon on kooskõlas käibemaksuga maksustamise põhimõtete ja eesmärkidega.

Eesmärgist tulenevalt on püstitatud hüpotees, et kehtiv ettevõtete sõiduauto erakasutuse käibemaksuga maksustamise regulatsioon on vastuolus käibemaksuga maksustamise üldiste põhimõtete ja eesmärkidega.

Varem on ametiautode erakasutuse maksustamisest kirjutatud magistritöö teemal „Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine“¹². Selle magistritöö eesmärk oli uurida, kas Eestis alates 2018. aastast kehtiva äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamise regulatsioon vastab maksustamise, sealhulgas erisoodustuse maksustamise üldistele eesmärkidele, ning lisaks selgitada välja, milline on kõige õiglasem meetod äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamiseks.

Siinne töö erineb varem kirjutatud magistritööst selle poolest, et eelnimetatud magistritöö keskendus äriühingutele kuuluvatele sõiduautode maksustamise probleemile, analüüsides peamiselt regulatsiooni vastavust erisoodustuse maksustamise eesmärkidele. Magistritöö uurimisobjektiks on lähemalt uurida ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamist käibemaksuga. Lisaks eeltoodule uurib töö autor ka äriühingute sõiduautode erakasutuse regulatsiooni vastavust käibemaksu põhimõtetele.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks on autor rakendanud ajaloolist, võrdlevat ja kronoloogilist uurimismeetodit. Ajaloolise ja kronoloogilise uurimismeetodi abil käsitleb autor Eestis eri perioodidel kehtinud äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise regulatsioonide arenguid. Võrdleva uurimismeetodi abil võrdleb autor Eestis eri perioodidel kehtinud äriühingutele kuuluvate sõiduautode käibemaksuga maksustamise

¹¹ Huberg, M., Lehis, L. Sõidupäevik jälle moes. – EML Maksumaksja 2018/1. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=846> (25.12.2019).

¹² Tõnnison, L. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine. Magistritöö. Tartu: Tartu Ülikool 2018.

regulatsioone praegu Eestis kehtestatud sõiduautode erakasutuse maksustamise korraga. Lisaks eeltoodule käsitleb autor võrdleva meetodi abil nii Eestis kui ka välisriikides kehtestatud regulatsioone, mis puudutavad äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamist. Autori arvates aitavad valitud meetodid paremal viisil saavutada töö eesmärki ning anda vastuse püstitatud hüpoteesi kohta.

Magistritöös püstitatud eesmärgist lähtuvalt on töö jagatud kolmeks peatükiks, mis on omakorda jaotatud alapeatükkideks. Esimeses peatükis avatakse mõisted, mis on olulised käibemaksu põhimõtete ja nimetatud maksu eesmärkide selgitamiseks.

Teises peatükis keskendutakse äriühingute sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise viiside käsitlemisele. Lisaks eeltoodule käsitletakse selles peatükis ka ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamise vajalikkust.

Kolmandas peatükis käsitleb autor, kuidas äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutamise käibemaksuga maksustamise regulatsioon on Eestis ajas muutunud, uurides, kas see on olnud käibemaksuga maksustamise põhimõtete ja eesmärkidega kooskõlas. Lisaks käsitleb autor selles peatükis, kuidas maksustatakse ettevõtete sõiduautode erakasutust käibemaksuga Leedus ja Venemaal, võrreldes neis riikides kehtivat äriühingutele kuuluvate sõiduautode käibemaksuga maksustamise regulatsioone Eestis kehtestatud vastava regulatsiooniga. Leedu regulatsiooni on autor valinud põhjusel, et tegemist on riigiga, mille ettevõtete sõiduautode käibemaksuga erakasutuse kord erineb alates 01.01.2002 Eestis olnud kehtestatud ettevõtete sõiduautode käibemaksuga maksustamise viisidest. Venemaa seadusandlust käsitleb autor põhjusel, et sealne ettevõtete sõiduautode maksustamise kord erineb suuresti Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatud maksustamise reeglitest. Nii Eestis kehtinud kui ka nimetatud välisriikides kehtivate sõiduautode maksustamise regulatsioone uurides on autoril võimalik kujundada seisukoht paremaks äriühingutele kuuluvate sõiduautode käibemaksuga maksustamise regulatsiooniks.

Magistritöö põhiallikad on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamist puudutav Eestis kehtivad ja varem kehtinud õigusaktid, Euroopa Liidu õigusaktid, õiguskirjandus, seaduste eelnõude seletuskirjad ja kohtupraktika. Lisaks eeltoodule on kasutatud ka erialast kirjandust, milles on kajastatud ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamist.

Töö kirjutamisel juhinduti Tartu Ülikooli õigusteaduskonna üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhendist¹³.

Magistritööd enim iseloomustavad märksõnad on käibemaks, ametiauto, maksuõigus.

¹³ Sootak, J., Siimets-Gross, H. Üliõpilastööde kirjutamine ja vormistamine. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2020.

1. KÄIBEMAKSU OLEMUS

Magistritöö uurimistöö objektiks on äriühingutele sõiduautode erakasutuse maksustamine käibemaksuga ning selle regulatsiooni vastavus käibemaksu põhimõtetele ja eesmärkidele. Sellest tulenevalt käsitleb autor alljärgnevalt nii käibemaksu põhimõtteid kui ka selle eesmärgi. Kuna käibemaksu põhimõtete aluseks on selle põhitunnused, siis käsitleb autor esmalt neid.

1.1. Käibemaksu üldised põhitunnused

Käibemaks liigitatakse põhitunnuste kaudu universaalseks tarbimismaksuks, lisandunud väärtuse maksuks, objektiivseks, kaudseks ja perioodiliseks maksuks.¹⁴

Käibemaks on universaalne tarbimismaks. On olemas ka muud tarbimismaksud, mistõttu võib tarbimismakse liigitada kaheks. Nimelt eksisteerib üldine kaupade ja teenuste maks, mis on käibemaks (inglise keeles *value added tax, VAT*) ning selle ekvivalendid teistes jurisdiktsioonides, näiteks kaupade ja teenuste maks (inglise keeles *goods and service tax, GST*), müügi maksud (inglise keeles *sales taxes*) ning teised üldised kaupade ja teenuste maksud. Lisaks sellele on olemas ka spetsiifiliste kauba- ja teenusliike maksustamine, nagu näiteks aktsiis, hasartmängumaks, kinnisvaramaks, kindlustusmaks. Selliste spetsiifiliste kauba- ja teenusliikide maksustamine erineb käibemaksust selle poolest, et nende maksude maksuobjekt on piiratud¹⁵, samas käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid¹⁶.

Peaaegu kõikides riikides on võetud kasutusele üldine tarbimismaks ning suuremas osas nendest riikidest on tarbimismaks kehtestatud just lisandunud väärtuse maksuna.¹⁷ Ka Euroopa Liidu liikmesriikides on käibemaks kehtestatud lisandunud väärtuse maksuna. Lisandunud väärtuse maksu laia kasutamise põhjuseks on ennekõike majanduse globaliseerumine.¹⁸

¹⁴ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2019, lk 143.

¹⁵ Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus. Komm vlj., seisuga 01.10.2003. Tartu: OÜ Casus, 2003, lk 15.

¹⁶ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 283.

¹⁷ Buydens, S. Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Paris: OECD Publishing 2018, lk 193. – <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en> (23.03.2020).

¹⁸ OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing 2017, lk 3. – <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en> (27.04.2020).

Lisandunud väärtuse mõiste tähendab, et kaup või teenus võib enne lõpptarbijani jõudmist läbida pika müügiahela ning iga selle lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annab kogu kauba või teenuse müügihinna vastava käibemaksusumma.¹⁹ Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu põhjusel, et käibemaks on objektiivne maks, sest näiteks erinevalt tulumaksust ei tehta käibemaksuga maksustamisel üldjuhul vahet, kes on kauba või teenuse müüja, mis tähendab, et käibemaksuga koormatakse toodangut sõltumata maksumaksja isikust.²⁰

Eeltoodust tulenevalt tähendab lisandunud väärtuse maks käibemaksu kogumise tehnikat, mille sisuks on, et äriühingute omavahelist tehingut käibemaksuga koormatakse, kuid reaalselt maksukohustust sellega ei teki.²¹ Selleks, et vabastada iga müügiahela lüli tasutud käibemaksust, on lisandväärtuse arvutamiseks mitu meetodit ning Euroopa Liidus on kasutusel niinimetatud kaudse mahaarvamise meetod.²² Selle meetodi kohaselt arvutatakse lisandunud väärtust maksusumma kaudu, täpsemalt arvatakse maksustamisperioodil tekkinud müügikäibelt arvutatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaks (edaspidi nimetatud ka sisendkäibemaks).²³

Käibemaksu mahaarvamiseõigus laieneb üldjuhul üksnes käibemaksukohustuslasele (edaspidi nimetatud ka maksukohustuslane), mistõttu on igast maksukohustuslasest müügiahela lülil üldjuhul õigus ettevõtluse tarbeks kauba või teenuse soetamiselt tasutud käibemaksu oma maksmisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha arvata. Eeltoodu tulemusel tekib maksukohustuslasel tegelik käibemaksu maksmise kohustus üksnes tema poolt lisatud väärtuse ulatuses. Sellega tagatakse, et ettevõtluse tarbeks soetatud kaubad ja teenused ei oleks maksustatud käibemaksuga ning et ei tekiks käibemaksu kumuleerumist.²⁴ Seetõttu maksab lõpptarbija käibemaksu kogu tarbitud toote väärtuselt, mis kogumis annab kogu toote või teenuse müügihinna vastava käibemaksusumma.

Riigikohus on öelnud, et lisandunud väärtusmaksu printsiibist ei tohi kõrvale kalduda, vastasel juhul moonutatakse konkurentsi ning takistatakse kaupade ja teenuste vaba liikumist.²⁵ Nimelt

¹⁹ Elling, T. Käibemaks. Tallinn: Print Best Tükikoda OÜ 2019, lk 33.

²⁰ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 143.

²¹ *Ibidem*, lk 144.

²² Lehis, L. Maksuõigus 2012, lk 284.

²³ *Ibidem*, lk 284.

²⁴ RKHKo 3-3-1-21-02 p 18.

²⁵ *Ibidem*.

kui sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade või teenuste soetamisel piiratakse, siis maksustatava käibe objektiks oleva kauba või teenuse omahind suureneb maha arvamata käibemaksu võrra, mille tulemusel muutub kaup või teenus konkurentsivõimetuks, kuna see on vähemalt osaliselt käibemaksuga koormatud mitu korda.²⁶ Eeltoodust tulenevalt juhul, kui maksustatava käibe tarbeks kasutatava sõiduautoga seotud kuludelt arvestatud käibemaksu mahaarvamisõigust piiratakse, siis maksustatava käibe objektiks olevate toodete omahind suureneb. Kui ettevõtja arvab maha sisendkäibemaksu soetuselt, mis ei ole seotud ettevõtlusega, siis seeläbi tekib ettevõtjal võimalus müüa oma toodangut lõpptarbijale käibemaksu võrra odavamalt, saades sellega alusetu konkurentsieelise.²⁷

Lisandväärtuse maksu osana kehtib iseseisva maksuna impordikäibemaks, mille suhtes on erinevusi. Juhul, kui kauba importijaks on lõpptarbija, siis on tegemist otsese maksuga ning kui selleks on ettevõtja, tekib maksuhaldurile tasutud impordikäibemaksu puhul sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus.²⁸ Kui kaup on soetatud Euroopa Liidu siseselt, siis sellistelt soetustelt arvestatav pöördkäibemaks²⁹ on „/.../ sisuliselt impordikäibemaksu edasiarendus /.../“³⁰ ning toimib lõpptarbija jaoks samuti otsese maksuna. Ettevõtja poolt impordil tasutud käibemaksu ja ühendusesiseselt soetuselt arvestatava pöördkäibemaksu näol on tegemist sisendkäibemaksu eriliigiga.³¹

Tarbimist võimaldavad käibemaksukohustuslastest ettevõtjad on üldjuhul ainuüksi käibemaksu arvestajad ja kogujad. Käibemaksu kandjateks on lõpptarbijad, kes ostavad kaupa või teenust, mille hinna sees on käibemaks.³² Tehniliselt arvutab maksukohustuslasest ettevõtja kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel tasumisele kuuluva käibemaksu, kogub käibemaksu ning tasub selle riigieelarvesse. Eeltoodu on kooskõlas kaudse maksu eesmärgiga, mis on käibemaksu parem administreerimine.³³ Seda põhjusel, et käibemaksu kogumisel täidavad ettevõtjad mingil määral maksuhalduri ülesandeid ning käibemaksu mitmefaasilise kogumisega maksukohustuste poolt maandatakse riske maksupettuste toimepanemisel.³⁴

²⁶ RKHKo 3-3-1-21-02 p 18.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 144.

²⁹ Ostukäibelt käibemaksu tasumise kohustust nimetatakse pöördmaksustamiseks, mis tähendab, et ostja maksab käibemaksu müüja eest. – Lehis, L. Maksuõigus 2012, lk 296.

³⁰ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 144.

³¹ *Ibidem*.

³² Lehis, L. Maksuõigus 2012, lk 283.

³³ Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus, lk 15.

³⁴ *Ibidem*.

Lisaks eeltoodule on käibemaks perioodiline maks, mis tähendab, et ettevõtjatel lasub kohustus käibemaksu perioodiliselt deklareerida ja riigile maksta. Näiteks Eestis on käibemaksu maksustamisperiood üldjuhul kalendrikuu (käibemaksuseaduse, edaspidi nimetatud KMS,³⁵ § 27 lõige 1), kuid maksuhalduri nõusolekul on võimalik kehtestada pikemaid maksustamisperioode (KMS § 27 lõige 4).

1.2. Käibemaksu üldised põhimõtted

Alljärgnevalt käsitleb autor lähemalt käibemaksu põhimõtteid, mis on tarbimismaksu ja neutraalsuse põhimõtted.

Käibemaksu peamine eesmärk on kehtestada maks tarbimisele, mis tähendab, et maksu tasub lõpptarbija, nagu on käsitletud eespool alapunktis 1.1. Tarbimismaksu põhimõte on otseselt seotud ka eespool käsitletud lisandväärtuse maksu printsiibiga, mille kohaselt ei koormata käibemaksuga ettevõtjat, vaid tarbijat. Teoorias on lõpptarbijaks üldjuhul eraisik, kuid praktikas määravad paljud käibemaksusüsteemid tarbimismaksu mitte üksnes eraisikust lõpptarbijale, aga ka ettevõtjatele, kui ta on kaasatud mittemajanduslikku tegevusse.³⁶

Eeltoodust tulenevalt on tarbimismaksu põhimõtte käsitlemisel oluline mitte lähtuda ostja või tarbija isikust, vaid teha vahet tootmis- ja tarbimissfääri vahel.³⁷ „Niikaua kuni kaubad või teenused ringlevad ettevõtlussfääris, riigieelarvesse käibemaksu ei laeku, sest selle summa võrra, mida tehingu üks pool (müüja) riigile maksab, maksab tehingu teine pool riigile käibemaksu vähem. Reaalne maksulaekumine eelarvesse tekib alles siis, kui ostjaks osutub isik, kellel ei ole käibemaksu mahaarvamise õigust.“³⁸ Nimelt kui käibemaksukohustuslasest ettevõtja kasutab soetatud kaupu või teenuseid uute maksustatavate kaupade või teenuste tarbeks või müüb sama kauba või teenuse edasi, siis tagatakse talle sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.³⁹ See tähendab, et ettevõtjate vaheline tehing jääb kokkuvõttes maksuvabaks. Kui aga ettevõtja soetab kaupu või teenuseid, mida ei kasutata maksustatava käibe tarbeks või lõpetatakse nende kasutamine ettevõtluses, siis sisuliselt muutub ettevõtja lõpptarbijaks, kellel sisendkäibemaksu mahaarvamiseõigust ei teki. Kui äriühingu tegevus hõlmab nii tootmis- kui ka tarbimissfääri, siis on talle üldjuhul tagatud sisendkäibemaksu

³⁵ Käibemaksuseadus. – RT I, 21.04.2020, 16.

³⁶ OECD. International VAT/GST Guidelines, lk 14.

³⁷ Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus, lk 16.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 144

osalise mahaarvamise õigus või on ettevõtja kohustatud maksustama isiklikku tarbimist omatarbe korras.⁴⁰

Eeltoodust saab järeldada, et kui ettevõtja kasutab sõiduauto või muud põhivara maksustatava käibe tarbeks, siis peab ettevõtjale olema tagatud nii sõiduauto kui ka selle tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu tagastus, kuna tegemist on tootmissfääriga. Juhul kui äriühingu sõiduauto kasutatakse eratarbimises, siis hoolimata asjaolust, et sõiduauto on äriühingu omandis või valduses, on siiski tegemist tarbimissfääriga ning sellisel juhul sõiduauto ja selle tarbeks soetatud kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus puudub.

Nagu eespool käsitletud, on käibemaks objektiivne maks, mistõttu lähtutakse käibemaksuga maksustamisel neutraalsuse nõudest, mille kohaselt tuleb kõik tarbimise vormid maksustada ühtemoodi, sõltumata näiteks müüja asukohast, tema õiguslikust vormist või müügitehingu juriidilisest aspektist.⁴¹ Sellest põhimõttest tulenevalt peaks ettevõtluses kasutatavate sõiduautode erakasutuse maksustamisel kohtlema maksukohustuslasi võrdselt, hoolimata sellise sõiduauto omandivormist. See tähendab, et kui äriühing kasutab autot kasutuslepingu alusel, siis sellise sõiduauto erakasutuse maksustamise põhimõtted ei peaks erinema ettevõtte soetatud sõiduauto maksustamise põhimõtetest.

Lisaks eeltoodule tähendab neutraalsuse põhimõte, et ettevõtja käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus peavad olema omavahel tasakaalus.⁴² See aitab kaasa käibemaksu kumulatsiooni vältimisele, kuna käibemaksu kumulatsioon on käibemaksu üldpõhimõtetega vastuolus.⁴³ Kui ettevõtja käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei ole tasakaalus, siis saab ettevõtja alusetuid konkurentsieeliseid olukorras, kus sisendkäibemaksu mahaarvamine on põhjendamatu⁴⁴. Sama puudutab ka juhtumeid, kui sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks sooritatud tehingud on tehtud maksupettuse eesmärgil – siis ei ole maksukohustuslasel õigust sisendkäibemaksu maha arvata.⁴⁵ Ka

⁴⁰ Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus, lk 16.

⁴¹ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 144.

⁴² Lehis, L. Maksuõigus 2012, lk 287.

⁴³ RKHK 3-3-1-90-06 p 11.

⁴⁴ Kanger, L. Euroopa Kohtu praktikale viitamine maksuvaidlustes. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohus, õigusteabe osakond 2012, lk 7. –

https://www.riigikohus.ee/sites/default/files/elfinder/analyyisid/2012/maksuasjades_viited_ek_lahendit_ele_analyys_1_kanger.pdf (07.11.2019).

⁴⁵ Kanger, L., lk 8.

olukorras, kus sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus oli põhjendatud, kuid ettevõtja jätab riigile käibemaksu maksmata, rikutakse neutraalsuse põhimõtet. Selle tulemusel saab ettevõtja alusetu konkurentsieelise.⁴⁶

Kui ettevõtja ei ole maksustatava käibe tarbeks soetatud teenustelt või kaupadelt sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvanud, siis satub ettevõtja tekkinud käibemaksu kumulatsiooni tõttu teiste ettevõtjatega võrreldes halvemasse olukorda.⁴⁷ Seda põhjusel, et kumulatsiooni tagajärjel tekib osaline topeltnmaksustamine, mis mõjutab maksustatava käibe objektiks oleva teenuse või kauba hinda, muutes selle konkurentsivõimeks.⁴⁸ Ka ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamisel tuleb lähtuda neutraalsuse põhimõttest, mille kohaselt peab ettevõtjale olema tagatud õigus arvata sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu vastavalt ettevõtluses kasutamise proportsioonile. Vastasel juhul võib tekkida käibemaksu kumulatsioon.

Käibemaksu neutraalsuse põhimõttest on ainsaks erandiks maksuvabastused, kui mõned tarbimise vormid on käibemaksust vabastatud.⁴⁹ Maksuvabastus tähendab, et müüjal tekib maksuvaba käive, mille kohaselt puudub müüjal nii käibemaksu arvestamise õigus kui ka sellega kaasneva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Maksuvabastuste rakendamine on Euroopa Liidu liikmesriikidele kohustuslik ning puudutab nii sotsiaalset laadi maksuvabastusi, mille eesmärk on teenuse hinna alandamine⁵⁰ (näiteks tervishoiuteenus, koolitusteenused), kui ka tehnilise iseloomuga maksuvabastusi, kuna neid on keeruline maksustada⁵¹ (näiteks investeeringuobjektid, kindlustusvahendus).

Eeltoodust tulenevalt juhul, kui maksukohustuslane kasutab sõiduautot osaliselt ettevõtlusvälisel otstarbel, siis peab ettevõtjale olema tagatud sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine või tuleb isiklikku kasutamist maksustada omatarbe korras. Vastasel juhul tekib käibemaksu kumulatsioon, mis on vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega. Kui äriühingutele kuuluvat sõiduautot majandustegevuses ei kasutata ning seda kasutatakse üksnes isiklikel eesmärkidel, siis sõiduauto ning selle tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel

⁴⁶ Lehis, L. Maksuõigus 2012, lk 287.

⁴⁷ *Ibidem*, lk 288.

⁴⁸ *Ibidem*, lk 288.

⁴⁹ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing 2014, lk 42. – <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en> (22.03.2020).

⁵⁰ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 179.

⁵¹ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, lk 42.

käibemaksu mahaarvamisõigus puudub. Vastasel juhul saaks ettevõtja alusetu konkurentsieelise.

1.3. Käibemaksu üldised eesmärgid

Maksul on mitu eesmärki ja need avaldavad otseselt või kaudselt mõju maksumaksjale.⁵² Maks täidab üldjuhul fiskaalset ja regulatiivset eesmärki, lähtudes vastavalt kujundamis- ja koormamisfunktsioonist.⁵³ Lisaks eeltoodule võib maksu regulatsioon täita ka lihtsustusnormist tulenevat eesmärki.

Maksu koormamisfunktsiooni täidavad fiskaalsed normid, mille eesmärk on tagada riigile tulude laekumine ning seeläbi säilitada ka riigi eksistents.⁵⁴ Maksude näol saab riik vajalikke tulusid, mis võimaldab tal rahastada nii avalikku korda kui ka infrastruktuuri, mistõttu peetakse fiskaalset normi kõige olulisemaks.⁵⁵ Samas võib fiskaalsel eesmärgil olla ka teisejärguline tähendus, olles maksustamise kõrvaleesmärgiks, kuid käibemaksul ei tohi see eesmärk täielikult puududa.⁵⁶ Fiskaalsete normide kontekstis on aktuaalseteks küsimusteks maksukoormuse õiglane jaotus ja maksumaksjate võrdne kohtlemine,⁵⁷ mis on seotud ka neutraalsuse põhimõttest tuleneva ühetaolise maksustamise printsiibiga.

Käibemaks on tegelikkuses väheseid makse, mis laekub täies ulatuses riigi eelarvesse ja selle kasutamisele ei ole sihtotstarvet üldjuhul ette nähtud.⁵⁸ Erandina eraldatakse liikmesriikide käibemaks Euroopa Liidu eelarvesse, mis tähendab, et liikmesriikide käibemaksutuluga rahastatakse ka Euroopa Liitu.⁵⁹ Kui võtta tarbimismaks, mis on sarnaselt käibemaksuga kehtestatud teistes riikides, siis täites fiskaalset eesmärki, moodustab tarbimismaks OECD andmetel OECD riikides keskmiselt ühe kolmandiku kogu laekunud maksudest⁶⁰.

Ka äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksupoliitika tagab fiskaalse normi täitmise, kuna sõiduauto erakasutuse näol on tegemist tarbimissfääriga, kus ettevõtja

⁵² Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – *Juridica* 1998/9, lk 434.

⁵³ *Ibidem*, lk 434.

⁵⁴ *Ibidem*, lk 434.

⁵⁵ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, lk 30.

⁵⁶ Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras, lk 434.

⁵⁷ *Ibidem*, lk 434.

⁵⁸ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 143.

⁵⁹ Lind, K. Käibemaksu arengutest EL-is 2013–2016. – EML Maksumaksja 2018/1. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2146> (06.11.2019).

⁶⁰ Buydens, S., lk 16.

(sealhulgas tema töötaja kaudu) tegutseb kui lõpptarbija. See tähendab, et äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamisel lähtutakse fiskaalsest eesmärgist. Siinjuures on selle maksustamise viisid erinevad, näiteks sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse üldkord, mille kohaselt juhul, kui ettevõtja kasutab äriühingu vara osaliselt ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil, siis tekib reaalne käibemaksukohustus eratarbimisse suunatud osalt või maksustades isiklikku kasutamist omatarbena. Rakendatakse ka äriühingu sõiduauto ning selle tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piiramist või keeldu, mistõttu on siinjuures oluline nii maksumaksjate võrdse kohtlemise tagamine kui ka käibemaksukoormuse õiglane jaotus.

Maksu kujundamisfunktsiooni täidavad mõjutus- ehk regulatiivsed normid, mis omakorda täidavad ka majandus- või sotsiaalpoliitilist funktsiooni.⁶¹ Majanduspoliitilise funktsiooni eesmärk on teatud viisil maksumaksja käitumise mõjutamine ning sotsiaalpoliitilise funktsiooni eesmärk on „/.../ rahvusliku rikkuse ümberjaotamine rikkamatelt vaesematele.“⁶² Seega on regulatiivsed normid üks riigi majandus- ja sotsiaalpoliitika rakendamise vahendeid.⁶³ Sellest tulenevalt on regulatiivsete normide juures aktuaalne seadusnormi eesmärgipärasus ja proportsionaalsus ühiskonna vajadustest lähtuvalt.⁶⁴

Regulatiivset funktsiooni täites mõjutab käibemaks maksustatavate kaupade ja teenuste müügihinda⁶⁵ ning seeläbi ka tarbimist, sealhulgas vähendatud maksumäärade ja maksusoodustuste abil⁶⁶. Eestis kehtestatud 20-protsendilise käibemaksu kõrval, mis arvutatakse kauba või teenuse maksustatavast väärtusest (KMS § 15 lg 1), eksisteerib ka 9-protsendiline sooduskäibemaksuäär näiteks raamatutele, perioodiliselt väljaantavatele trükistele, majutusele, ravimitele (KMS § 15 lõige 2), mis mõjutab nende kaupade ja teenuste müügihinda ja seeläbi ka kättesaadavust tarbijatele.

Võib asuda seisukohale, et ka äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse erinormid käibemaksuga maksustamise suhtes on oma olemuselt mõjutusnormid. Võttes arvesse sõiduautoga kaasnevaid negatiivseid tagajärgi, näiteks mõju keskkonnale, võib vastav

⁶¹ Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras, lk 434.

⁶² *Ibidem.*

⁶³ *Ibidem.*

⁶⁴ *Ibidem.*

⁶⁵ Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus, lk 12.

⁶⁶ Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras, lk 434.

maksupoliitika avaldada mõju mitte ainult riigieelarve laekumisele, vaid ka keskkonnale, mõjutades ettevõtjaid nii sõiduauto valikul, autode hulga mõttes ja eratarbimise ulatuses⁶⁷.

Magistritöö sissejuhatuses viidatud Euroopa Komisjoni uuringus on märgitud, et juhul kui maksuregulatsioon soosib ettevõtete sõiduautode erakasutust, siis saavad töötajad sedakaudu juurdepääsu autodele, mida nad ei saaks endale muidu lubada – tegemist on üldjuhul kallimate ja suuremate autodega, mis jätavad ka suurema süsiniku jalajälje.⁶⁸ See on eriti kriitiline soojeneva kliima kontekstis, võttes arvesse asjaolu, et võrreldes Euroopa keskmisega on Eestis registreeritavad uued autod suurema CO₂-heitmega ja kütusekulukamad⁶⁹. Nimelt moodustavad Eestis registreeritud kuni neli aastat vanadest sõiduautodest üle poole sellised autod, mis on D-energiaklassis ja 20 protsenti kütusekulukamad.⁷⁰ Maanteeameti strategilise planeerimise osakonna liikuvuseksperdi sõnul on „üle poole kasvuhoonegaasidest transpordis pärit sõiduautode kasutamisest, mistõttu on ökonoomsema autopargi kujundamine ülioluline.“⁷¹

Autor on arvamusel, et äriühingutele kuuluvate sõiduautode käibemaksupoliitika kujundamisel tuleks lähtuda mitte ainuüksi fiskaalsest eesmärgist ehk riigieelarvesse tulu laekumisest, vaid kaalutleda regulatsiooni keskkonnamõju, täites seega käibemaksu regulatiivse funktsiooni maksupoliitilist eesmärki. Vastavate maksuõigusnormidega on seadusandjal võimalik vähendada sõiduautode kasutamise kaasnemat negatiivset keskkonnamõju.⁷² Nimelt tuleks äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamise puhul kehtestada käibemaksu erinormid, mis motiveeriksid äriühingutele kuuluvate sõiduautodega tehtud erasõitude mahtu vähendama. Lisaks on võimalik maksunduslikult soodustada neid äriühinguid, kes kasutavad keskkonnasõbralikke autosid.

Lisaks fiskaalsele ja regulatiivsele normile on maksuõiguses ka lihtsustusnormid, mis on oma olemuselt kõrvalekalle põhiseaduse (edaspidi nimetatud PS)⁷³ §-s 12 sätestatud võrdsuspõhimõttest tulenevast ühetaolise maksustamise printsiibist.⁷⁴ Lihtsustusnormi eesmärk on muuta maksuarvestus nii maksumaksja kui ka maksuhalduri jaoks lihtsamaks ja vähem

⁶⁷ Harding, M. Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs, OECD Taxation Working Papers, No. 20, Paris: OECD Publishing 2014, lk 6. – <https://doi.org/10.1787/5jz14cg1s7vl-en> (01.02.2020).

⁶⁸ Næss-Schmidt, S., Winiarczyk, M., lk 12.

⁶⁹ Alver, A.-M., lk 5.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² Næss-Schmidt, S., Winiarczyk, M., lk 2.

⁷³ Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT I, 15.05.2015, 2.

⁷⁴ Lehis, L. Maksuõigus 2012, lk 59 ja 61.

halduskoormavaks.⁷⁵ Lihtsustusnormid on vajalikud proportsionaalsuse põhimõtte täitmiseks, aidates seega tagada maksumaksjale suurema õigluskindluse.⁷⁶ „Õiglane ja ühetaoline maksustamine ei saa olla eesmärk omaette, mis õigustaks väga kulukaid administreerimise skeeme.“⁷⁷ Seetõttu rakendatakse lihtsustusnormi abil erand maksu arvutamise üldisest korrast.

Lihtsustusnorm on maksuõiguse norm, mis mõjutab maksukohustuse suurust, mistõttu on lihtsustusnormid õigustatud üksnes olukorras, kus kõrvalekalded ühetaolisest maksustamisest võrreldes administreerimise kokkuhoiuga on ebaolulised.⁷⁸ Seega nähakse tihti ette lihtsustatud maksuarvestuse norme, mille abil määratakse tüüpsituatsioonidele standardseid lahendusi näiteks fikseeritud käibemaksumäärade ja -piirangute või maksuvabastuse näol.⁷⁹ Fikseeritud käibemaksumäärade või -piirangu tõttu võib tekkida ebavõrdne maksustamine, kuna see ei pruugi vastata tegelike kulude suurusele.⁸⁰ See tähendab, et ka äriühingute sõiduautode erakasutuse maksustamisel võib lihtsustusnormi kehtestamisel tekkida olukord, et tekkinud maksukohustus ületab erakasutusega seotud tegelikke kulusid ja vastupidi. Seetõttu tuleb lihtsustusnormi kehtestamisel kaalutada võimalikke maksuerisusi lihtsustusnormist tuleneva halduskulude kokkuhoiuga ning arvestada ka muude hüvedega.⁸¹

⁷⁵ Lehis, L. Maksuõigus 2012, lk 29.

⁷⁶ Arupärimine autode erisoodustusmaksu tõstmisega seotud probleemide ja väidetava maksukoormuse tõstmise põhiseadusele vastavuse kohta, IX Riigikogu stenogramm, VIII istungjärk, 02.12.2002. – <http://stenogrammid.riigikogu.ee/et/200212021500#PKP-2000009354> (09.01.2020).

⁷⁷ *Ibidem.*

⁷⁸ *Ibidem.*

⁷⁹ Lehis, L. Maksuõigus 2012, lk 61.

⁸⁰ *Ibidem.*

⁸¹ *Ibidem.*

2. ÄRIÜHINGUTELE KUULUVATE SÕIDUAUTODE ERAKASUTUSE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE VAJALIKKUS JA PEAMISED VIISID

Eestis on ettevõtte sõiduauto erakasutus olnud maksustatud nii sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangu ja keelu kehtestamise teel kui ka omatarbe korras. Selleks, et saavutada töös püstitatud eesmärki ja jõuda ka järeltulele, mis oleks sobivam äriühingute sõiduautode erakasutuse regulatsioon, käsitleb autori eeltoodust tulenevalt lähemalt äriühingute sõiduautode erakasutuse maksustamise peamised viise, milleks on mahaarvamisõiguse piirang ja omatarve. Veel käsitleb autor lähemalt äriühingutele kuuluvate sõiduautode eratarbimise maksustamise ja reguleerimise vajalikkust.

2.1. Maksustamise vajalikkus

Esmalt avab autor äriühingutele kuuluva sõiduauto mõiste. Käibemaksuseaduses hakati sõiduauto mõistet defineerima esimest korda 01.12.2014 ning KMS § 2 lõike 12 kohaselt loetakse sõiduautoks M₁-kategooria sõiduk, mille täismass ei ületa 3500 kilogrammi ja millel lisaks juhiistmele ei ole rohkem kui kaheksa istekohta. Enne sõiduauto definitsiooni maksuseadusse lisamist lähtuti sõiduki registreerimisel kehtivatest kategooriatest.⁸² Teede- ja sideministri 18.05.2001 määruse nr 50 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnoeisundile ja varustusele esitatavad nõuded“⁸³ lisa 1 lisanduse B punkti 2 kohaselt loeti sõiduautoks M₁-kategooria sõidukit, mida kasutatakse reisijateveoks ja milles ei ole koos juhi kohaga üle üheksa istekoha. Liiklusseaduse⁸⁴ § 2 punkti 71 kohaselt loetakse sõiduautoks sõitjate vedamiseks ettenähtud autot, milles on lisaks juhikohale kuni kaheksa istekohta. Liiklusseadust täpsustava majandus- ja kommunikatsiooniministri 13.06.2011 määruse nr 42 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele“⁸⁵ § 3 punktis 89 täpsustatakse, et sõiduauto kuulub M₁-kategooriasse. Eeltoodust tulenevalt lähtub autor eeldusest, et sõiduautoks on M₁-kategooria sõiduk.

⁸² Huberg, M., Lehis, L. Sõidupäevik jälle moes.

⁸³ Teede- ja sideministri 18.05.2001 määrus nr 50 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnoeisundile ja varustusele esitatavad nõuded“ – RTL 2001, 69, 941.

⁸⁴ Liiklusseadus, RT I 2010, 44, 261.

⁸⁵ Majandus- ja kommunikatsiooniministri 13.06.2011 määrus nr 42 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele“. – RT I, 16.06.2011, 8.

„Tarbimine seisneb kaupade ja teenuste soetamises isiklike, kollektiivsete või avalike huvide rahuldamiseks, kusjuures ei toodeta võõrandamiseks uusi kaupu ja teenuseid.“⁸⁶ Äriühingute sõiduautode erakasutamisel ei kasuta äriühing autot maksustatava käibe jaoks või kasutab ainult osaliselt ning autot tarbitakse isiklike huvide rahuldamise eesmärgil. Tüüpiline näide on sõiduauto kasutamine selle töötaja või juhatuse või kontrollorgani liikme (edaspidi nimetatud töötaja) poolt.

Praktikas esineb kolm peamist põhjust, mille kohaselt võib ettevõtte sõiduauto kasutamine isiklikuks otstarbeks olla atraktiivne nii töötajale kui ka ettevõtjale endale.⁸⁷

Esiteks võib maksusüsteem ise soodustada olukorda, kus ettevõtted on maksude optimeerimise nimel huvitatud pakkuma töötajatele mitterahalisi lisahüvesid.⁸⁸ Sõiduauto omab väärtust ka eratarbimises kasutamisel, mistõttu pakutakse lisahüvena ka sõiduauto kasutamist. Töötajale võib selline lähenemine olla atraktiivne muuhulgas põhjusel, et auto ja selle tarbeks seotud kaupade või teenuste soetamisel tuleks tal kui lõpptarbijal maksta käibemaksu, kasutades aga tööandja autot, väldib töötaja üldjuhul käibemaksu maksmist.⁸⁹

Teiseks põhjuseks on asjaolu, et ettevõtja kulud seoses sõiduautode soetamise (sealhulgas kasutusse võtmisega) ja hooldusega on üldjuhul madalamad võrreldes kuludega, mida kannab eraisikust sõiduautoostja.⁹⁰ Seda põhjusel, et ettevõtetel on üldjuhul suuremad läbirääkimise võimalused automüüjatega, tänu millele võivad ettevõtted saada hinnaalanduse nii uute autode soetamisel kui ka kindlustuse ja hooldusega seotud kulude katmisel.⁹¹ Lisaks eeltoodule on ettevõtjatel võimalik nimetatud auto soetust ja liisingulepingu abil kasutusse võtmist üldjuhul odavamalt rahastada, muuhulgas sõlmides liisinguandjatega soodsamate tingimustega liisingulepinguid.⁹² Lõigus kirjeldatu on eriti asjakohane väiksemate äriühingute puhul (niinimetatud ühemehefirmad), kus näiteks osalusega juhatuse liige vormistab sõiduauto ettevõtte nimele, kasutades autot osaliselt või täielikult isiklikes huvides.

⁸⁶ RKHK 3-3-1-62-00 p 1.

⁸⁷ Næss-Schmidt, S., Winiarczyk, M., lk 11.

⁸⁸ *Ibidem*, lk 11 ja 12.

⁸⁹ *Ibidem*, lk 3.

⁹⁰ *Ibidem*, lk 11.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² *Ibidem*, lk 12.

Lisaks eeltoodule lähtuvad ettevõtjad sõiduauto äriühingu nimele soetamisel või kasutusse võtmisel soovist tagada töötajale teatud klassi sõiduautot, võimaldades selle kasutamist ka isiklikuks otstarbeks. Selleks võivad olla mitmesugused põhjused, näiteks potentsiaalsete töötajate meelitamine või töötajate motiveerimine. Lisaks võib ettevõtja lähtuda maailmapildist, et auto on staatusesümbol, soovides seega, et tema töötajad sõidaksid teatud klassi autodega.⁹³

Nagu nähtub eeltoodud käsitlusest, on äriühingutele kuuluvate sõiduautode kasutamisel isiklikuks otstarbeks mitu põhjust. Seetõttu on äriühingutele kuuluvate sõiduautode erasõitudeks kasutamise tõenäosus oluliselt suurem võrreldes ettevõtluses kasutatava muu varaga. Nii ettevõttele kuuluva sõiduauto kui ka muu vara erakasutuse korral peab see olema nõuetekohaselt kajastatud ettevõtja maksuarvestuses. Probleemaatiliseks on siinjuures asjaolu, et äriühingu maksuarvestuse järelkontrollil võib maksuhalduril olla raskusi sõiduautode erakasutuse ulatuse tuvastamisel, et veenduda deklareeritud andmete õigsuses. See asjaolu annab ettevõtjatele võimaluse maksudest kõrvale hoida. Aastal 2013 jätsid Eestis ettevõtlustulu teenivad majapidamised 62 protsenti oma tegelikust teenitud tulust deklareerimata ning selle üheks põhjuseks võib olla asjaolu, et isiklikuks otstarbeks tehtud kulutusi esitatakse ärikulutustena ning üheks selliseks kululiigiks võib olla ka ettevõtluses kasutatavad sõiduautod, mida kasutatakse isiklikus otstarbeks.⁹⁴ Äriühingute maksuarvestuses kajastatud ettevõtete sõiduautode erakasutuse ebaõigete andmete tõttu saab riik vähem tulusid, mistõttu maksu fiskaalne eesmärk jääb täies ulatuses täitmata ning äriühingud saavad alusetuid konkurentsieeliseid. Seetõttu tuleb ettevõtete sõiduautode käibemaksuga maksustamist eraldi reguleerida. Täpsed andmed ettevõtete sõiduautode ettevõtlusega mitteseotud kasutamise ulatuse kohta peaksid olema seadusandjale vajalikud ka maksupoliitika kujundamisel käibemaksu regulatiivset eesmärki arvesse võttes.

2.2. Maksustamise peamised viisid

Maksuõigus on olulises osas ühtlustatud Euroopa Liidu õigusega. Tegemist on ühtse käibemaksusüsteemiga, tänu millele on käibemaksu valdkond ühenduses harmoniseeritud eesmärgiga tagada kaupade ja teenuste vaba liikumine.⁹⁵ Euroopa Kohtu kohaselt tagab ühtne

⁹³ Næss-Schmidt, S., Winiarczyk, M., lk 12.

⁹⁴ Eelnõu seletuskiri. 644 SE, lk 2.

⁹⁵ Lehis, L., Lind, K., Käibemaksuseadus, lk 12.

käibemaksusüsteem selle, et käibemaksuga maksustatav majandustegevus maksustatakse ühenduses täiesti neutraalselt.⁹⁶ Sellest tulenevalt käsitleb autor alljärgnevalt äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise peamised viise nii Eesti kui ka Euroopa Liidu maksuõiguse tähenduses.

2.2.1. Käibemaksu mahaarvamisoigus ja selle piirangud

Euroopa Liidu käibemaksu valdkonda reguleerib niinimetatud kuues käibemaksudirektiiv: Euroopa Nõukogu 17.05.1977 direktiiv 77/388/EMÜ⁹⁷. Alates 01.01.2007 kehtib käibemaksudirektiivi uus terviktekst: Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ (edaspidi nimetatud käibemaksudirektiiv)⁹⁸.

Käibemaksu mahaarvamisoiguse tingimused tulenevad eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a. Sättest tuleneb, et kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid maksustatavate tehingute tarbeks, siis on tal õigus kogutud käibemaksust, mida ta on kohustused tasuma, maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud mõni teine maksukohustuslane. See tähendab, et äriühingutele kuuluvale sõiduautoga seotud kuludelt arvestatud käibemaksu mahaarvamisoigus on üksnes maksukohustuslastel.

Käibemaksudirektiivi mõistes on maksukohustuslane isik, kes teostab iseseisvalt majandustegevust, hoolimata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku tegevus ja kutsealane tegevus. Eelkõige loetakse majandustegevuseks materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil (käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1). Maksukohustuslasel lasub käibemaksukohustus, mis laieneb eelkõige liikmesriigi maksukohustuslasele, kes on kohustatud maksustama käibemaksuga tema teostatud kaubatarneid ja osutatud teenuseid, ühendusesiseselt soetatud kaupu ja kaupade importi (käibemaksudirektiivi lõike 2 punkt 1).

⁹⁶ EKo C-672/16, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA versus Autoridade Tributária e Aduaneira*, p 38, ECLI:EU:C:2018:134.

⁹⁷ Euroopa Nõukogu 17.05.1977 kuues direktiiv kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (77/388/EMÜ). – ELT L 145, lk 1–40.

⁹⁸ Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347, lk 1–118.

Ettevõtja majandustegevuse neutraalse maksustamise ja maksukoormuse tasakaalu tagamiseks on maksukohustuslasele tagatud käibemaksu mahaarvamisõigus ning selle eesmärk on vabastada ettevõtja majandustegevuse raames tasutud või tasumisele kuuluvast käibemaksust.⁹⁹ Nimetatu on oluline topeltnmaksustamise vältimiseks. Siinjuures võib maha arvata maksukohustuslase maksustatavate tehingute jaoks kasutatavatelt kaupadelt või teenustelt makstud sisendkäibemaksu, mille mahaarvamine on seotud arvestatud käibemaksu saamisega.¹⁰⁰ See tähendab, et maksukohustuslasel on mahaarvamisõigus üldkulude hulka kuuluvate kaupade ja teenuste suhtes, mis moodustavad sellisena ettevõtja poolt tarnitava kauba või osutatava teenuse hinna ühe koostisosa.¹⁰¹

Eeltoodust tulenevalt juhul, kui äriühing on maksukohustuslane ning äriühingule kuuluvat sõiduauto kasutatakse maksustatava käibe tarbeks, siis käibemaksudirektiivi tähenduses peab olema talle tagatud ettevõtluses kasutatava sõiduauto kuludelt tekkinud käibemaksu mahaarvamisõigus. Sõiduautoga on seotud päris mitu kulude liiki, mille soetamisel või tekkimisel on äriühingul Eestis kehtiva maksustuskorraga üldjuhul tagatud käibemaksu mahaarvamisõigus tingimusel, et autot kasutatakse majandustegevuses. Peamised sõiduauto tarbeks soetatud kaubad ja teenused on mootorikütus ja muud sõiduki töökorras hoidmiseks vajalikud materjalid ja teenused, nagu näiteks rehvid, varuosad, määrded, puhastusvahendid, tehniline ülevaatus, autopesu, jooksev remont või mistahes detaili väljavahetamine.¹⁰² Sõiduautoga seotud kulude hulka ei kuulu sõiduautole reklaami paigutuse kulusid ning haagise soetus või rent.¹⁰³

Eestis sätestab riiklikud maksud seadus (PS § 113) ning käibemaks kuulub riiklike maksude hulka. Eestis reguleeritakse käibemaks käibemaksuseadusega, mille § 1 lõike 1 kohaselt on käibemaksu objektiks

- a) maksustatav käive, mille tekkimise koht on Eesti;
- b) kauba maksustatav import Eestisse;
- c) teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti;
- d) kauba ühendusesisene maksustatav soetamine,

⁹⁹ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, seisuga jaanuar 2020, lk 149. – Kättesaadav arvutivõrgus alajaotuses käibemaks: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/maksu-ja-tollipoliitika/maksud> (27.04.2020).

¹⁰⁰ EKo C-229/15, *Minister Finansów versus Jan Mateusiak*, p 24, ECLI:EU:C:2016:454.

¹⁰¹ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus, lk 149.

¹⁰² Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 196.

¹⁰³ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus, lk 156.

- e) KMS § 16 lõikes 3 nimetatud kauba või teenuse käive, mille maksustatavale väärtusele on lisatud käibemaks.

Ka käibemaksuseaduses tekib käibemaksukohustus eelkõige maksukohustuslasel, kelleks on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena (KMS § 3 lõige 1). Ettevõtluseks loetakse käibemaksuseaduse mõistes iseseisvat majandustegevust, mille käigus võõrandatakse kaupu või osutatakse teenuseid hoolimata tegevuse eesmärgist või tulemusest (KMS § 2 lõige 2). Eesti käibemaksuseaduses toodud mõistete „kaubad ja teenused“ sisustamisel antakse nii Eesti kui ka teiste riikide käibemaksuseadustes üldjuhul ülimalt lai tähendus, mille tulemusel käibemaksuga koormatav majanduslik tegevus on väga lai.¹⁰⁴

Kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt tekib isikul maksukohustuslasena registreerimise kohustus hetkel, kui tema ettevõtluse käigus tekkinud maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 40 000 eurot (KMS § 19).

Sisendkäibemaksu mõiste on defineeritud KMS § 29 lõikes 3, mis põhimõtteliselt kattub eespool toodud käibemaksudirektiivis sätestatuga. Sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt

- a) teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks;
- b) imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks;
- c) ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks;
- d) ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktehinguga soetatud kauba või muu soetatud kauba, millelt maksukohustuslane peab käibemaksuseaduse kohaselt käibemaksu arvestama, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks.

Sisendkäibemaksu arvutamise kord on sätestatud KMS § 29 lõikes 1, mis sisaldab mitu sisendkäibemaksu mahaarvamise alust.¹⁰⁵ Lõike kohaselt moodustab maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma maksustamisperioodil KMS § 3 lõikes 4 ning lõike 6

¹⁰⁴ Lind, K. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. – Juridica 2001/4, lk 242.

¹⁰⁵ RKHKo 3-3-1-32-09 p 9.

punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud

- a) maksustatava käibe tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks;
- b) ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks;
- c) välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks;
- d) välisriigi isikule osutatava § 16 lõike 2 punktides 1 ja 6 või lõikes 21 nimetatud teenuse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks.

Eeltoodust tulenevalt on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus Eestis üksnes Eesti maksukohustuslasel. Juhul kui maksukohustuslane on teises liikmesriigis Eesti maksustatava käibe tarbeks soetanud kaupu või teenuseid, siis sellisel juhul tagastab sisendkäibemaksu vastava riigi maksuhaldur (KMS § 34 lg 5).

Ka Riigikohus on jõudnud järeldusele, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tuleb kindlaks teha selle põhjal, kellena isik kauba või teenuse soetamisel tegutses.¹⁰⁶ Kui isik soetab kauba üksnes isiklikuks otstarbeks, siis tegutseb ta eraisikuna, mitte maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi mõttes.¹⁰⁷ Eeltoodust tulenevalt juhul, kui äriühing soetab või võtab kasutusse sõiduauto, mida soovitakse kasutada eranditult ettevõtlusväliselt, siis sellisel juhul käsitletakse äriühingut lõpptarbijana ning sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei teki, sealhulgas puudub mahaarvamise õigus ka sellise sõiduauto kasuks kauba või teenuse soetamisel. See on kooskõlas ka tarbimismaksu põhimõttega.

Käibemaksuseadus näeb ette osalist mahaarvamist seoses osalise ettevõtlusega. Nimelt KMS § 29 lõike 4 kohaselt, kui äriühing kasutab kaupu või teenuseid nii maksustatava käibe tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil, siis on äriühingul mahaarvamise õigus üksnes ettevõtlusse suunatud osalt. Sellist erakasutust on võimalik maksustada ka omatarbe korras. Riigikohus on seletanud, et sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine on ettevõtja jaoks mõistlik olukorras, kus kauba soetamise ajal on täpselt teada kauba ettevõtluses kasutamise osatähtsus kogu kauba kasutusea jooksul ning sellisel juhul ei teki tal kohustust tasuda

¹⁰⁶ RKHKo 3-3-1-53-16 p 23.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

täiendavalt käibemaksu omatarbeks.¹⁰⁸ Kui sõiduauto majandustegevuses kasutamise täpset ulatust ei ole võimalik kogu kasutuse kohta prognoosida, siis on ettevõtjal võimalus arvata sõiduauto soetamisel kogu sisendkäibemaksu ning seejärel maksustada erakasutust omatarbe korras.¹⁰⁹

Selleks, et lihtsustada maksuarvestust, on seadusandjal võimalik kehtestada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse suhtes piirangut või keeldu. Need peavad olema kooskõlas käibemaksudirektiivis sätestatuga või vastasel juhul peab liikmesriik taotlema käibemaksudirektiivist erandi kehtestamist. Mahaarvamise õiguse piiranguid reguleerib käibemaksudirektiivi peatükk 3, mille artikli 176 esimeses lõigus toodu kohaselt peab Euroopa Nõukogu Komisjoni ettepanekul ühehäälselt otsustama, milliste kulude puhul ei ole liikmesriikidel lubatud käibemaksu maha arvata. Kuni vastava otsuse langetamiseni on liikmesriikidel õigus keelata käibemaksu mahaarvamise kuludelt, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutustele ehk vastuvõttudele¹¹⁰. Sama artikli teise lõigu kohaselt võivad liikmesriigid erandina kuni esimeses lõigus nimetatud sätete jõustumiseni säilitada kõik sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud, mis sisalduvad nende 01.01.1979 kehtinud riigisisestes õigusaktides või ühendusega või pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides. Paljudes riikides on sel põhjusel kuni praeguse ajani piiratud sisendkäibemaksu mahaarvamine sõiduauto erakasutamisega seotud kuludelt.¹¹¹

Praegusel ajal on käibemaksuseaduses sätestatud keeld sisendkäibemaksu arvamiseks külaliste vastuvõtuks ning oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kasutatud kaupadelt ja teenustelt (KMS § 30 lõige 1), mis on kooskõlas käibemaksudirektiiviga. Ettevõtete sõiduautodega seotud kulude puhul on praegu kehtestatud 50-protsendilise sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang (KMS § 30 lõiked 3–9), mille kehtestamiseks on Eesti saanud Euroopa Liidu Komisjonilt vastava loa, mida lähemalt käsitletakse töö alapeatükis 3.1.3.

¹⁰⁸ RKHKo 3-3-1-85-03 p 14.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 194.

¹¹¹ *Ibidem*.

2.2.2. Omatarve

Omatarve tähendab algselt ettevõtja majandustegevuse tarbeks soetatud kauba või teenuse kasutusotstarbe muutmist ja selle kasutusele võtmist isiklikuks otstarbeks või muul ettevõtlusest erineval otstarbel. Omatarbe maksustamise reguleerimise eesmärk on maksumaksjate võrdne kohtlemine ning selle põhimõte on, et ettevõtlustegevuseks soetatud kaupu või teenuseid isiklikuks otstarbeks kasutamisel tuleb ettevõtjat kohelda käibemaksuga maksustamisel kui lõpptarbijat, kes ostab kaupu või teenuseid teiste isikute käest.¹¹² Nimetatu on kooskõlas ka tarbimismaksu põhimõttega.

„Kauba omatarbe sätestamine on oluline maksupettuste ärahoidmiseks, sest vastasel juhul tekiks maksukohustuslasel võimalus osta kaupu või teenuseid hulgi odavama hinnaga, arvata neilt maha käibemaks ja tasuda seejärel oma töövõtjatele osa palgast nende kaupade või teenustega. Varipalka natuuras makstes tekib kasu neljas kohas: ettevõtja saab kaupa hulgi ostes odavamalt kui eraisik kauplusest, arvestab selle hinnalt maha käibemaksu ning säästab tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksu, mis kokku võimaldab muuta tööjõu üle poole odavamaks.“¹¹³

Omatarbe mõiste tuleneb käibemaksudirektiivist, kus tehakse vahet kauba ja teenuse omatarbe vahel.

Kauba omatarvet reguleeriv käibemaksudirektiivi artikkel 16 näeb ette, et maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil käsitatakse kaubatarnena tasu eest, kui nendelt kaupadelt või nende osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.

Teenuse omatarvet käsitlev artikli 26 lõike 1 punkti a kohaselt käsitatakse tasu eest teenuste osutamise alljärgnevaid tehinguid:

- a) ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamine maksukohustuslase enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui nendelt kaupadelt oli käibemaks täielikult või osaliselt maha arvatav;

¹¹² Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 154.

¹¹³ Elling, T., lk 83.

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.

Käibemaksudirektiivi mõistes moodustab omatarbe maksustatava väärtuse kaupade või muude sarnaste kaupade ostuhind või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks nende toimingute tegemise ajal (käibemaksudirektiivi artikkel 74). Siinjuures käibemaksudirektiivi artikli 75 kohaselt peab ettevõtja omatarbe korras teenuse osutamise puhul arvestama maksustatava väärtuse hulka kõik teenuste osutamisega seotud kulud.

Käibemaksudirektiiv nimetab kaupade kasutamist ettevõtlusega mitteseotud otstarbel nii kauba kui ka teenuse omatarbena. Juhul kui kaupa kasutatakse üksnes ettevõtlusega mitteseotud otstarbel, siis on tegemist kauba omatarbega, ning kui kaupa kasutatakse osaliselt ettevõtluses, siis on tegu teenuse omatarbega.¹¹⁴

Käibemaksuseaduses on omatarve reguleeritud KMS § 2 lõikes 6. Säte näeb ette, et omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Kauba võõrandamist või kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena, kui maksukohustuslane on selle kauba või selle kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud.

Nagu nähtub omatarbe definitsioonist, tehakse käibemaksuseaduses vahet kauba ja teenuse omatarbe vahel. Tingimus sisendkäibemaksu mahaarvamise nõude suhtes on sätestatud üksnes kauba puhul. Teenuse puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimust ei ole, kuna neid on võimalik osutada ka sellisel viisil, et mahaarvamist sisaldavaid kulutusi pole tarvis teha.¹¹⁵

Omatarbe näol on tegemist maksustatava käibega KMS § 4 lõike 1 punkti 2 kohaselt, mis tähendab, et selle maksustamisel kehtivad käibe üldised maksustamise reeglid, soodusmäärad, erikorrad ja muud käivet puudutavad sätet¹¹⁶, välja arvatud KMS § 12 lõikes 1 toodud käibe maksustatava väärtuse definitsioon. Omatarbe korral on selle maksustatavaks väärtuseks kauba

¹¹⁴ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 154.

¹¹⁵ *Ibidem*.

¹¹⁶ *Ibidem*, lk 155.

soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind (KMS § 12 lõige 6). Omahind on raamatupidamislik termin¹¹⁷ ja see ei sisalda kasumit, mistõttu ei ole tegemist turuhinnaga, vaid kauba tootmiseks või teenuse osutamiseks tehtud kulude (tootmiskulud ja lisandunud kulud¹¹⁸) kogusumma. Lisandunud kuludeks on ka kõrvalkulud ning lõivud ja maksud (KMS § 12 lõige 6¹). See tähendab, et juhul kui äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise suhtes ei ole seadusandja kehtestanud erinormi, siis sõiduauto erakasutuse omatarbe maksustamise korral on selle maksustatavaks väärtuseks kõik teenusega seotud kulud.

Eespool toodud käibemaksuseaduse omatarvet reguleeritavast sättest nähtub, et omatarbe korras peab tasuta tehing või kauba võõrandamine olema tehtud maksukohustuslase töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele. Sättes nimetamata isikule osutatud tasuta teenus või võõrandatud kaup ei ole omatarve. Sel juhul ei ole tasuta teenus üldreeglina üldse ettevõtlus ega käive ja muu kauba tasuta võõrandamine on ettevõtluse käigus tekkinud käive, mille maksustatav väärtus määratakse vastavalt KMS § 12 lõikele 3. Juhul kui ettevõtja võõrandab kaupa sättes nimetatud isikule, näiteks töötajale, mitte tasuta, vaid soodushinnaga, siis tuleb rakendamisele KMS § 12 lõikes 14 toodud maksustatava väärtuse korrigeerimise nõue ehk omatarvet sellisel juhul ei teki ning ettevõtja võimalik täiendav maksukohustus deklareeritakse mitte omatarbena, vaid üldkorras müügikäibena.

Praegu kehtib äriühingute sõiduautode erakasutuse omatarbe regulatsioon peamiselt sõitjate veoks ja õppesõiduks kasutatavate autode ning soovi korral ka kuni 3500-kilogrammise täismassiga veoautode puhul. Nende puhul saab maksukohustuslane sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, maksustades erakasutust omatarbena vastavalt KMS § 12 lõikele 7¹. Ülejäänud ettevõtete sõiduautode erakasutust maksustatakse, piirates sisendkäibemaksu mahaarvamisoigust.

Võttes arvesse kõiki eelnevalt käsitletud asjaolusid, nähtub, et äriühingule on tagatud õigus arvata maha sisendkäibemaks, mis on tekkinud maksustatava käibe tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel ning juhul, kui kaupa või teenust kasutatakse isiklikuks otstarbeks, siis maksustamise üldkorra kohaselt on maksukohustuslane kohustustatud seda maksustama omatarbena või arvestada sisendkäibemaks üksnes ettevõtlusse suunatud osalt.

¹¹⁷ Rahandusministri 22.12.2017 määruse nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ lisa 4, lk 4, näide 1. – RT I, 23.12.2017, 54.

¹¹⁸ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus, lk 149.

Kokkuvõtvalt märgib autor, et praegu ei ole käibemaksudirektiivis erinormi äriühingute sõiduautode erakasutuse maksustamise kohta. Seetõttu tuleks sõiduautode erakasutuse maksustamisel lähtuda maksustamise üldkorrast. Samas on igale liikmesriigile tagatud luba võtta erimeetmeid käibemaksudirektiivist erandite tegemiseks, et lihtsustada maksu kogumise menetlust või hoida ära teatavat liiki maksudest kõrvalehoidmist või maksustamise vältimist (käibemaksudirektiivi artikli 395 lõige 1). Seega juhul, kui liikmesriik soovib ettevõtete sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse reguleerimiseks kalduda käibemaksudirektiivis sätestatust kõrvale, tuleb taotleda erandit nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamist ja teenuse omatarbe maksustamist reguleeritavatest artiklitest 168 ja 168a ning artikli 26 lõikest 1. Alternatiivina võivad liikmesriigid säilitada kõik erandid, mis sisalduvad nende riigisisestes õigusaktides ja mis kehtisid enne Euroopa Liiduga liitumist või käibemaksudirektiivi jõustumist käibemaksudirektiivi artikli 176 kohaselt.

3. ÄRIÜHINGUTELE KUULUVATE SÕIDUAUTODE ERAKASUTUSE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE EESTIS JA VÄLISRIIKIDES

3.1. Maksustamine Eestis

3.1.1. Maksustamine perioodil 10.01.1991–31.12.2001

10.01.1991 jõustunud Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209 „Käibemaksuga maksustamise kord“¹¹⁹ kehtestati käibemaks lisandunud väärtuse maksustamise printsiibina. Nimelt oli maksumaksjal käibemaksuga maksustamise korra § 15 kohaselt õigus arvata maha „oma sisetarbeks“ kasutatud kaupade ja teenuste soetamisel makstud käibemaks. Siinjuures põhivara hulka kuuluvatelt kaupadelt käibemaksu mahaarvamisõigust ettevõtjal ei olnud.¹²⁰ Võttes arvesse asjaolu, et üldjuhul kuulub äriühingus sõiduauto põhivara hulka, siis eeldatavasti ei olnud ettevõtetel üldjuhul õigust põhivarana kasutatud sõiduauto soetamisel arvestatud käibemaksu maha arvata, mis oli tarbimismaksu põhimõttega vastuolus. Seda põhjusel, et nimetatud juhul koheldi ettevõtjaid tootmissfääri jaoks kaupade soetamisel kui lõpptarbijaid.

01.01.1992 kehtima hakanud Eesti Vabariigi käibemaksuseadusega (edaspidi nimetatud KMS¹⁹⁹²)¹²¹ tekkis juba ka põhivara soetamiselt arvestatud käibemaksu mahaarvamisõigus.¹²² KMS¹⁹⁹² § 9 lõike 1 kohaselt oli maksukohustuslasel õigus arvata maha kaupade ja teenuste ostmisel makstud käibemaks, siinjuures ei sõltunud sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus sellest, mis otstarbel soetatud kaupu või teenuseid kasutati¹²³. See tähendab, et maksukohustuslasel oli õigus ka sõiduautode soetamisel tasutud käibemaksu maha arvata hoolimata sõiduauto erakasutuses kasutamisest, mis oli neutraalsuse põhimõttega vastuolus, kuna andis ettevõtjatele alusetuid konkurentsieeliseid.

Võttes arvesse eelnevalt kirjeldatud asjaolusid, nähtub, et kuni 31.12.1993 oli sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse regulatsioon alareguleeritud ning rikkus käibemaksu tarbimismaksu ja neutraalsuse põhimõtteid.

¹¹⁹ Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrus nr 209 „Käibemaksuga maksustamise kord“. – RT 1990, 14, 158.

¹²⁰ Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. – Kättesaadav arvutivõrgus alajaotuses käibemaks: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/maksu-ja-tollipoliitika/maksud> (16.04.2020).

¹²¹ Eesti Vabariigi käibemaksuseadus. – RT 1991, 36, 447.

¹²² Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu.

¹²³ *Ibidem*.

01.01.1994 kehtima hakanud uue käibemaksuseadusega (edaspidi nimetatud KMS¹⁹⁹⁴)¹²⁴ sai alguse Eestis kehtivate käibemaksunõuete kooskõlla viimine Euroopa Liidu õigusega¹²⁵. Seadusse toodi esimest korda sisse ka põhimõte, mille kohaselt on maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus üksnes ettevõtluses kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt arvestatud käibemaksu puhul (KMS¹⁹⁹⁴ § 18 lõige 1).

Hoolimata eelmises lõigus toodud põhimõttest nägi uus käibemaksuga maksustamise kord ettevõtete sõiduautode maksustamise suhtes ette ka keeldu. Nimelt ei lubatud arvata maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha käibemaksu, mida maksukohustuslane on maksnud ettevõtlusega vahetult mitteseotud sõiduautode ja mootorikütuse soetamisel (KMS¹⁹⁹⁴ § 18 lõike 2 punktid 2 ja 3). Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi (edaspidi nimetatud juhend)¹²⁶ punkti 3.8 lõigus 6 täpsustati, et ettevõtlusega vahetult seotud sõiduautodeks on üksnes taksod, postiveoautod, eriotstarbelised autod (kiirabi-, politsei-, päästeteenistus-, gaasiavariiautod), autorenditeenuste osutamisega tegelevate isikute poolt soetatud rendiautod ning müügi eesmärgil soetatud sõiduautod, tingimusel, et autot ei võeta enne selle müümiseni kasutusele. Alates 24.04.1996 kitsendati¹²⁷ juhendit selliselt, et juhul kui sõiduauto on soetatud müümise eesmärgil, siis sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse tingimuseks on äriühingule majandusministeeriumi poolt välja antud litsents. Mootorikütuse suhtes nägi juhendi punkti 3.8 lõik 7 ette, et üksnes eespool toodud sõiduautodele oli tagatud mootorikütuse soetamise käibemaksu mahaarvamisõigus.

24.10.1996 vastu võetud käibemaksuseaduse muutmise seadusega¹²⁸ jäi jätkuvalt kehtima sõiduautode ja nende tarbeks mootorikütuse soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang. Erandina oli lubatud maha arvata sisendkäibemaksu üksnes selliste sõiduautode soetamiselt, mille on maksnud ettevõtja, kellel on sõiduautode müügiks tegevusluba või kes tegeleb vallasvara kasutus- või kapitalirendiga ning kelle põhikirjas on vastav tegevusala ette nähtud tingimusel, et maksukohustuslased ei võta soetatud autosid ise kasutusele (KMS¹⁹⁹⁴ § 18 lõige 4¹). Alates 01.01.2000 täiendati¹²⁹ kehtinud korda selliselt, et maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust ei arvata maha käibemaksu, mille registreeritud maksukohustuslane

¹²⁴ Käibemaksuseadus. – RT I 1993, 60, 847.

¹²⁵ Elling, T. Käibemaks, lk 24.

¹²⁶ Rahandusministri 30.12.1993 määrus nr 206 „Käibemaksuseaduse rakendamise juhend“. – RTL 1994, 2, lk. 48.

¹²⁷ Rahandusministri 11.04.1996 määrus nr 39 „Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi muutmine“. – RTL 1996, 43-45, 290, p 6.

¹²⁸ Käibemaksuseaduse muutmise seadus. – RT I 1996, 76, 1344.

¹²⁹ Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus. – RT I 1999, 92, 823.

on maksnud lisaks sõiduautode soetamisel ka kapitalirendile võtmisel (KMS¹⁹⁹⁴ § 18 lõike 4 punkt 2). Kapitalirendilepingus pidi olema sätestatud omandiõiguse üleminek kauba väljaostmisel ning kapitalirent oli võrdsustatud kauba võõrandamisega (KMS¹⁹⁹⁴ § 3 lõige 3).

Eelnevast nähtub, et äriühingute sõiduautode maksustamise piirang puudutas sõiduautode soetamist ja auto kapitalirendile võtmist, kuid ei laienenud kasutusrendi korras kasutatavatele sõiduautodele. Kasutusrendilepinguks loeti rendilepingut (KMS¹⁹⁹⁴ § 3 lõike 3), kus puudus auto automaatne omandiõiguse üleminek kauba väljaostmisel. Selle tagajärjel olid praktikas väga levinud kasutusrendilepingute alusel kasutatavad sõiduautod¹³⁰, kuna selliste sõiduautode erakasutuse suhtes kehtis maksustamisel mahaarvamisoõiguse üldkord. Sel juhul pidi ettevõtja kasutusrendi autode erakasutust maksustama omatarbe korras KMS¹⁹⁹⁴ § 3 lõike 1 punkti 2 järgi, kuid tol ajal praktikas seda ei tehtud¹³¹, mis tõenäoliselt andis ettevõtetele võimaluse maksudest kõrvalehoidmiseks, rikkudes seega ausa konkurentsi põhimõtteid.

Võttes arvesse eelnevalt käsitletud asjaolusid, nähtub, et kuni 31.12.1993 oli sisendkäibemaksu mahaarvamisoõiguse regulatsioon alareguleeritud ning rikkus käibemaksu tarbimismaksu ja neutraalsuse põhimõtteid. Perioodil 01.01.1994–31.12.2001 kehtinud ettevõtete sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamisoõiguse keelu tagajärjel puudus enamikul äriühingutest sõiduautodega seotud kuludelt mahaarvamisoõigus, tekitades seega käibemaksu topeltmaksustamise. Edasimüügi eesmärgil soetatud sõiduautodelt tasutud käibemaksu mahaarvamisoõigus laienes üksnes sõiduautode müügiga tegelevatele ettevõtetele, mistõttu muu tegevusalaga maksukohustuslaste poolt auto müügi korral tekkis käibemaksu kumulatsioon, mis oli vastuolus neutraalsuse põhimõttega. Seda põhjusel, et tekkinud käibemaksu kumulatsiooni tagajärjel satub automüügiga mittetegelev ettevõtja automüügiga tegelevate ettevõtjatega võrreldes ebasoodsamasse olukorda, kuna kumulatsioon toob kaasa topeltmaksustamise, mis mõjutab ka sõiduauto hinda.

Lisaks eeltoodule käsitleti sel perioodil sõiduauto seost ettevõtlusega äriühingute sõiduautode maksustamisest lähtuvalt väga kitsalt, mis oli vastuolus tarbimismaksu põhimõttega lahutamatuult seotud lisandunud väärtuse printsiibiga. Seda põhjusel, et suuremal osal ettevõtjatest ei olnud tagatud õigus arvata maha sõiduauto soetamiselt ja selle tarbeks ostetud

¹³⁰ Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus, lk 570.

¹³¹ Huberg, M. Kuidas koalitsioon tahab kehtestada automaksu, mis ei ole automaks. – EML

Maksumaksja 2013/10. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1442> (16.04.2020).

kütuselt arvestatud sisendkäibemaksu ka juhul, kui autosid ja kütust kasutati eranditult ettevõtluse tarbeks. Autosid kasutusrendi korras kasutavatele ettevõtetele mahaarvamise piirang ei laienenud, mis oli vastuolus neutraalsuse põhimõttega, kuna maksustamine sõltus sõiduauto omandivormist.

Võttes arvesse eespool käsitletud puudusi, on autor seisukohal, et sõiduauto erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu kehtestamine on vastuolus käibemaksuga maksustamise tarbimismaksu ja neutraalsuse põhimõtetega. Samas võib üldiselt järeldada, et ettevõtete sõiduautode mahaarvamisõiguse keeld täidab maksustamise regulatiivset ja fiskaalset eesmärki. Kui võtta arvesse maksustamise eesmärki, mis on ettevõtetele kuuluvate sõiduautode erakasutuse vähendamine, siis võib eeldada, et mahaarvamisõiguse keelu tulemusel soetakse ja kasutatakse ettevõtluses sõiduautosid, mille kasutamine ettevõtluses on tõepoolest vajalik ning eratarbimise osakaal on minimaalne.

3.1.2. Maksustamine perioodil 01.01.2002–30.11.2014

Eelmises alapeatükis käsitletud sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse keeld vahetus piirangu kehtestamisega. 01.01.2002 jõustus uus käibemaksuseadus (edaspidi nimetatud KMS²⁰⁰²).¹³² Seaduse eesmärk oli käibemaksuseaduse ühtlustamine käibemaksudirektiiviga seoses Eesti peatse liitumisega Euroopa Liiduga.¹³³ Selles käibemaksuseaduses kehtestati muudatus, mille kohaselt juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust nii ettevõtluses kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil, siis antakse maksukohustuslasele õigus arvata maha sisendkäibemaksu ettevõtlusesse suunatud osalt (KMS²⁰⁰² § 23 lõige 8). Lisaks eeltoodule muudeti ka äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise kord, mille muutmisel lähtus seadusandja OECD riikide praktikast, mille kohaselt kasutatakse sõiduautosid keskmiselt ühe kolmandiku ulatuses erasõitudeks.¹³⁴ Sellest tulenevalt sätestati KMS²⁰⁰² § 21 lõikes 2 piirang, mille kohaselt on maksukohustuslasele tekkinud õigus arvata ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamisel või kapitalirendile võtmisel ning selle sõiduauto tarbeks mootorikütuse soetamisel maha sisendkäibemaksu kahe kolmandiku ulatuses. Sisuliselt oli tegemist lihtsustusnormiga, mille eesmärk oli muuta

¹³² Käibemaksuseadus. – RT I 2001, 64, 368.

¹³³ Käibemaksuseaduse eelnõu seletuskiri. 726 SE. –

<https://www.riigikogu.ee/tegevus/ee/noud/ee/nou/9e1a2690-9eac-3f6a-85d6-ed39461c8e2d/Käibemaksuseadus> (04.04.2020).

¹³⁴ Lehis, L., Lind. K. Käibemaksuseadus, lk 569.

maksuarvestus lihtsamaks, seda põhjusel, et maksumaksjale nähti ette kindel sisendkäibemaksu mahaarvamise proportsioon, mille tulemusel puudus kohustus koguda tõendeid sõiduauto ettevõtluses kasutamise mahu kohta, pidades arvestust töö- ja isiklike sõitude suhtes (edaspidi nimetatud ka sõidupäevik)¹³⁵. Kui lihtsustusnormi ei oleks kehtestatud, siis oleks iga maksukohustuslane pidanud arvutama iga sõiduautoga tehtavate isiklike sõitude mahu, kuid selle tulemusel võis osaliselt maha arvatava sisendkäibemaksusumma olla suurem või väiksem kui piirangus määratud kaks kolmandik¹³⁶.

Lisaks eeltoodule säilitati maksukohustuslasele teatud juhtudel õigus arvata sõiduauto soetamisel või kapitalirendile võtmisel maha sisendkäibemaks täies ulatuses sõltuvalt äriühingu tegevusalast, mille kohta pidi äriregistris olema vastav kanne, kuigi kanne ei hoia ära maksudest kõrvalehoidmisi¹³⁷. Nimelt juhul, kui ettevõtja tegevusala oli sõiduautode müük või kasutus- või kapitalirendile andmine, siis oli ettevõtjal õigus sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata tingimusel, et müügiks või rendile andmiseks soetatud sõiduautosid ettevõtja ise kasutusele ei võta (KMS²⁰⁰² § 21 lõike 3 punkt 1). Tagati sisendkäibemaksu täielik mahaarvamisõigus ka maksukohustuslasele, kelle tegevusala oli teenuse osutamine sõiduautoga, mis on eelkõige taksod (KMS²⁰⁰² § 21 lõike 3 punkt 2). Ettevõtluses kasutatud sõiduautode tarbeks kütuse soetamisel maksustamise erand ei kehtinud ning ettevõtjal oli õigus arvata kütusekuludelt maha sisendkäibemaksu kahe kolmandiku ulatuses.

Eespool toodud tingimuste täitmine sõiduauto soetamisel või kapitalirendile võtmisel täies ulatuses sisendkäibemaksu mahaarvamise suhtes ei taganud siiski äriühingule alati kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust. Riigikohus selgitas, et kui sõiduauto soetamisel arvati sisendkäibemaksu täies ulatuses KMS²⁰⁰² § 21 lõike 3 kohaselt, kuid autot kasutati ka eratarbimise eesmärgil, siis tuli autode erakasutuse maksustamisel lähtuda KMS²⁰⁰² § 23 lõikes 8 sätestatud üldkorrast, mis nägi ette, et sõiduauto osaliselt ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil kasutamise korral laieneb maksukohustuslasele mahaarvamisõigus üksnes ettevõtluses kasutatava kauba või teenuse soetamisele.¹³⁸ Sel juhul lasus maksukohustuslasel kohustus pidada sõidupäevikut ning juhul, kui sõiduautot kasutati osaliselt ka eratarbimise otstarbel, siis oli ettevõtjal õigus rakendada sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust mitte erinormis sätestatud kahe kolmandiku ulatuses, vaid vastavalt auto ettevõtluses kasutamise ulatusele. Selle

¹³⁵ RKHKo 3-3-1-85-03 p 10.

¹³⁶ *Ibidem*, p 12.

¹³⁷ Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus, lk 579.

¹³⁸ RKHKo 3-3-1-85-03 p 12.

tulemusel juhul, kui sõiduauto ettevõtluses kasutamise tegelik proportsioon oli suurem kui erinormist tulenev kaks kolmandikku, siis oli maksukohustuslasel õigus arvata maha maksimaalselt kaks kolmandikku sisendkäibemaksu, kui aga tegelik proportsioon oli väiksem, siis tuli maksumaksjal lähtuda tegelikust proportsioonist.¹³⁹ Sellest nähtub, et üldnormist tuleneva maksustamise korraga võis maksukohustuslasele kaasnedagi suurem maksukohustus võrreldes erinormist tuleneva kahe kolmandikuga.

Käsitatud maksustamise korraga kehtestatud sõiduautode erakasutuse mahaarvamissoiguse piirang ei kehtinud kasutusrendi¹⁴⁰ tingimustele vastavate lepingute alusel kasutatavatele sõiduautodele. See tähendab, et ettevõtjatel oli jätkuvalt õigus arvata sõiduauto rendimaketelt arvestatud sisendkäibemaksu täies ulatuses. Selle tulemusel kasutas suur hulk ettevõtjaid sõiduautosid nimetatud lepingute alusel, hoidudes mahaarvamispiirangust kõrvale¹⁴¹ Sel juhul tekkis sõiduautosid kasutusrendi korras kasutataval ettevõtetel ka kohustus lähtuda sõiduautode maksustamise üldkorrast KMS²⁰⁰² § 23 lõike 8 kohaselt. See tähendab, et kui kasutusrendiga sõiduautot kasutav maksukohustuslane arvas rendimaketelt sisendkäibemaksu täies ulatuses, siis pidi ettevõtja pidama sõidupäevikut ning maksustama erasõite vastavalt sõiduauto erakasutuse proportsioonile. Selle tulemusel võis tekkida suurem maksukohustus, kui oleks tekkinud kahe kolmandiku ulatuses sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul.

Eeltoodu tulemusel tekkis käsitatud perioodil maksustamise erinevus kapitali- ja kasutusrendi lepingutega kasutatavate sõiduautode puhul, mis oli vastuolus neutraalsuse põhimõttega, mille kohaselt tuleks kõik tarbimisvormid maksustada ühtemoodi.

Autor järeldab, et ettevõtete sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamissoiguse piirang ei olnud ärihingutele halduskoormav, kuna puudus sõidupäeviku pidamise kohustus. Sellega vähenes ka maksuhalduri koormus sõiduautode erakasutuse järelevalve teostamisel, seega ettevõtete sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamissoiguse piirang on kooskõlas lihtsustusnormi eesmärgiga. Kuid nagu nähtub eeltoodud käsitlusest, muutis uus sõiduautode erakasutuse maksustamise kord praktikas äriühingute maksuarvestuse keeruliseks, kuna maksuarvestus ei olnud ühetaoline,¹⁴² rikkudes seega neutraalsuse põhimõtet ja lihtsustusnormi eesmärki. Nimelt kehtis sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu piirang

¹³⁹ RKHKo 3-3-1-85-03 p 12.

¹⁴⁰ Nii nagu ka eelnevalt käsitatud perioodil käsitleti kasutusrendilepingut rendilepingut, milles polnud sätestatud kauba väljaostmisel selle omandiõiguse üleminek rentnikule (KMS²⁰⁰² § 3 lõige 5).

¹⁴¹ Lehis, L. Maksuõigus 2004, lk 419.

¹⁴² *Ibidem*.

sõiduauto soetamisel ja kapitalirendile võtmisel, kuid ei kehtinud edasimüügiks ja rendile andmiseks soetatud sõiduautodele ning ka teenuse osutamiseks ja kasutusrendilepingu alusel kasutatavate sõiduautode puhul ning nimetatud autode erakasutusega tekkinud maksukohustus võis ületada sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangut. Ka sõiduautoga kaasnevate kulude suhtes oli kehtestatud erinev maksustuarvestus. Nimelt kütuse puhul pidi maksumaksja rakendama sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piirangut, kuid ülejäänud autoga kaasnevate kulude puhul piirang ei kehtinud. Võib asuda seisukohale, et lihtsustusnormist tuleneva maksuarvestuse lihtsustuse eesmärgist tulenevalt tuleks seadusandjal laiendada erinormist tulenevat piirangu rakendusala nii kõikidele sõiduauto ettevõtluses kasutamise omandivormidele kui ka sõiduauto tarbeks tehtud kuludele.

Eesti liitumisel Euroopa Liiduga hakkas 01.05.2004 kehtima uus käibemaksuseadus¹⁴³, mis kehtib praeguse ajani. Uue käibemaksuseaduse kehtestamisel jätkati käibemaksuseaduse ühtlustamist käibemaksu reguleeriva käibemaksudirektiiviga.¹⁴⁴ Uue käibemaksuseadusega muudeti taas ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamise korda, ühtlustades sõiduautoga seotud kulude maksustamist, muutes seeläbi ka maksuarvestuse lihtsamaks. Sõiduautoga seotud kulusid hakati maksustama ühtemoodi ega olnud enam tähtis ka äriühingu sõiduauto omandivorm, kuna uus kord laienes ka kasutuslepingute korras kasutatavatele sõiduautodele. Lisaks nimetatud muudatustele võimaldati äriühingutel välistada käibemaksu kulusid juhul, kui sõiduautot kasutatakse eranditult ettevõtluse otstarbel ja seda hoolimata äriühingu tegevusalast, mis on kooskõlas neutraalsuse põhimõttega.

Ettevõtte sõiduauto soetamisega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang kaotati. Nimelt täiendati KMS § 29 lõiget 4, mis käsitleb sisendkäibemaksu mahaarvamise üldnormi, mille kohaselt on maksukohustuslasel olnud õigus arvata maha maksustatava käibe tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaks, klausliga, et sõiduauto soetamisel arvatakse sisendkäibemaks maha täies ulatuses, hoolimata selle ettevõtluses kasutamise osatähtsusest. Ettevõtte sõiduauto ettevõtlusvälist kasutamist hakati maksustama omatarbena. Sellest nähtub, et kehtestatud äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamise kord oli kooskõlas käibemaksudirektiivi regulatsiooniga.

¹⁴³ Käibemaksuseadus. – RT I 2003, 82, 554. Edaspidi käsitletakse töös nimetatud käibemaksuseaduse redaktsiooni.

¹⁴⁴ Käibemaksuseaduse eelnõu seletuskiri. 131 SE. –

<https://www.riigikogu.ee/tegevus/ee/noud/ee/nou/c16d67ad-8651-3b2d-a02e-6ee85e589fee/Käibemaksuseadus> (04.04.2020).

Nagu on toodud omatarvet käsitlevas alapeatükis 2.2.2, on omatarbe korral selle teenuse ja kauba maksustatavaks väärtuseks selle soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind (KMS § 12 lõige 6). Sõiduauto eratarbimise puhul võis vastava omahinna leidmine olla maksumaksjale keeruline, mistõttu kehtestas seadusandja ettevõtte sõiduauto erakasutuse maksustamise lihtsustusnormina, ühtlustades sõiduauto erakasutuse käibemaksu ja tulumaksu arvestust. Äriühingu sõiduauto erakasutuse omatarbe maksustatava väärtuse hakkas moodustama tulumaksuseaduses (edaspidi nimetatud TuMS)¹⁴⁵ § 48 lõikes 8 fikseeritud erisoodustuse hind vastavalt KMS § 12 lõikele 7.

Käibemaksuseaduse eelnõu seletuskirjakohaselt oli ettevõtjal sõiduauto erakasutuse maksustamisel alljärgnevad variandid.¹⁴⁶

Üks variant oli maksustada sõiduauto erakasutus omatarbena ning omatarbe maksustatavaks väärtuseks on sel juhul TuMS § 48 lõikes 8 fikseeritud erisoodustuse hind. Sellisel juhul puudus ettevõtjal sõidupäeviku pidamise kohustus. Kõikidele sõiduautodele hoolimata vanusest või muudest tehnilistest näitajatest kehtis üks erisoodustuse hind.

Juhul kui maksukohustuslane soovis rakendada fikseeritud erisoodustuse piirmäärast väiksemat maksustatavat väärtust, siis pidi ettevõtja pidama täpset töö- ja isiklike sõitude arvestust, näidates auto ettevõtluses ja eratarbes kasutamise proportsiooni.¹⁴⁷ Sõidupäeviku pidamise nõuded sätestati rahandusministri määruse (edaspidi nimetatud määrus)¹⁴⁸ punktis 4¹ ning nende täidetavuse korral oli maksukohustuslasel õigus arvutada erisoodustuse hind vastavalt määruse punktis 4² sätestatud tariifile erasõitude läbitud kilomeetrite kohta. Kõikidele sõiduautodele oli määratud üks tariif, välja arvatud sõiduautod, mille vanus oli üle 5 aasta ja silindrite töömahuga kuni 2000 cm³, millele kehtis soodsam tariif. Tariifi summa oli ka omatarbe väärtuseks.

¹⁴⁵ Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seadus. – RT I 2003, 88, 587.

¹⁴⁶ Eelnõu seletuskiri. 131 SE.

¹⁴⁷ *Ibidem*.

¹⁴⁸ Rahandusministri 29. detsembri 1999. a määruse nr 120 „Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine“ muutmise. – RTL 2003, 31, 470.

Kuna omatarve tekib juhul, kui tarne on tasuta (KMS § 2 lõige 6)¹⁴⁹, siis omatarbega maksustamise suhtes on oma eripärasid. Sellest tulenevalt oli maksumaksjal sõidupäeviku pidamisel õigus lähtuda sõiduauto erakasutuse maksustamisel alljärgnevast:

- a) kui sõiduautot kasutatakse osaliselt eratarbimise otstarbel ja töötaja ei hüvita nimetatud kulu, siis on omatarbe maksustatavaks väärtuseks erisoodustuse hind, millelt tuleb tasuda käibemaksu;¹⁵⁰
- b) juhul kui töötaja hüvitab eratarbeks kasutatud osa, siis omatarvet ei teki.¹⁵¹ Täpsemalt on sel juhul tegemist ettevõtte poolt töötajale osutatud teenusega KMS § 4 lõike 1 punkt 1 kohaselt. Omatarbe maksustatava käibe moodustas töötajalt saadud hüvitis, mis deklareeritakse üldkorras;
- c) juhul kui ettevõtja on andnud töötajale sõiduauto kasutada soodushinnaga, siis vastavalt määruse punktile 4² kulus maksustamisele erisoodustuse hinna ja arvestatud soodushinna vahe. 04.12.2008 vastu võetud käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seadusega¹⁵² kehtestati KMS § 12 lõiked 14–17, mis reguleerivad TuMS § 8 mõistes seotud isikute vahelisi tehinguid. Arvestades asjaolu, et töötaja ja tööandja on seotud isikud, siis hakati lähtuma sellest, et soodushinnaga sõiduauto isiklikuks otstarbeks andmise näol ei ole tegemist mitte omatarbe, vaid teenuse osutamisega¹⁵³. Soodushinnaga teenuse osutamisel korrigeeritakse teenuse hinda KMS § 12 lõigete 14–17 alusel, mille tulemuseks on osutatud teenuse maksustatavaks väärtuseks selle turuväärtus, mis oli antud juhul võrdne sõiduauto erakasutuse omatarbe maksumusega;¹⁵⁴
- d) lisaks nägi uus sõiduauto erakasutuse maksustamise kord ette, et kui autot kasutatakse eranditult ettevõtluse tarbeks, siis omatarvet ja sellega kaasnevat käibemaksukohustust ei teki.¹⁵⁵ See tähendab, et seadusandja kehtestas uue praktika, mille kohaselt võis iga ettevõtja hoolimata tema tegevusalast välistada sõiduauto soetamisel ja autoga seotud kuludelt käibemaksukohustuse tekkimise juhul, kui autot kasutatakse eranditult ettevõtluse tarbeks.

¹⁴⁹ Kuigi enne 01.01.2009 kehtinud käibemaksuseaduse regulatsioonis puudus sõna „tasuta“, oli omatarbe tõlgendus sama. – Käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse seletuskiri. 353 SE, lk 2. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eeInoud/eeInou/Obbe558d-8cd1-0f8d-24da-92606ccfa18b/Kaibemaksuseaduse%20ja%20tulumaksuseaduse%20muutmise%20seadus> (07.04.2020).

¹⁵⁰ Eelnõu seletuskiri. 131 SE.

¹⁵¹ *Ibidem.*

¹⁵² Käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seadus. – RT I 2008, 58, 324.

¹⁵³ Huberg, M., Lehis, L. Sõidupäevik jälle moes.

¹⁵⁴ *Ibidem.*

¹⁵⁵ Eelnõu seletuskiri. 131 SE.

Juhul kui ettevõtja töö- ja erasõitude arvestust ei pidanud, siis pidi ta vajaduse korral suutma maksuhaldurile ära tõendada, et autot pole erakasutuse otstarbel kasutatud.¹⁵⁶

Autor leiab, et võttes arvesse lihtsustusnormi eesmärki ei ole sõidupäeviku pidamise kohustus proportsionaalne. Euroopa hea halduse tava eeskirja¹⁵⁷ artikkel 6 näeb ette, et haldusorgani rakendatavad meetmed peavad olema proportsioonis taotletava eesmärgiga. See tähendab, et ettevõtete halduskoormus sõiduautode ettevõtlusvälise kasutamise tõendamiskoormuse suhtes peab olema ka tasakaalus maksuhalduri koormusega järelevalve teostamisel. Siinjuures on maksuhalduril sõidupäeviku pidamisel keeruline teostada järelevalvet sõiduautode erakasutuse suhtes, kuna auto ettevõtlusvälise kasutamise ulatust on raske kontrollida, mida võidakse maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil ka ära kasutada.¹⁵⁸

Kui muude kaupade ja teenuste omatarbe maksustatavaks väärtuseks on kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind KMS § 12 lõike 6 kohaselt, siis sõiduauto puhul oli kehtestatud ülempiir ning sellest suuremalt summalt ettevõtjal maksukohustust ei tekkinud. Seda hoolimata sellest, mis on konkreetse sõiduauto hind ja selle eratarbimises kasutamise tegelikud kulud. Rahandusministeerium on leidnud, et selline sõiduautode erakasutuse omatarbega maksustamise kord ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 75, mille kohaselt peab omatarbe maksustatava väärtuse moodustama sõiduautoga teenuse osutamise kogukulu.¹⁵⁹ 27.02.2008 esitati vastava käibemaksuseaduse muudatuse eelnõu¹⁶⁰ ettepanekuga tunnistada kehtetuks KMS § 12 lõikest 7 tulenev sõiduautode erakasutuse omatarbe maksustatava väärtuse aluseks olev fikseeritud erisoodustuse hind. Eelnõu seletuskirja kohaselt rikub sõiduauto erakasutuse omatarbe maksustamise kord võrdse kohtlemise põhimõtet, kuna odavama sõiduauto erasõitude käibemaksukohustus võib olla kõrgem kui tegelik kulu ning kallimate autode puhul võivad kulud olla maksukohustusega võrreldes märksa suuremad.¹⁶¹ Veelgi enam, mida kallim on sõiduauto, seda suurem on

¹⁵⁶ Lehis. L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, seisuga 15.03.2009, 3. kd, Tartu: Maksu maksjate Liidu Kirjastus OÜ 2009, lk 114.

¹⁵⁷ Euroopa ombudsmani Euroopa hea halduse tava eeskiri, 01.03.2002. – <https://www.ombudsman.europa.eu/et/publication/et/3510> (21.03.2020).

¹⁵⁸ Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. 493 UA, lk 1. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/ee/noud/eelnou/4bc15645-7f31-4567-8ec9-808417bbc968> (23.01.2020).

¹⁵⁹ Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. 1-1.10/2981. – <https://eelnoud.valitsus.ee/main/mount/docList/3a627470-f8af-4622-9b81-2cde84603802> (07.04.2020).

¹⁶⁰ Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu. 1-1.10/2981. – <https://eelnoud.valitsus.ee/main/mount/docList/f3ef68ad-8e65-49a1-8e4c-23c16f13e4f1> (07.04.2020).

¹⁶¹ Eelnõu seletuskiri. 1-1.10/2981.

fikseeritud omatarbe summast tulenev soodustus ning mõne kallima auto puhul ületavad nende ülalpidamiskulud fikseeritud omatarbe summa viis korda.¹⁶² Eeltoodust tulenevalt tuleks selle eelnõu seletuskirja kohaselt sõiduauto erakasutuse omatarbe maksustatava väärtuse hulka arvata kogu sõiduautoga seotud kulu, nii sõiduki soetamise kulu kui ka kõik jooksvad kulud, juhul kui nendelt arvestatud sisendkäibemaks on maha arvatud.¹⁶³ See ettepanek jäi kehtestamata.

Erialakirjanduses on välja toodud, et kui sõiduautode erakasutuse omatarbe väärtustava väärtuse hulka arvestada auto ülalpidamisega seotud kulusid, siis see muudaks erisoodustuse hinna määramise keerulisemaks.¹⁶⁴ Ka autor on seisukohal, et sõiduautode erakasutuse maksu administreerimise lihtsustuse huvides peaks vältima keerulisi maksustamisskeeme, kuna see oleks koormav nii maksumaksjatele kui ka maksuhaldurile.

Erialakirjanduses on märgitud, et äriühingu sõiduauto erakasutuse maksustamise proportsionaalsuse tagamiseks peab omatarbe maksustatava väärtuse leidmiseks olema ettevõtjale tagatud võimalus ise välja arvata sõiduautoga seotud tegelikke kulusid.¹⁶⁵ Seda sõiduauto töö- ja erakasutuse seotud arvestust pidamata, kuna sõidupäeviku pidamine võib olla ettevõtjale koormav.¹⁶⁶ Lahenduseks pakuti, et maksustamisel võiks võtta arvesse andmeid ettevõtja raamatupidamisest lähtuvalt, ilma sõidupäevikut pidamata. Töö autor on seisukohal, et nii eespool toodud rahandusministeeriumi eelnõus pakutud maksuarvestuse kord kui ka eeltoodud lahendus ei oleks asjakohased põhjusel, et sellisel juhul oleks maksuhalduril keeruline kontrollida sõiduauto eratarbimisega seotud tegelikke kulusid ning kasvaks ka maksumaksja halduskoormus. Lisaks pole välistatud, et selline lähenemine aitaks kaasa ebaõigest arvepidamisest tulenevale maksudest kõrvalehoidmisele. Näiteks puudutas käsitletud omatarbe maksustamise kord üksnes sõiduautode erakasutust ega laienenud ametiautodena kasutatud sõidukitele, mida kasutati nagu sõiduautot. Nimetatud sõidukite erakasutuse maksustamisel tuli lähtuda KMS § 12 lõikes 6 sätestatud omatarbe üldkorrast, mis tähendab erasõitude maksustamist omatarbena omahinnast lähtuvalt ilma erisoodustuse piirmääradeta.¹⁶⁷ Praktikast kippsid ettevõtjad jätmata sõidukite erakasutuse deklareerimata.¹⁶⁸ Pole välistatud, et

¹⁶² Eelnõu seletuskiri. 1-1.10/2981.

¹⁶³ *Ibidem*.

¹⁶⁴ Ossa, A. Porsche on kah auto. – EML Maksumaksja 2006/10. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=329> (16.04.2020).

¹⁶⁵ Huberg, M., Lehis, L. Sõidupäevik jälle moes.

¹⁶⁶ *Ibidem*.

¹⁶⁷ Lehis, L. Maksuseadused seisuga 15.03.2009, lk 113.

¹⁶⁸ Huberg, M., Lehis, L. Sõidupäevik jälle moes.

selle üheks põhjuseks on olnud keeruline maksuarvestus. Sellest tulenevalt leiab autor, et juhul, kui sõiduautode erakasutust reguleeritakse omatarbe korras, siis peab olema kehtestatud lihtsustusnormi alusel fikseeritud maksumäär, mis lihtsustaks nii maksumaksjate koormust kui ka maksuhalduri järelevalvet.

Võttes arvesse eelnevalt kirjutatud, nähtub, et sõiduautode erakasutuse maksustamise kehtinud kord oli vastuolus neutraalsuse põhimõttega. Ettevõtluses kasutatud kallimate sõiduautode puhul said äriühingud sõiduauto osaliselt eratarbimise kasutamise puhul alusetu konkurentsieelise madalama maksukohustuse näol. Erialakirjanduses on leitud, et sõiduautode erakasutuse omatarbe maksuarvestuse korda tuleks muuta, võtteks omatarbe maksustatavaks väärtuseks konkreetse sõiduauto soetushinna või mudeli keskmise müügihinna.¹⁶⁹ Nimetatud maksuarvestuse tulemusel muutuks sõiduautode erakasutuse maksuarvestus maksumaksjate suhtes proportsionaalsemaks, kuid võttes arvesse käibemaksu regulatiivset eesmärki sõiduautode keskkonnamõju suhtes, ei ole sõiduauto hind üldjuhul korrelatsioonis selle keskkonda säästvate näitajatega.

Erialakirjanduses on leitud, et ametiautode erakasutuse omatarbe maksustamise kord vastab nii õiguspõhimõtetele kui ka halduskoormusele.¹⁷⁰ Seda põhjusel, et võrreldes sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramisega tagab sõiduautode erakasutuse omatarbega maksustamine, et käibemaks on arvatud ühtse määra alusel ning võimaldab arvestada auto erakasutuse tegelikku kasutust igas kuus ning seda vastavalt ka maksustada.¹⁷¹ Töö autor ühineb nimetatud seisukohaga, et võrreldes eespool käsitletud varasematel perioodidel kehtinud sõiduautode erakasutuse regulatsioonide, nagu sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld ja piirang, sobib ettevõtte sõiduauto omatarbe maksustamine neutraalsuse põhimõtetest tulenevalt kõige paremini. Seda põhjusel, et tasutud käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on sel juhul tasakaalus. Sõiduautode erakasutuse omatarbe maksustatava väärtuse kehtestamisel tuleks seadusandjal võtta arvesse aga sõiduautode keskkonnamõju maksukohustuse piirmäära kehtestamata.

¹⁶⁹ Lehis, L. Meie igapäevast autot anna meile tänapäev. – EML Maksumaksja 2014/08. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1583> (12.01.2020).

¹⁷⁰ Lehis, L. Meie igapäevast autot anna meile tänapäev.

¹⁷¹ *Ibidem*.

Võib asuda seisukohale, et käsitletud perioodil kehtinud ettevõtete sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise regulatsiooni kehtestamisel ei võetud arvesse käibemaksu regulatiivset eesmärki.

3.1.3. Maksustamine alates 01.12.2014 kuni praeguseni

01.12.2014 jõustunud käibemaksuseaduse muutmise seadusega¹⁷² muudeti ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamise korda taas. Seadusandja leidis, et kehtinud sõiduautode omatarbe maksustatava väärtuse aluseks olnud erisoodustuse hind ei katnud täies ulatuses autoga tehtud kulutusi ning sõidupäeviku pidamise korral oli maksustatav summa veelgi väiksem.¹⁷³ Lisaks on seadusandja järeldanud, et kehtinud maksustamise kord soodustas sõiduautode ettevõtete nimele vormistamist, kuna ettevõtete sõiduautode seotud kulude maksukoormus oli oluliselt madalam kui eraisikul. Lisaks leiti, et sõiduautode omatarbe maksustatava väärtuse tõstmine võib rikkuda nende ettevõtjate huve, kes kasutavad sõiduautot vähem ning kellel seetõttu tekib vähem sõiduautoga seotud kulutusi.¹⁷⁴ Lisaks järeldati, et sõiduauto erakasutuse sisendkäibemaksu piirangu tulemusel oleks maksustamine proportsionaalsem, kuna sel juhul makstakse kallimatel autodel ja nende tarbeks soetatud kaupade ja teenuste soetamisel rohkem makse.¹⁷⁵

Võttes arvesse nii eelmises lõigus toodud sõiduauto erakasutuse maksustamise kohta toodut kui ka asjaolusid, et ettevõtete esitatud tõendid sõiduautode erakasutuse suhtes on maksuhalduril raskesti kontrollitavad, kuna sõiduauto erakasutusest ei jää jälge, ning et enamik liikmesriike piirab sõiduautode ning nende tarbeks ostetud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu,¹⁷⁶ otsustas seadusandja loobuda sõiduauto omatarbe maksustamise korrast ja maksustada äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutust, piirates taas sisendkäibemaksu mahaarvamisoigust.

Äriühingutele kuuluvate sõiduautode sisendkäibemaksu piirangu kehtestamise eelnõus lähtus seadusandja eeldusest, et ettevõtete sõiduautosid kasutatakse mitte ainult ettevõtluses, vaid üldjuhul ka eratarbimise jaoks, mida tuleb ettevõtte sõiduautode maksustamisel arvesse

¹⁷² Käibemaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 11.07.2014, 3

¹⁷³ Eelnõu seletuskiri. 644 SE, lk 2.

¹⁷⁴ *Ibidem*, lk 2-4.

¹⁷⁵ *Ibidem*, lk 2.

¹⁷⁶ *Ibidem*, lk 7.

võtta.¹⁷⁷ Eelduse aluseks said liikmesriikide kohta avaldatud tulemused, mille kohaselt näiteks Hollandis, Belgias ja Ühendkuningriigis on autode eratarbimise osakaalud olnud vastavalt 67, 78 ja 60 protsenti.¹⁷⁸ Siinjuures puudusid seadusandjal täpsed andmed selle kohta, kui suur on sõiduautode erakasutuse maht Eestis, ning lähtuti üldistest andmetest, et Eestis ettevõtlustulu teenivad majapidamised on jätnud 62 protsenti oma tegelikust teenitud tulust esitamata. Selle üks põhjuseid võib olla asjaolu, et isiklikuks otstarbeks tehtud kulutusi esitatakse ärikulutustena ning üheks selliseks kululiigiks võib olla ka ettevõtluses kasutatavad sõiduautod.¹⁷⁹

Siinkohal tuleb märkida, et nagu on käsitletud magistritöö alapeatükis 2.2, ei ole ettevõtluses kasutatavate sõiduautode ja nende tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangu kehtestamine kooskõlas käibemaksudirektiivi sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust reguleeritavate artiklite 168 ja 168a ning teenuse omatarvet reguleeriva artikli 26 lõike 1 punktiga a. Selleks, et rakendada käibemaksudirektiivi artikli 395 lõikes 1 toodud erandit käibemaksudirektiivist kõrvale kaldumiseks, esitas Eesti Euroopa Komisjonile taotluse ettevõtluses kasutatavate sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramiseks. Taotlust põhjendati sellega, et omatarbe maksustamise aluseks sõiduautode muul kui ettevõtluse eesmärgil kasutamist on esiteks keeruline täpselt määratleda ja teiseks on selline süsteem tihti koormav.¹⁸⁰ Lisati, et ettevõtlusvälisel otstarbel kasutatavate sõiduautode kuludest maha arvatav käibemaks tuleks kehtestada ühtse protsendimäärana koos mõne erandiga ning Eesti ametiasutuste seisukohal oleks põhjendatud sisendkäibemaksu piiramine 50 protsenti ulatuses.¹⁸¹ Taotluses märgiti muu hulgas, et sõiduautode erakasutamise maksustamise uue korraga puudub vajadus pidada arvestust sõiduautode muul kui ettevõtluse eesmärgil kasutamise suhtes, aidates kaasa ebaõigest arvepidamisest tulenevale maksudest kõrvalehoidmise vältimisele.¹⁸²

Euroopa Nõukogu rahuldab taotluse¹⁸³, lubades 07.11.2014 rakendusotsusega kehtestada Eestis äriühingutele kuuluvate sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangu, kaldudes seega käibemaksudirektiivis sätestatust kõrvale. Erand lubati kohaldada kuni 31. 12.2017. Euroopa

¹⁷⁷ Eelnõu seletuskiri. 644 SE, lk 7.

¹⁷⁸ *Ibidem.*

¹⁷⁹ *Ibidem.*

¹⁸⁰ Euroopa Nõukogu 07.11.2014 rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a (2014/797/EL). – ELT L 330, lk 48-49.

¹⁸¹ *Ibidem.*

¹⁸² *Ibidem.*

¹⁸³ *Ibidem.*

Nõukogu 10.10.2017 otsusega 2017/1854¹⁸⁴ lubati Eesti taotlusele uuesti rakendada ettevõtete sõiduautode maksustamisel sisendkäibemaksu mahaarvamisosigust 50 protsendi ulatuses kuni 31.12.2020 lõpuni.

Uut sõiduautode erakasutuse maksustamise korda hakkas reguleerima KMS § 30 lõigetes 3–7 sätestatu, mille lõike 3 kohaselt arvatakse ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamisel ja teenuste saamisel arvestatud käibemaksust maha 50 protsenti sisendkäibemaksust. Sisuliselt loetakse praegu sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsuseks 50 protsenti.¹⁸⁵ Põhimõtteliselt rakendati perioodil 01.01.2002–30.04.2004 Eestis kehtinud äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise süsteem selle erinevusega, et sel perioodil kehtestatud sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu piirangu kahe kolmandiku ulatuses asemel hakkas sisendkäibemaksu mahaarvamise piirmäär olema 50 protsenti. Selleks, et vältida käibemaksuga topeltmaksustamist, nähti käibemaksuseaduses ette, et sõiduauto ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil tarbimist ei maksustata enam käibena ega omatarbena (vastavalt KMS § 2 lõike 6 lause 2, § 12 ning § 4 lõike 2 punkt 8).

Uus sätestatud ettevõtete sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamisosiguse piirang laieneb mitte ainult sõiduauto soetamisele, vaid ka sõiduautode kasutamisele kasutuslepingu alusel. Sellest tulenevalt käsitleb autor alljärgnevalt nimetatud äriühingute sõiduautode omandivormist tulenevaid praegu kehtestatud maksustamise reegleid. Sõiduauto soetamise ja selle kasutuslepingu alusel kasutamise vahe tegemine on oluline maksustamise aspektist tulenevalt, kuna kauba võõrandamise ja teenuse osutamise tehinguid maksustatakse erinevalt.

Kauba võõrandamist sisustatakse käibemaksuseaduses ja tsiviilõiguses erinevalt.¹⁸⁶ Kui tsiviilõiguses on määrav omandiõiguse üleminek, siis käibemaksuseaduses võib käive tekkida ka omandiõiguse üleandmiseta.¹⁸⁷ Käibemaksuseaduses võetakse maksustamisel ennekõike arvesse majandusliku omandi põhimõte, mis tähendab, et „/.../ käive tekib siis, kui üle antud

¹⁸⁴ Euroopa Nõukogu 10.10.2017 rakendusotsus (EL) 2017/1854, millega muudetakse rakendusotsust 2014/797/EL, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a. – ELT L 265, lk 17–18.

¹⁸⁵ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus, lk 156.

¹⁸⁶ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 150.

¹⁸⁷ *Ibidem*.

eseme valdajal tekib õigus kasutada eset ja saada sellest tulu samamoodi, nagu ta oleks selle eseme omanik.“¹⁸⁸ Sellest tulenevalt loetakse käibemaksuseaduses võõrandamisena tehinguid, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral (KMS § 2 lõige 5). Erinevalt varasematest käibemaksuseaduse redaktsioonidest ei esine kehtivas käibemaksuseaduses enam kapitalirendi ja kasutusrendi mõisteid, vaid tuleb lähtuda eespool toodud võõrandamise definitsioonist ning vastavalt liigitada, kas tegemist on käibemaksuseaduse mõistes kauba võõrandamise või teenuse osutamisega. Kui sõiduauto liisingulepingus on ette nähtud selle omandiõiguse automaatne üleminek liisinguvõtjale, siis on tegemist sõiduauto võõrandamisega ning liisinguvõtjal tekib õigus sõiduauto üleandmisel selle hinnast arvestatud sisendkäibemaksu ühel maksustamisperioodil maha arvata.¹⁸⁹ Kui vastavas automaatses omandiõiguse üleminekus kokku ei lepita, siis on tegemist kasutuslepingu alusel teenuse osutamisega ning sisendkäibemaksu mahaarvamiseõiguse tekib üksnes perioodilistelt liisingumaksetelt.¹⁹⁰ Juhul kui kasutuslepingu lõppemisel ostetakse sõiduauto välja, siis sõiduauto jääkväärtuse puhul on tegemist kauba võõrandamisega.¹⁹¹

Eeltoodud käsitluse kohaselt loetakse kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt sõiduauto soetamiseks alljärgnevat tehinguid:

- a) auto soetamine;
- b) auto soetamine liisingulepingu alusel, milles on sätestatud auto omandiõiguse üleminek auto lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral;
- c) auto ühendusesisene soetamine, sealhulgas teises riigis varem ostetud auto ületoomist Eestisse;
- d) sõiduauto valmistamine, näiteks varuosadest kokkupanemine või kasutuskõlbmatu auto taastamine või muust sõidukist ümberehitamine sõiduautoks.¹⁹²

Sõiduauto kasutuslepingud, mis defineeritakse kui teenuse osutamine, on sätestatud võlaõigusseaduses¹⁹³ (edaspidi nimetatud VÕS):

- a) üürileping (VÕS § 271);
- b) rendileping (VÕS § 339);

¹⁸⁸ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 150.

¹⁸⁹ *Ibidem*, lk 152.

¹⁹⁰ *Ibidem*.

¹⁹¹ *Ibidem*, lk 153.

¹⁹² Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 195.

¹⁹³ Võlaõigusseadus. – RT I, 08.01.2020, 10.

- c) liisinguleping, mille kohaselt annab liisinguandja sõiduauto liisinguvõtja kasutusse (VÕS § 361);
- d) tasuta kasutamise leping (VÕS § 389).¹⁹⁴

Kuigi seadusandja on lähtunud eeldusest, et ettevõtete sõiduautosid kasutatakse osaliselt ka eratarbes, siis ettevõtjate puhul, kelle tegevus eeldab sõiduauto olemasolu, sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang ei kohaldu ning ettevõtjal on õigus sõiduautoga seotud kuludelt arvestatud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata vastavalt KMS § 30 lõikele 4. Sätte punkti 5 kohaselt tagatakse sõiduauto erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus täies ulatuses maksukohustuslasele, kes kasutab sõiduautot eranditult ettevõtluse tarbeks. Seadusandja on täpsustanud, et sõiduauto või selle tarbeks ostetud kaupade ja teenuste kogu sisendkäibemaksu mahaarvamise eeldus on see, et „/.../ maksukohustuslane tagab, et seda sõiduautot eratarbeks ei kasutata ning see on maksukohustuslase poolt tõendatav.“¹⁹⁵ Kui eranditult ettevõtluseks määratud sõiduautot on võimalik tegelikkuses kasutada nii ettevõtluses kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil, siis eeldatakse sõiduauto osalist kasutamist eratarbeks.¹⁹⁶ Lisaks eeltoodule hinnatakse maksuhalduri järelkontrolli käigus, kas ettevõtluse jaoks on sõiduauto tegelikkuses otseselt vajalik.¹⁹⁷

Lisaks eeltoodule sätestas seadusandja alljärgnevad erandid, mis puudutavad ettevõtjaid, kelle tegevus samuti eeldab sõiduauto olemasolu (KMS § 30 lõike 4 punktid 1–4), tagades seega sõiduauto kasutuselt ja selle tarbeks soetatud teenustelt ja kaupadelt täies ulatuses mahaarvamisõigust:

- 1) sõiduauto soetatakse müügiks tingimusel, et maksukohustuslane tegeleb sõiduautode müügiga ning maksukohustuslane ei võta müügiks soetatud sõiduautosid muul otstarbel kasutusele;
- 2) sõiduauto soetatakse kasutuslepingu alusel kasutusse andmiseks tingimusel, et maksukohustuslane tegeleb sõiduautode kasutusse andmisega ning maksukohustuslane ei võta kasutusele andmiseks soetatud sõiduautosid muul otstarbel kasutusele;
- 3) sõiduautot kasutatakse peamiselt taksoveoks tingimusel, et maksukohustuslasel on ühenduse tegevusluba ja ühenduse tegevusloa tõestatud koopia;

¹⁹⁴ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 195.

¹⁹⁵ Eelnõu seletuskiri. 644 SE, lk 5.

¹⁹⁶ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus, lk 156.

¹⁹⁷ Maksu- ja Tolliameti juhendmaterjal „Sõiduautodega seotud käibemaksuarvestus“. – <https://www.emta.ee/et/registreerimine-ettevotlus/alustavale-ettevotjale/soidukitega-seotud-maksuarvestus/soiduautodega> (12.01.2020).

4) sõiduautot kasutatakse peamiselt õppesõiduks tingimusel, et maksukohustuslasel on mootorsõidukijuhi koolitamise luba või maksukohustuslane osutab mootorsõidukijuhi õpetajana teenust isikule, kellel on mootorsõidukijuhi koolitamise luba.

Kuigi seadusandja on loobunud äriühingute sõiduautode omatarbe maksustamisest, koormatakse eespool punktides 3 ja 4 sätestatud sõiduautode ettevõtlusvälist kasutamist jätkuvalt omatarbena. Eeltoodu tähendab, et erinevalt teistest äriühingute sõiduautodest on sõitjateveo teenuse osutamiseks või õppesõiduautoks kasutatavatelt sõiduautodelt ja nende tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt lubatud sisendkäibemaksu maha arvata täies ulatuses ka juhul, kui neid autosid kasutatakse osaliselt eratarbimises. Autori arvamusel rikutakse seega neutraalsuse põhimõtet. Eratarbimist maksustatakse sel juhul omatarbena (KMS § 2 lõige 6). Alates 01.01.2018 jõustunud tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadusega (edaspidi nimetatud käibemaksuseaduse muutmise seadus)¹⁹⁸ on omatarbe maksustatava väärtuse aluseks erisoodustuse hind (KMS § 12 lõige 7¹), mille arvutamisel lähtutakse nüüd sõiduauto võimsusest (TuMS § 48 lõige 8). Seadusandja on võtnud erisoodustuse arvutamise aluseks sõiduauto võimsuse, „/.../ kuna see näitaja on tugevas korrelatsioonis sõiduauto hinnaga.“¹⁹⁹ Kui eelmisel perioodil kehtinud sõiduautode erakasutuse omatarbe maksustamisel oli maksumaksjal õigus maksustada erasõitude täpset mahtu, võttes aluseks ettenähtud erisoodustustariifid, siis praegu kehtiva omatarbe maksustamisel eraldi tariifid puuduvad, mis tähendab, et ettevõtjate halduskoormuse vähendamiseks loobuti sõidupäeviku pidamisest ning igakuise maksustatava väärtuse aluseks sai sõltuvalt sõiduauto vanusest selle liiklusregistris märgitud mootori võimsuse ühik (kilovatt). See tähendab, et ettevõtjal puudub võimalus arvestada tööga mitteseotud sõitude kilomeetreid, võttes neid maksustamise aluseks, vaid juhul, kui sõitjateveo teenuse osutamiseks või õppesõiduautoks kasutatava autoga tuleb ette mõni erasõit, siis tuleb erakasutust maksustada omatarbega siiski maksustamisperioodi ehk terve kalendrikuu eest. Sätet saab samuti lugeda neutraalsuse põhimõttega vastuolus olevaks, kuna ettevõtjale jääb omatarbe maksustamine vastavalt erasõitude tegelikule mahule tagamata. Võttes aga arvesse lihtsustusnormi eesmärgi, siis võib järeldada, et säte on sellega kooskõlas ja proportsionaalne, kuna sõidupäeviku kaotamisega

¹⁹⁸ Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus. – RT I, 07.07.2017, 3.

¹⁹⁹ Tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liiklusseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. 458 SE, lk 9. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/ee/noud/ee/nou/c7beb5e3-6d87-40cc-967a-4074ee159b96/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (08.04.2020).

vähendati nii maksumaksja halduskoormust kui ka maksuhalduri koormust maksuarvestuse õigsuse kontrollimisel järelevalvemenetluses.

Ainsaks erandiks täies ulatuses sisendkäibemaksu mahaarvamiseks on olukord, kui sõiduauto on 100-protsendiliselt ettevõtluses kasutusel vähemalt kahe aasta vältel.²⁰⁰ Nimelt on KMS § 30 lõikes 7 toodud nõue, mille kohaselt juhul, kui sõiduauto soetati kasutuslepingu alusel kasutusse andmiseks, sõitjateveoks või õppesõiduks kasutamise otstarbel või auto on soetatud eranditult ettevõtluses kasutamiseks (KMS § 30 lõike 4 punktid 2–5), siis tuleb sõiduautot kasutada nimetatud ettevõtluse otstarbel vähemalt kaks aastat. Juhul kui nimetatud sõiduautode soetamisel arvati sisendkäibemaks täies ulatuses, kuid kahe aasta jooksul sõiduauto soetamisest arvates selle kasutusotstarve muutub selliselt, et see ei vasta enam ühegi KMS § 30 lõike 4 punktides 2–5 toodud tingimusele, siis tuleb auto soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu suhtes teha ümberarvestus varasemal maksustamisperioodil, mil sisendkäibemaks maha arvati, tagastades sõiduauto soetamiselt arvestatud 50 protsenti sisendkäibemaksu riigieelarvesse.²⁰¹ Seega juhul, kui äriühing on sõiduauto soetanud sõiduauto kasutuslepingu alusel kasutusse andmiseks või selleks, et kasutada autot eranditult ettevõtluse otstarbel vastavalt KMS § 30 lõigetele 2 ja 5 ning sõiduauto soetamisel arvati maha kogu sisendkäibemaks ning kahe aasta jooksul sõiduauto kasutusotstarve muutub ja sõiduautot hakatakse muul otstarbel, siis tuleb soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerida, tagastades soetamiselt arvestatud sisendkäibemaksu 50 protsendi ulatuses. Peamiselt reisijateveoks ja õppesõiduks kasutatavate sõiduautode kasutusotstarbe muutmise puhul (KMS § 30 lõiked 3 ja 4) tuleb samuti korrigeerida varasema perioodi maksuarvestus, vähendades KMS § lõike 7 alusel tekkinud maksukohustust vastavalt sellise sõiduauto omatarbeks kasutamisel arvestatud käibemaksusumma võrra.²⁰² Siinjuures ei sõltu tagasiulatuv maksuarvestuse korrigeerimine sellest, mis oli sõiduautode varasemates korrigeerivates maksuperioodides tegelik kasutusotstarve.

Eeltoodust nähtub, et niinimetatud kaheaastane piirang ei puuduta KMS § 30 lõike 7 punktis 1 toodud müügiks soetatud sõiduautosid. Juhul kui maksukohustuslane hakkab sellistsõiduautot kasutama ettevõtluses, kuid mitte eranditult ettevõtluse jaoks, siis tuleb ettevõtjal teha samuti sisendkäibemaksu korrigeerimine, kuid niisugusel juhul tuleb ümberarvestus teha mitte sõiduauto soetamise maksustamisperioodis, vaid selles maksustamisperioodis, mil sõiduauto

²⁰⁰ Eelnõu seletuskiri. 458 SE, lk 9.

²⁰¹ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus, lk 160.

²⁰² *Ibidem*.

oma kasutusse võeti.²⁰³ See tähendab, et KMS § 30 lõike 7 punktides 2–5 toodud sõiduautodest tehtud ümberarvestuse tulemusel muutub auto tagantjärele osaliselt eratarbimises kasutatavaks, seda hoolimata tegelikust otstarbest, siis maksukohustuse määramisel müügiks soetatud sõiduauto kasutusotstarbe muutmisel lähtutakse auto tegelikust kasutusotstarbe muutmise perioodist.

Lisaks eeltoodule ei kehti kaheaastane piirang üldjuhul ka ettevõtete kasutuslepingute alusel kasutatavate sõiduautode puhul, kuna tegemist on teenuse käibega. Kasutuslepinguga kasutatavate sõiduautode puhul tuleb igal maksustamisperioodil uuesti määrata, kas sel perioodil kasutati autot üksnes ettevõtluses või ka ettevõtlusvälisel otstarbel ning vastavalt ka maksustada. Seega juhul, kui kasutuslepinguga kasutatava sõiduautoga tuleb ette mõni erasõit, siis tagasiulatuvat maksuarvestuse korrigeerimist ei nõuta.

Võttes arvesse eelnevalt käsitletud asjaolusid, nähtub, et KMS § 30 lõikes 7 toodud korruga koheldakse ettevõtjaid ebavõrdselt, rikkudes seega neutraalsuse põhimõtet, mille kohaselt tuleks kõiki tarbimisvorme maksustada ühetaoliselt. Kui maksuarvestuse tagasiulatava paranduse tulemusel tekib müügiks soetatud sõiduautode puhul maksukohustus, mille aluseks on auto tegelik kasutusotstarve, siis teiste sõiduautode, mis on reisijateveoks ja õppesõiduks kasutatavad sõiduautod, kasutuslepingu alusel kasutusse andmise eesmärgil soetatud sõiduautod ning eranditult eratarbimises kasutatavad sõiduautod, kasutusotstarbe muutmisel on varasemates maksustamisperioodides tehtud ümberarvestuse tulemusel tekkinud käibemaksukohustuse aluseks ei pruugi olla auto tegelik kasutusotstarve. Äriühingute kasutuslepingute alusel kasutatavate sõiduautode puhul käibemaksuseadus tagasiulatuvat deklareerimist ette ei näe.

Pole ka välistatud, et KMS § 30 lõikes 7 sätestatud regulatsioon ei ole kooskõlas Euroopa Liidu õigusega, kuna Eestile antud erand käibemaksudirektiivist kõrvalekaldumiseks ei näe kehtestatud kaheaastasest piirangut ette.²⁰⁴ On tähelepanuväärne, et KMS § 30 lõikes 7 nimetatud käibedeklaratsiooni tagasiulatava paranduse tagajärjel tekkinud maksukohustusega kaasneb ka maksuintressi tasumise kohustus maksukorralduse seaduse (edaspidi nimetatud MKS)²⁰⁵ § 115 kohaselt, mida arvestatakse alates sõiduauto soetamiselt sisendkäibemaksu mahaarvamisest kuni tekkinud maksukohustuse täitmiseni, välja arvatud juhul, kui ettevõtjal

²⁰³ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus, lk 160.

²⁰⁴ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 197.

²⁰⁵ Maksukorralduse seadus. – RT I, 28.02.2020, 9.

oli nimetatud summa suhtes ettemaks.²⁰⁶ Ettevõtte sõiduauto kasutusotstarbe muutmine ei ole käibemaksuseadusega keelatud, kuid sel juhul tekib ettevõtjal lisakohustus maksuintressi ja sellelt tekkiva tulumaksu maksmise näol (TuMS § 51 lõike 1 ja 2 punkt 1), mida saab tõlgendada maksumaksja karistamisena²⁰⁷ ning mis on seega vastuolus neutraalsuse põhimõttega. Sellist normi saab pidada ka õiguskindluse põhimõttega vastuolus olevaks. Seda põhjusel, et käibemaksu mahaarvamise hetkel oli ettevõtjal täies ulatuses sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus ning tal võis tol hetkel puududa alus eeldamiseks, et tulevikus võib tekkida käibemaksu korrigeerimise vajadus, veelgi enam pole välistatud, et vajadus võib tekkida ka ettevõtja kui tööandja jaoks ettenägematult.²⁰⁸

Alates 01.01.2018 käibemaksuseaduse muutmise seadusega täiendati KMS § 30 lõikes 4 toodud punktiga 8. Selle punkti kohaselt otsustas seadusandja, et kui üksnes ettevõtluses kasutatava sõiduauto kasutusotstarvet muudetakse, siis peab sellist autot käsitlema osaliselt ettevõtluseks kasutatavana, rakendades järgneva aasta jooksul vastava sõiduauto seotud kulude suhtes sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piirangut 50 protsendi ulatuses alates auto kasutusotstarbe muutmisest. Siinjuures ei ole maksustamisel määrav, mis on järgneva aasta jooksul sõiduauto tegelik kasutusotstarve.²⁰⁹ Säte avaldab mõju ka selliste äriühingute maksukoormusele, kes kasutavad sõiduautosid kasutuslepingute alusel. Nimelt juhul, kui kasutuslepingu alusel kasutatava sõiduautoga tuleb ette mõni erasõit, siis tuleb ettevõtjal pidada kasutuslepingust tulenevatelt rendimaksetelt arvestatud sisendkäibemaksu mahaarvamisest 50-protsendilist piirangut terve järgneva aasta jooksul. Seadusandja on vastava regulatsiooni vajalikkust põhjendanud sellega, et ettevõtluses kasutatava sõiduauto kasutusotstarbe sagedase muutmisega võib kaasnedes manipuleerimise risk²¹⁰. See tähendab seadusandja arvates, et igakuise maksuarvestusega on ettevõtjal võimalik esitada sõiduauto kasutusotstarbe kohta maksuhaldurile ebaõigeid andmeid, mis raskendab ka maksuhalduri järelevalvet.²¹¹ Samas risk, et ettevõtjate deklareeritud andmed võivad olla ebaõiged, on alati olemas ning MKS §10 lõike 2 punkti 1 kohaselt on maksuhalduri kohustus kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust. Kui käibemaksu mõistes peetakse igakuist kasutusotstarbe muutmist manipuleerimisriskiks, siis tulumaksuseaduse (TuMS § 48 lõige 8) järgi saab sõiduautode

²⁰⁶ Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus, lk 160.

²⁰⁷ Elling, T., lk 248.

²⁰⁸ Huberg, M. Sõiduauto käibemaksumuudatused 2018. – EML Maksumaksja 2017/12. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2316> (14.01.2020).

²⁰⁹ Eelnõu seletuskiri. 458 SE, lk 33.

²¹⁰ *Ibidem*.

²¹¹ *Ibidem*, lk 9.

kasutusotstarvet muuta igal maksustamisperioodil ehk iga kuu.²¹² Meede ei ole kooskõlas neutraalsuse põhimõttega, kuna sellega rikutakse ettevõtjate õigust arvata sisendkäibemaksu ettevõtlusesse suunatud osalt juhul, kui sõiduautot kasutatakse järgneva aasta jooksul eranditult ettevõtluse otstarbel.

Käibemaksuseaduse muutmise seadusega näeb alates 01.01.2018 KMS § 30 lõige 9 ette, et juhul, kui ettevõtja soovib sõiduauto erakasutusega seotud kuludelt sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, siis peab ta tagama, et sõiduautot kasutatakse üksnes KMS § 30 lõikes 4 sätestatud erandjuhtudel ning auto kasutamine muul otstarbel on välistatud. Sõiduauto eranditult ettevõtluses kasutamise korral tuleb ettevõtjal teavitada Maanteeametit vastavalt TuMS § 48 lõikele 8², mille kohaselt tehakse liiklusregistris vastav märge. Meetmega lihtsustati maksuhalduri tööd, kuna vastava märke puudumisel loetakse, et sõiduautot kasutatakse ka eratarbimise eesmärgil²¹³ ning vastavalt määratakse ka maksukohustus. Lisaks eeltoodule peab maksukohustuslane maksuhalduri kehtiva käibemaksuseaduse regulatsiooni kohaselt esitama igakuiselt andmed selle kohta, kui suur on ettevõtjate kasutuses sõiduautode arv (sealhulgas sõiduautode arv, mis kasutatakse osaliselt eratarbimises) ning selliste autode tarbeks kaupade ja teenuste saamisel tehtud kuludelt arvestatud sisendkäibemaksu summa vastavalt KMS § 30 lõikele 6. Meede peab samuti lihtsustama maksuhalduri järelevalvet sõiduautode kasutamise suhtes ning aitama kaasa maksupoliitika kujundamisele maksustamise regulatiivset eesmärki arvesse võttes.

Vajaduse korral tuleb ettevõtjal maksuhaldurile tõendada, et ettevõtte poolt on rakendatud vajalikud meetmed sõiduauto erasõitudeks kasutamise võimatuse tagamiseks. Kohus on üldiselt selgitanud tõendamiskohustust selliselt, et ettevõtja kohustuseks on korraldada oma ettevõtlustegevust selliselt, et „/.../ majandustehingud oleksid nõuetekohaselt dokumenteeritud ja maksukohustuse väljaselgitamiseks olulised asjaolud oleksid kontrollitavad.“²¹⁴ Lisaks eeltoodule selgitas kohus, et maksumaksja esitatud arved majandustehingute tõendamiseks peavad olema korrektsed ja usutavad.²¹⁵ Sõiduautode erakasutuse maksustamise järelevalvel tugineb nimetatud kohtuotsustele ka maksuhaldur.²¹⁶ Maksuhalduri koostatud juhendi kohaselt

²¹² Huberg, M. Sõiduautodega seotud maksumuudatused.

²¹³ Eelnõu seletuskiri. 458 SE, lk 25.

²¹⁴ RKHKo 3-3-1-15-13 p 15.

²¹⁵ TlnRnK 3-09-773 p 17.

²¹⁶ Maksu- ja Tolliameti juhendmaterjal „Kuidas tõendada, et sõiduautot kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks“. – <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/soiduauto/kuidas-toendada-et-soiduautot-kasutatakse-eranditult> (12.01.2020).

peab sõiduauto eranditult ettevõtluses kasutamine olema kontrollitav ning tõendatav, näiteks on olemas ettevõtte otsus eratarbimise otstarbel mittekasutamise kohta, millest on töötajaid teavitatud, ning lisaks peab ettevõtja autode kasutust ka jälgima.²¹⁷ Üks tõendamisallikaid võib olla ka sõidupäeviku pidamine, kuigi see ei ole kohustuslik ning seadusandja eesmärk on olnud ettevõtjate halduskoormuse vähendamine sõidupäeviku mittepidamise kaudu.²¹⁸ Eeltoodust tulenevalt saab jõuda järeldusele, et kehtiv sõiduautode maksustamise kord ei ole halduskoormav nii ettevõtjatele sõiduauto eranditult ettevõtluses kasutamise tõendamise suhtes kui ka maksuhaldurile järelevalve teostamisel, seega on kooskõlas lihtsustusnormist tuleneva eesmärgiga.

Eeltoodud käsitlusest KMS § 30 lõigetes 8 ja 9 nähtub, et juhul, kui ettevõtja on sõiduauto soetamiselt arvestatud käibemaksu arvanud maha täies ulatuses, kuid sõiduauto kasutusotstarve muutub, siis lisaks kohustusele teha tagasiulatavalt maksuarvestuses parandusi, mille tagajärjel tekib ettevõtjal nii maksukohustus kui ka sellega kaasnev maksuintress ja intressilt arvestatud tulumaks, peab ettevõtja veel vähemalt ühe aasta jooksul deklareerima sellise autoga seotud kuludelt 50 protsenti sisendkäibemaksu, hoolimata auto tegelikust kasutusotstarbest. Autori arvates ei ole meede kooskõlas neutraalsuse põhimõttega, kuna sellega rikutakse ettevõtjate õigust arvata sisendkäibemaksu üksnes ettevõtlusesse suunatud osalt, mis tähendab, et sõiduautode käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus ei ole tasakaalus. Samuti ei saa neid sätteid pidada lihtsustusnormist tuleneva proportsionaalsuse eesmärgiga kooskõlas olevaks. Nimelt lihtsustavad need sätted maksuhalduri tööd sõiduautode erakasutuse maksuarvestuse kontrollimisel, täidavad fiskaalset eesmärki ning aitavad kaasa sõiduautode erakasutusega seotud maksudest kõrvalehoidmiste vähendamisel, kuid ettevõtja jaoks tähendab see suurenenud maksukohustust olenemata sõiduauto tegelikust kasutusotstarbest. Lisaks hüvele, mida saab maksuhaldur oma ressurside kokkuhoiuga ja riik maksude laekumisega riigieelarvesse, tuleb kaaluda ka maksumaksjate hüvesid ning autor on seisukohal, et riigi hüved kaaluvad siin maksumaksjate hüved üle.

Eespool KMS § 30 lõigetes 8 ja 9 käsitletud meetmed on osaliselt kooskõlas käibemaksu regulatiivse eesmärgiga keskkonnamõjude suhtes. Nimelt võib neil olla preventiivne mõju, et äriühingud ei teeks nendele kuuluvate sõiduautodega erasõite. Samas võib kehtiv ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamise kord aidata kaasa sellele, et ettevõtete sõiduautodega

²¹⁷ Maksu- ja Tolliamet. „Kuidas tõendada, et sõiduautot kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks“.

²¹⁸ Eelnõu seletuskiri. 458 SE, lk 24.

tehadse rohkem erasõite. Näiteks juhul, kui eranditult ettevõtluses kasutatava ja vastavalt ka maksuarvestuses kajastatud autoga tuleb ette mõni erasõit, siis võttes arvesse KMS § 30 lõikes 9 toodud, loetakse järgneva aasta jooksul sellist sõiduautot osaliselt erakasutuses olevaks, millega kaasneb maksukohustus sõiduautoga seotud kulude suhtes, hoolimata sellest, kas autot hakatakse eratarbimises tööpoolest kasutama või mitte. Sellega tekib suur tõenäosus, et sõiduautot kasutataksegi edaspidi ettevõtlusvälisel otstarbel. Arvestades asjaolu, et iga uue erasõiduga algab uuesti aastane periood, mille vältel on ettevõtjal õigus kuludelt arvestatud sisendkäibemaksu maha arvata üksnes 50 protsenti ulatuses, siis võibki selline auto muutuda osaliselt eratarbimises kasutatavaks. Võttes arvesse käibemaksuga maksustamise regulatiivset mõju, mille kohaselt võib seadusandlus reguleerida ka riigis olevate ettevõtete sõiduautodega tehtud erasõitude mahtu, siis võib asuda seisukohale, et kehtiv maksustamise kord pigem aitab kaasa ettevõtete sõiduautode osalisele kasutusele eratarbimises ehk ettevõtete sõiduautodega võidakse teha rohkem erasõite.

Maksuhaldur on asunud seisukohale, et kui ettevõtluses kasutatavat sõiduautot kasutatakse osaliselt ka eratarbimiseks ning töötaja hüvitab sõiduauto kasutamisega seotud kulusid, siis loetakse auto siiski osaliselt eratarbimises kasutatavana ning vastavalt toimub ka erakasutuse maksustamine.²¹⁹ Praktika laieneb ka autode kasutusse andmise tegevusalaga äriühingutele, kes annavad auto tasu eest kasutusse enda töötajale.²²⁰ Selle tagajärjel tekib olukord, et kui rendiettevõtte annab auto kasutusele ettevõttega mitteseotud kliendile, siis on ettevõtjale tagatud sisendkäibemaksu mahaarvamisoigus täies ulatuses. Kui aga rendilepingu teiseks pooleks on ettevõttega seotud isik, kes hüvitab sõiduauto kasutuse, siis maksuhalduri seisukohalt on tegemist olukorraga, kus autot ei kasutata eranditult ettevõtluse tarbeks. Ettevõtte ja sellega seotud isikute vahel sõlmitud lepingute puhul on alati risk, et leping võib turutingimustele mitte vastata, kuid sellisel juhul on maksuhalduril võimalik nõuda hinna korrigeerimist vastavalt KMS § 12 lõigetes 14–17 sätestatule. Seetõttu võib asuda seisukohale, et sättega on rikutud võrdse kohtlemise põhimõtet, mille tulemusel tekib äriühingul oma töötajast kliendiga sõlmitud lepingu tagajärjel suurem maksukohustus, võrreldes äriühinguga mitteseotud kliendiga. Erialakirjanduses on märgitud, et selline käsitus on vastuoluline ning alternatiiviks pakutakse lahendust, millega on nõus ka töö autor, et kui töötaja ei hüvita töövälisest kasutusest täies ulatuses, siis 50-protsendiline mahaarvamise piirang võiks kehtida üksnes hüvitamata osale.²²¹

²¹⁹ Maksu- ja Tolliamet. „Sõiduautodega seotud käibemaksuarvestus“.

²²⁰ *Ibidem*.

²²¹ Lehis, L. Meie igapäevast autot anna meile tänapäev.

Uus maksustamise kord laieneb üksnes sõiduautodele, kuid ettevõtete teistele sõidukitele mitte. Eeltoodu tähendab, et osaliselt eratarbimises kasutatavate sõidukitega seotud kulused maksustatakse kas omatarbena omahinna alusel (KMS § 12 lõige 6) või piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist vastavalt sõiduki eratarbimises kasutamise osatähtsusele (KMS § 29 lõige 4). Alates 01.01.2018 jõustunud käibemaksuseaduse muutmise seadusega on lubatud ettevõtluses kasutatavate kuni 3500-kilogrammiga täismassiga veoautode (N₁-kategooria sõidukid, edaspidi nimetatud kaubikud)²²² erakasutuse omatarbega maksustamisel lähtuda tulumaksuseaduse alusel arvatud erisoodustuse hinnast (KMS § 12 lõige 7¹) sarnaselt sõitjate veoks ja õppesõiduautodeks kasutatavatele autodele ette nähtud omatarbe maksustamise korraga. See tähendab, et selliste kaubikute erakasutuse puhul on ettevõtjal õigus lähtuda sõltuvalt sõiduki vanusest selle liiklusregistris märgitud mootori võimsuse ühikust TuMS § 48 lõike 8 kohaselt. Sõidupäeviku kaotamisega vähendatakse ettevõtjate halduskoormust, kuna ettevõtjal jääb kaubikute erakasutuse omatarbega maksustamise suhtes valikuvabadus.

Juhul kui ettevõtja lähtub kaubiku eratarbimises kasutamise maksustamise üldkorrast, siis käibemaksuseaduses puudub praegu kindlaks määratud erakasutuse omatarbe maksustatav väärtus või sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piirmäär, mistõttu tuleb ettevõtjal arvestada kõiki kulusid, mis on seotud kaubiku kasutada andmisega. Selline maksuarvestus võib ettevõtja jaoks olla keerukas, mis raskendab ka maksuhalduri järelevalvet.²²³ Erialakirjanduses on märgitud, et kaubikute erakasutuse maksustamise üldkorra alusel jäetakse omatarbe maht ja väärtus nõuetekohaselt deklareerimata²²⁴, mille tulemusel võivad ettevõtjad olla huvitatud nimelt N₁-kategooria sõidukite soetamisest, et kasutada neid ametiautona.²²⁵ Veoautode ametiautona kasutamine võib avaldada negatiivset mõju keskkonnale, näiteks suurema kütusekulu tõttu,²²⁶ mis on vastuolus käibemaksu regulatiivse eesmärgiga sõiduautode keskkonnamõju suhtes. Seetõttu leiab autor, et ametiautodena kasutatavaid sõidukeid tuleks maksustada samade reeglite järgi mis sõiduautosid, määrates omatarbe maksustatava väärtuse või sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piirmäära. Meede peaks kaasa aitama ka käibemaksu regulatiivse eesmärgi täitmisele.

²²² Majandus- ja kommunikatsiooniministri 13.06.2011 määruse nr 42 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele“ lisa 5 lõike 2 punkt a. – RT I, 22.10.2019, 7.

²²³ Elling, T., lk 247.

²²⁴ Lehis, L. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 195.

²²⁵ Lehis, L. Sõiduautod käänulisel ja auklikul maksumaastikul.

²²⁶ *Ibidem*.

Võttes arvesse eelnevalt kirjutatud, nähtub, et seadusandja eesmärk äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise suhtes oli mõne erandiga ettevõtete sõiduautode kasutuse suhtes ühtse sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piirangu kehtestamine. Erialakirjanduses on märgitud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguga ei maksustata ettevõtte sõiduauto kasutamist, vaid auto soetamist – „/.../ justkui muutuks auto soetamise hetkel pool autot töötaja või juhatuse liikme isiklikuks autoks ning teine pool autot jääks tööautoks, ning nii kogu kasutusea jooksul.“²²⁷ ning tegemist on sisuliselt „/.../ varjatud kujul automaksu kehtestamisega /.../“²²⁸. Ettevõtete sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamise sellist piirangut võib pidada vastuolus neutraalsuse põhimõttega, kuna käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei ole sel juhul tasakaalus. Seda põhjusel, et maksumaksjal puudub õigus maksustada sõiduauto eratarbimist vastavalt selle tegelikule proportsioonile. Samas võib nimetatud korda pidada kooskõlas olevaks lihtsustusnormi eesmärgiga, sest maksustamise üldkorrast tuleneva ühetaolise maksustamise korraga kaasneks nii maksumaksjate halduskoormus sõidupäeviku pidamisel kui ka maksuhalduri koormus ettevõtete sõiduautode eratarbimise maksuarvestuse õiguse kontrollimisel. Seetõttu võib lihtsustusnormi abil rakendatud üldist sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangut pidada sobivaks meetmeks. Norm täidab ka maksu fiskaalset eesmärki, kuid on osaliselt kooskõlas selle regulatiivse eesmärgiga keskkonnamõju suhtes. Nimelt kui maksuarvestuse lihtsustamiseks eeldatakse sõiduauto kasutamist osaliselt eratarbimise otstarbel, siis eeldatavasti suureneb ka äriühingute sõiduautode erakasutuse kogumaht, mis avaldab negatiivset mõju keskkonnale. Võib järeldada, et regulatiivset eesmärki täidab eranditult ettevõtluses kasutatavate sõiduautode regulatsioon, millel on eeldatavasti preventiivne mõju sõiduautode eratarbimiseks mittekasutamisel. Erialakirjanduses on leida ka teine seisukoht, mille kohaselt soodustab eranditult ettevõtluses kasutatavate sõiduautode regulatsioon „/.../ ebamajanduslikku ja keskkonnaaenulikku käitumist /.../“.²²⁹ Nimelt juhul, kui ettevõtete sõiduautoga välditakse sõiduautode eratarbimises kasutamist, peavad töötajad isiklike sõitude tegemiseks soetama endale isikliku auto või kasutama taksoteenuseid.²³⁰ Autor ei ole sellise seisukohaga nõus, kuna juhul, kui töötajal tuleb teha erasõite, siis on isikliku sõiduauto puudumisel võimalik kasutada ka ühistransporti. Juhul, kui töötaja valduses oleks ametiauto, mida oleks alati võimalik erasõitudeks kasutada, siis eeldatavasti aitaks see kaasa sellele, et töötaja oleks teinud erasõite suuremas mahus.

²²⁷ Lehis, L. Meie igapäevast autot anna meile tänapäev.

²²⁸ Lehis, L. Sõiduautod käänulisel ja auklikul maksumaaastikul.

²²⁹ Lehis, L. Meie igapäevast autot anna meile tänapäev.

²³⁰ *Ibidem*.

Võttes arvesse kõiki eelnevalt käsitletud asjaolusid, märgib autor, et praegu kehtiv sõiduautode käibemaksuga maksustamise regulatsioon on vastuolus neutraalsuse põhimõttega ning täidab regulatiivsest eesmärgist tulenevat sõiduautode keskkonnamõjuga arvestamist vaid osaliselt. Lihtsustusnormina kehtestatud ettevõtete sõiduautode sisendkäibemaksu piirang ei ole halduskoormav ei maksumaksjatele maksuarvestuse pidamisel ega ka maksuhaldurile järelevalve teostamisel.

3.2. Maksustamine Leedus

Leedus kehtestatud ettevõtete sõiduautode soetamise maksustamise regulatsioon sarnaneb Eestis perioodil 01.01.1994–30.04.2004 kehtinud regulatsiooniga, mille kohaselt puudus ettevõtjatel üldjuhul õigus sõiduauto soetamiselt arvestatud käibemaks maha arvata. Leedus kehtestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang on vastuolus käibemaksudirektiiviga ning kõrvalekaldumist võimaldab käibemaksudirektiivi artikli 176 lõigus 2 sätestatu. Nimelt võivad liikmesriigid kuni nimetatud artikli lõigus 1 toodud sätete jõustumiseni säilitada erandid, mis sisalduvad nende Euroopa Liiduga ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides. Leedu ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamise regulatsiooni käsitus võimaldab hinnata, kas Eestil oleks asjakohane taotleda Euroopa Komisjonilt ettevõtete sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piiramist täies ulatuses.

Ettevõtte sõiduauto erakasutuse maksustamist reguleerib 01.07.2002 jõustunud Leedu käibemaksuseaduse²³¹ artikli 62 lõike 2 punktis 3 sätestatu, mis näeb ette täieliku piirangu sõiduauto soetamisel arvestatud sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Leedus kehtib sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piirang ka ettevõtluses kasutuslepingu alusel kasutatavatele sõiduautodele.

Eespool toodud ettevõtete sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise keelus on sätestatud ka erandid, mis laienevad ka sõiduauto kasutuslepingust tulenevatele maksudele²³². Nimelt on

²³¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nr IX-751, 05.03.2002 (Leedu Vabariigi käibemaksuseadus). – 1021010ISTA00IX-751. – <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.ED68997709F5/asr> (13.04.2020).

²³² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras nr KD-5644, 28.01.2020 (Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse kommentaarid, seisuga 28.01.2020), lk 595. – https://www.vmi.lt/cms/en/teis-es-akta-i-ir-komentari93/-/asset_publisher/LqhxhbycFAx3/content/lietuvos-respublikos-pridetines-vertes-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2020-01-28-redakcija-/10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fen%2Fteis-es-akta-i-ir-komentari93%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_LqhxhbycFAx3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2 (16.04.2020).

ettevõttel lubatud sõiduauto soetamisel arvestatud sisendkäibemaks maha arvata täies ulatuses, kui sõiduauto soetatakse alljärgnevatel eesmärkidel:

- a) edasimüügiks;
- b) autorenditeenuse osutamiseks;
- c) tasu eest reisijateveo teenuste osutamiseks (näiteks taksod).

Lisaks eeltoodule ei kohaldata Leedu käibemaksuseaduse artikli 62 lõike 2 punkti 3 kohaselt piirangut sisendkäibemaksu mahaarvamisel ka eriotstarbelisena määratud sõiduautodele. Eriotstarbelised sõiduautod on autod, mis on konstrueeritud peamiselt konkreetse funktsiooni täitmiseks spetsiaalse varustuse abil, näiteks spetsialiseeritud õppesõiduauto, millel on sõiduõpetaja täiendav juhtimisseade.²³³ Eeltoodust tulenevalt ei ole ettevõtjal, erinevalt Eesti maksustamiskorrast, õigust õppesõiduauto soetamisel sisendkäibemaksu maha arvata juhul, kui õppesõiduautol puudub spetsiaalne varustus.

Leedus kehtiv regulatsioon sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangus ette nähtud erandite suhtes, mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus täies ulatuses sisendkäibemaksu maha arvata, kattub osaliselt Eestis kehtiva regulatsiooniga (KMS § 30 lõike 4 punktid 1–4), selle erinevusega, et Eestis on lubatud sõiduauto soetamisel arvestatud sisendkäibemaks maha arvata ka maksukohustuslasel, kes kasutab sõiduautot eranditult ettevõtluse tarbeks. Sõiduauto soetamisel arvestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu võib pidada tarbimismaksu põhimõttega lahutamatuult seotud lisandunud väärtuse printsiibiga vastuolus olevaks. Seda põhjusel, et suuremal osal ettevõtjatest ei ole sel juhul tagatud õigus arvata maha sõiduauto soetamisel arvestatud sisendkäibemaks ka juhul, kui autosid kasutatakse eranditult maksustatava väärtuse tarbeks.

Leedus tegutseval maksukohustuslasel on õigus sõiduauto ettevõtluses kasutamise seotud kuludelt (näiteks kütus, määrdeained, rehvid, pesemis- või remonditeenused) arvestatud sisendkäibemaksu maha arvata üldkorras vastavalt Leedu käibemaksuseaduse § 58 lõike 1 punktile 1, mis on kooskõlas tarbimismaksu põhimõttega.

²³³ Valstybinės kelių transporto inspekcijos prie Susisiekimo ministerijos viršininko 02.12.2008 isakymas nr 2B-479 „Dėl Motorinių transporto priemonių ir jų priekabų kategorijų ir klasių pagal konstrukciją reikalavimų patvirtinimo“ (Transpordi- ja kommunikatsiooniministeeriumi alluvuses oleva riikliku maanteetranspordi inspeksiooni juhataja 02.12.2008 käskkiri nr 2B-479 „Mootorsõidukite ja nende haagiste konstruktsiooniga seotud kategooriate ja klasside nõuete kinnitamisest“), p 18 ja 18.20 – 1082213ISAK002B-479. – <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.332547/asr> (25.04.2020).

Kokkuvõtvalt märgib autor, et võrreldes Leedus kehtiva regulatsiooniga ettevõtete sõiduaudode maksustamise suhtes vastab Eestis kehtiv regulatsioon maksustamise põhimõtetele paremini. Kui võtta arvesse maksustamise eesmärki, mis on ettevõtetele kuuluvate sõiduaudode erakasutuse mahu vähendamine, siis Leedus kehtiv kord tagab selle vaid osaliselt. Võib eeldada, et Leedus kehtestatud mahaarvamise piirangu tulemusel soetatakse või võetakse kasutusse sõiduaudod, mille kasutamine ettevõtluses on tõepoolest vajalik, kuna auto soetamisel arvestatud sisendkäibemaksu suhtes on ette nähtud mahaarvamispiirang. Samas, kui sõiduauto on juba vormistatud ettevõtja nimele, siis puudub maksuregulatsioon, mis motiveeriks äriühinguid autoga vähem erasõite tegema. Seda põhjusel, et sõiduaudoga seotud kulutustelt sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang ei kehti.

3.3. Maksustamine Venemaal

Venemaa maksukoodeksi II peatükk (edaspidi nimetatud maksukoodeks)²³⁴ ei reguleeri äriühingutele kuuluvate sõiduaudode soetamisel ja nendega seotud kuludelt arvestatud sisendkäibemaksu mahaarvamist. See tähendab, et ettevõtetele kuuluva sõiduauto maksustamine ei erine Venemaal muus ettevõtluses kasutatava vara maksustamise regulatsioonist ning ettevõtete sõiduaudode soetamisel ning autodega seotud kuludelt arvestatud sisendkäibemaksu mahaarvamisel lähtutakse maksustamise üldkorrast. Maksustamiskorra võrdlemine Eestis kehtiva ettevõtete sõiduaudode maksustamiskorraga võimaldab hinnata, kas ka Eestil oleks asjakohane lähtuda ettevõtete sõiduaudode maksustamisel üldkorrast.

Sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust reguleeritakse maksukoodeksi artikli 171 punkti 2 koostoimes artikli 172 punktiga 1. Nende artiklite järgi on maksukohustuslasel õigus arvata sisendkäibemaksu kaupadelt ja teenustelt juhul, kui on täidetud alljärgnevad tingimused:

- a) kaup või teenus on soetatud käibemaksuga maksustatavates tehingutes kasutamise eesmärgil;
- b) soetatud kaup või teenus on arvestuses vastu võetud (vene keeles *принятие на учет*);²³⁵

²³⁴ Nalogovõj kodeks Rossijskoj Federatsii, nr 118-FZ, 05.08.2000, 2. ptk. –

<http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102067058&intelsearch=%CD%E0%EB%EE%E3%EE%E2%FB%E9+%EA%EE%E4%E5%EA%F1> (29.02.2020).

²³⁵ Tegemist on raamatupidamisliku kirjendamisega, mis on reguleeritud seaduses Federaljnõj zakon „O buhgalterskom uchete,„ nr 402-Ф3, 06.12.2011. –

<http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102152685&intelsearch=%D4%E5%E4%E5%F0%E0%EB%FC%ED%FB%E9+%E7%E0%EA%EE%ED+%22%CE+%E1%F3%F5%E3%E0%EB%F2%E5%F0%F1%EA%EE%EC+%F3%F7%E5%F2%E5%22+%EE%F2+06.12.2011+N+402-%D4%C7> (25.04.2020).

c) olemas on nõuetekohane arve kauba või teenuse soetamise kohta.

Lisaks eeltoodule kehtib Venemaal nõue, et maksukohustuslasel on õigus sisendkäibemaks maha arvata kolme aasta jooksul alates hetkest, kui vara võeti arvestuses vastu (maksukoodeksi artikli 172 punkt 1¹).

Venemaal on sõiduautode soetamine äriühingute nimele maksuhalduri erilise kontrolli all.²³⁶ Seda põhjusel, et praktikas on sagedased juhtumid, kus sõiduauto soetamise eesmärk on auto soetamiselt arvestatud sisendkäibemaksu alusetu mahaarvamine ning tegelikkuses kasutatakse sõiduautot eranditult eratarbimise otstarbel eraisiku poolt.²³⁷ Nagu nähtub erialakirjandusest, kulutavad maksuhaldurid tehingute aluseks deklareeritud andmete kontrollimiseks ja tehingute näilikkuse tõendamiseks palju ressursse.²³⁸ Näiteks kontrollitakse sõiduauto soetamise rahastamise allikaid ning jälgitakse, kelle valduses on sõiduauto. Lisaks kaasatakse maksumenetlustesse ka teisi haldusorganeid, näiteks piirkonnapolitseinike kaasamisel tuvastatakse sõiduauto viibimise kohad.²³⁹

Seega võib asuda seisukohale, et Venemaal kehtestatud sõiduautode maksustamise kord, mis vastab maksustamise üldkorrale, on maksuhaldurile koormav. Erinevalt Venemaalt kehtestatud maksustamise korrast, peavad ettevõtted, kes kasutavad sõiduautosid eranditult ettevõtluses, tegema Eestis liiklusregistris vastava märke ning esitama eraldi maksuarvestuse Eesti maksuhaldurile, mille tulemusel vähendatakse Eesti maksuhalduri koormust maksude õigsuse kontrollimisel. Lisaks sellele võib järeldada, et Venemaal kehtestatud kord ei ole kooskõlas käibemaksuga maksustamise regulatiivse eesmärgiga, milleks on sõiduautode keskkonnamõju vähendamine. Seda põhjusel, et sõiduautode erakasutuse maksustamise suhtes eraldi regulatsioon puudub. Lisaks vähendab lihtsustusnorm sõiduautode erakasutuse maksustamise suhtes maksuhalduri tööd, mistõttu on autor arvamusel, et äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutus peab olema eraldi reguleeritud, nagu see on tehtud enamikus Euroopa Liidu liikmesriikides, sealhulgas Eestis. Spetsiaalse regulatsiooni abil on seadusandjal võimalik seda valdkonda paremini reguleerida, võttes arvesse ka käibemaksuga maksustamise eesmärki.

²³⁶ Krajnev, A. Kupili mashinu klassa ljuks? Võ pod pritselom u nalogovikov! – Ekonomika i žiznj – Buhgalter No 46 (9662), 23.11.2016. – <https://www.eg-online.ru/article/330699/> (01.03.2020).

²³⁷ *Ibidem.*

²³⁸ *Ibidem.*

²³⁹ *Ibidem.*

Kokkuvõtvalt märgib autor, et võrreldes töös käsitletud Eestis kehtinud ja praegu Eestis, Leedus ja Venemaal kehtivaid ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamise regulatsioone, siis maksustamise neutraalsuse põhimõtte kohaselt oleks kõige sobivam maksustamisviis ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamine omatarbe sätete alusel. Nagu töös on käsitletud, on omatarbe maksustamisel oma eripärad, mis võivad võrreldes sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piirangu kehtestamisega olla keerulisemad maksuarvestuse pidamisel, kuid omatarbe maksustamisega on võimalik maksustada sõiduautode erakasutuse tegelikku mahtu, mis on kooskõlas käibemaksudirektiiviga. Töö- ja erasõitude arvestuse pidamine võib aga olla koormav nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile maksuarvestuse õigsuse üle järelevalve teostamisel. Seetõttu võib sobivamaks meetmeks pidada lihtsustusnormi korras omatarbe maksustatava väärtuse sidumist sõiduauto keskkonnamõjuga.

Ettevõtete sõiduautode erakasutuse sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piirangu tulemusel määrab ettevõtja maksukohustuse suuruse sõiduauto kulude väärtuse põhjal, mis on peamiselt seotud sõiduauto väärtusega. Ettevõtete sõiduautode eratarbimise maksustamine omatarbe korras võimaldaks arvestada erasõitude maksustamisel aga auto keskkonnasäästlikust. Selleks, et ametiautodega tehtud erakasutuse maht oleks minimaalne või üldse välistatud, võiks motiveerida autode eranditult ettevõtluses kasutamist, rakendades vastavaid preventiivseid meetodeid. Ka ametiautodena kasutatavaid sõidukeid (kaubikuid) võiks maksustada samade reeglite alusel mis sõiduautosid, reguleerides seega nimetatud autodega tehtavate erasõitude mahtu ning motiveerides ettevõtjaid kasutama ettevõtluses keskkonnasäästlikumaid sõidukeid.

KOKKUVÕTE

Töö eesmärk oli analüüsida, kas praegu kehtiv äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise regulatsioon on kooskõlas käibemaksuga maksustamise põhimõtete ja eesmärkidega. Teema vajab autori arvates uurimist, kuna erialakirjanduses on märgitud kehtiva äriühingutele kuuluvate sõiduautode käibemaksuga maksustamise korra kohta, et tegemist on sisuliselt „/.../ varjatud kujul automaksu kehtestamisega /.../“, kuna maksustatakse sõiduauto omamist kui sellist. Seega pole välistatud, et ettevõtete sõiduautode käibemaksuga maksustamise kehtiv kord on vastuolus maksustamise üldiste põhimõtetega.

Eesmärgist tulenevalt on autor püstitanud hüpoteesi, et kehtiv äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise regulatsioon on vastuolus käibemaksuga maksustamise põhimõtete ja eesmärkidega.

Hüpoteesi kontrollimiseks on autor käsitlenud käibemaksu üldisi põhimõtteid. Käibemaksu tarbimismaksu põhimõtte kohaselt koormatakse käibemaksuga kaupade ja teenuste soetamisel käibemaksuga lõpptarbijat ning käibemaksukohustusest on sisuliselt vabastatud ettevõtja, kes kasutab soetatud kaupu ja saadud teenuseid ettevõtluse otstarbel. Seetõttu tuleb käibemaksuga maksustamisel teha vahet tootmis- ja tarbimissfääri vahel. Käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõtte tagab, et ettevõtte käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus oleksid omavahel tasakaalus, aidates seega kaasa käibemaksu kumulatsiooni vältimisele. Lisaks tuleb käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kohaselt maksustada kõik tarbimisvormid ühtemoodi.

Käibemaksuga maksustamise eesmärkide käsitlemisel on autor toonud välja fiskaalsed, regulatiivsed ja lihtsustusnormist tulenevad eesmärgid. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamisel saab riik tulusid, täites seega normi fiskaalset eesmärki. Käibemaksu regulatiivset eesmärki arvesse võttes tuleks autori arvates arvestada ettevõtetele kuuluvate sõiduautode käibemaksupoliitika kujundamisel ettevõtete sõiduautode mõjuga keskkonnale, võttes eesmärgiks sõiduautode erakasutuse ulatuse vähendamise ja keskkonnasäästlikumate sõiduautode ettevõtluses kasutamise. Lihtsustusnorm on vajalik proportsionaalsuse tagamiseks, et muuta ettevõtete sõiduautode erakasutuse käibemaksuarvestus lihtsamaks ja vähem halduskoormavaks nii maksumaksja kui ka maksuhalduri jaoks fikseeritud käibemaksumäärade kaudu või kehtestades käibemaksu mahaarvamisõiguse piirangu.

Autor järeldas, et äriühingutele kuuluvate sõiduautode eratarbimises kasutamisest võib olla huvitatud nii ettevõtte kui ka ettevõtte töötaja. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erasoitudede kasutamise tõenäosus on märksa suurem võrreldes ettevõtluses kasutatava muu varaga. Äriühingute maksuarvestuses kajastatud ettevõtete sõiduautode erakasutuse ebaõigete andmete tõttu saab riik vähem tulusid, mistõttu maksu fiskaalne eesmärk jääb täies ulatuses täitmata ning äriühingud saavad alusetuid konkurentsieeliseid. Seetõttu tuleb ettevõtete sõiduautode käibemaksuga maksustamist eraldi reguleerida. Täpsed andmed ettevõtete sõiduautode ettevõtlusega mitteseotud kasutamise ulatuse kohta peaksid olema seadusandjale vajalikud ka maksupoliitika kujundamisel käibemaksu regulatiivset eesmärki arvesse võttes.

Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamise viisideks on Eestis olnud nii sisendkäibemaksu mahaarvamissoiguse piirang ja keeld kui ka omatarve.

Autor järeldas, et kuni 31.12.1993 oli äriühingutele kuuluvate sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise regulatsioon alareguleeritud ning rikkus käibemaksu tarbimismaksu ja neutraalsuse põhimõtteid. Perioodil 01.01.1994–31.12.2001 puudus enamikul äriühingutest sõiduautodega seotud kuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamissoigus, mille tulemusel tekkis käibemaksu kumulatsioon, mis oli vastuolus neutraalsuse põhimõttega. Sel perioodil käsitleti sõiduauto seost ettevõtlusega äriühingute sõiduautode maksustamisest lähtuvalt väga kitsalt, mis oli vastuolus ka tarbimismaksu põhimõttega. Äriühingute kasutusrendi korras kasutavatele sõiduautodele sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld ei laienenud, mis oli vastuolus neutraalsuse põhimõttega, kuna maksustamine sõltus sõiduauto omandivormist. Autor järeldas, et üldjuhul täidab ettevõtete sõiduautode mahaarvamissoiguse keeld maksustamise regulatiivset ja fiskaalset eesmärki.

Perioodil 01.01.2002–30.11.2014 kehtis äriühingutele kuuluvate sõiduautode eratarbimise puhul nii sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang kui ka omatarbe maksustamise regulatsioon. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode soetamisel ja kapitalirendile võtmisel ning auto tarbeks mootorikütuse soetamisel kehtestatud sisendkäibemaksu piirang kahe kolmandiku ulatuses ei olnud maksumaksjale halduskoormav ning lihtsustas maksuhalduri tööd sõiduautode erakasutuse maksustamise järelevalvel, täites lihtsustusnormi eesmärki. Piirang ei kehtinud sõiduautode soetamisel müümiseks, sellega teenuse osutamisel ning ka kasutuslepinguga kasutatavate sõiduautode puhul, rikkudes seega neutraalsuse põhimõtet ja olles vastuolus ka lihtsustusnormi eesmärgiga. Sõiduautode erakasutuse maksustamise mahaarvamissoiguse piirang kehtis sõiduauto jaoks mootorikütuse soetamisel ka siis, kui autot kasutati eranditult

ettevõtluses, mistõttu rikuti sellega tarbimismaksu põhimõtet. Ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamine omatarbe korras oli kooskõlas neutraalsuse põhimõttega, võimaldades maksustada sõiduauto erasõitude täpset mahtu. Omatarbe maksustatavaks väärtuseks olnud tariifide tõttu oli maksustamiskord koormav maksuhaldurile, mistõttu ei olnud maksustamise kord kooskõlas lihtsustusnormi eesmärgiga. Omatarbe maksustatava piirmäära tõttu said maksueelise ja seeläbi ka alusetu konkurentsieelise äriühingud, kes kasutasid ettevõtlusvälisel otstarbel kallimaid sõiduautosid, mis oli vastuolus neutraalsuse põhimõttega. Autor järeldeb, et sel perioodil kehtinud ettevõtete sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise regulatsiooni kehtestamisel ei võetud arvesse käibemaksu regulatiivset eesmärki.

Alates 01.12.2014 hakati äriühingutele kuuluvate sõiduautode soetamisel, kasutuslepingu alusel kasutamisel ning selliste autode tarbeks kaupade ja teenuste soetamist maksustama, piirates sisendkäibemaksu 50 protsendi ulatuses, mis on vastuolus neutraalsuse põhimõttega, kuid kooskõlas lihtsustusnormi eesmärgiga. Erandina tagati täies ulatuses mahaarvamisoigus sõiduautodele, mida kasutatakse otseselt ettevõtluse otstarbel. Autor järeldeb, et kehtiva korraga on rikitud võrdse kohtlemise ja neutraalsuse põhimõtet, kuna otseselt ettevõtluses kasutatava sõiduauto kasutusotstarbe muutmisel ei olnud äriühingud maksustatud ühetaoliselt. Lisaks sellele ei ole praegu kehtiv regulatsioon kooskõlas neutraalsuse põhimõttega, kuna otseselt ettevõtluses kasutatava sõiduauto kasutusotstarbe muutmisel loetakse sõiduauto osaliselt eratarbimises kasutatavaks, hoolimata auto tegelikust otstarbest. Sellega rikutakse ettevõtjate õigust arvata sisendkäibemaksu ettevõtlusesse suunatud osalt. Kehtiv kord rikub ka võrdse kohtlemise põhimõtet, mille tulemusel tekib äriühingul oma töötajast kliendiga sõlmitud sõiduauto kasutuslepingu tagajärjel suurem maksukohustus, võrreldes äriühinguga mitteseotud kliendiga. Kehtiv ettevõtete sõiduautode maksustamise kord on kooskõlas lihtsustusnormist tuleneva eesmärgiga, kuna regulatsioon ei ole halduskoormav ei maksumaksjatele ega maksuhaldurile.

Kehtiv ettevõtete sõiduautode erakasutuse maksustamise kord vastab käibemaksu maksustamise regulatsioonile keskkonna mõju suhtes osaliselt, olles preventiivse mõjuga, et äriühingu sõiduautodega ei tehtaks erasõite. Samas võib kehtiv maksustamise kord soodustada olukorda, et ettevõtete sõiduautodega tehakse rohkem erasõite. Kehtivas maksustamiskorras puudub regulatiivne mõju, mis soodustaks äriühinguid kasutama keskkonnasäästvamaid sõiduautosid.

Auto järeltas, et võrreldes Leedus kehtiva regulatsiooniga ettevõtete sõiduautode maksustamisel, millega keelatakse mõne erandiga sõiduauto soetamisel ja kasutuslepingu alusel kasutatava auto mahaarvamisoõigust, vastab Eestis kehtiv regulatsioon maksustamise põhimõtetele paremini. Leedus kehtiv sõiduautode maksustamise kord tagab maksustamise regulatiivset eesmärki vaid osaliselt.

Analüüsid Venemaal puuduvat eraldi regulatsiooni äriühingutele kuuluvate sõiduautode maksustamise suhtes, jõudis autor järeldusele, et Eestis kehtestatud lihtsusnorm vastab ettevõtete sõiduautode käibemaksuga maksustamise eesmärkidele paremini, vähendades sellega maksuhalduri halduskoormust. Juhul kui äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse suhtes puudub erinorm ning maksustamine toimub üldkorras, siis ei ole sellega tagatud käibemaksu maksustamise regulatiivne eesmärk keskkonnamõju suhtes.

Autor on hüpoteesi kontrollimisel jõudnud järeldusele, et praegu Eestis kehtiv äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse käibemaksuga maksustamise regulatsioon on osaliselt vastuolus käibemaksuga maksustamise põhimõtete ja eesmärkidega. Sobivamaks maksustamisviisiks oleks äriühingute sõiduautode erakasutuse maksustamine omatarbe korras. Võttes arvesse seadusandja eesmärki vähendada maksumaksjate ja maksuhalduri halduskoormust, on sobilik tervikmäärade rakendamine, kuid ilma piirmääradeta. Lihtsusnormi korras ettevõtete sõiduautode erakasutuse omatarbe maksustatava väärtuse sidumine sõiduauto keskkonnamõjuga võimaldaks erasõitjate maksustamisel arvestada auto keskkonnamõju säästlikust. Selleks, et ametiautodega tehtud erakasutuse maht oleks minimaalne või üldse välistatud, tuleks motiveerida autode eranditult ettevõtluses kasutamist, rakendades vastavaid preventiivseid meetodeid. Ka ametiautodena kasutatavaid sõidukeid (kaubikuid) tuleks maksustada samade reeglite alusel mis sõiduautosid, reguleerides seega nimetatud autodega tehtavate erasõitjate mahtu ning motiveerides ettevõtjaid kasutama ettevõtluses keskkonnamõju säästlikumaid sõidukeid.

ОБЛОЖЕНИЕ НАЛОГОМ С ОБОРОТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЛЕГКОВЫХ АВТОМОБИЛЕЙ КОММЕРЧЕСКИХ ТОВАРИЩЕСТВ В ЛИЧНЫХ ЦЕЛЯХ

Резюме

Целью магистерской работы является исследование соответствия основным налоговым принципам и целям действующей в Эстонии регуляции обложения налогом с оборота легковых автомобилей, принадлежащие коммерческим товариществам. По мнению автора данная тема нуждается в исследовании, так как в специализированной литературе отмечают, что действующая регуляция обложения налогом с оборота легковых автомобилей коммерческих товариществ, используемых в личных целях является фактически налогом на собственность легкового автомобиля, по причине того, что основой для налогообложения является не объем использования легкового автомобиля в целях, не связанных с предпринимательством, а сама возможность использования легкового автомобиля в личных целях. Исходя из этого не исключена возможность того, что действующее регулирование обложения налогом с оборота легковых автомобилей коммерческих товариществ не соответствует общим принципам налогообложения.

Исходя из вышеприведенного автор выдвинул гипотезу, что действующее регулирование обложения налогом с оборота личного использования легковых автомобилей, принадлежащие коммерческим предприятиям, не соответствует общим принципам и целям обложения налогом с оборота.

Для проверки гипотезы в работе использованы исторический, сравнительный и хронологический методы исследования. В рамках исторического и хронологического метода исследования рассматривается развитие регулирования в Эстонии обложения налогом с оборота личного использования легкового автомобиля, принадлежащего коммерческим товариществам в разные периоды. С помощью метода сравнительного анализа сравниваются действовавшие в разные периоды Эстонии режимы регулирования обложения налогом с оборота личного использования легкового автомобиля коммерческих товариществ с действующим регулированием в Эстонии. Также сравнивается действующее регулирование обложения налогом с оборота личного использования автомобиля коммерческих товариществ с регулированием в других странах.

Исходя их выдвинутой цели, работа состоит из трех глав, состоящие в свою очередь из подглав.

В первой главе раскрываются понятия, которые важны для выяснения принципов и целей обложения налогом с оборота. Основными принципами обложения налога с оборота являются принцип налога на потребление и принцип нейтральности налогообложения. Исходя из принципа налога на потребления налог с оборота с приобретенных товаров и услуг взимается с конечного потребителя, но не взимается с предпринимателя, который использует их в своей предпринимательской деятельности. Исходя из этого нужно разделять сферы потребления и производства. Следование принципу нейтральности помогает избежать возникновения кумуляции налога с оборота, обеспечивая равновесие налоговой обязанности налогоплательщика и вычета входного налога. Также исходя из принципа нейтральности все формы потребления следует облагать налогом одинаково.

При исследовании целей обложения налогом с оборота автор выделил фискальную, регулятивную цели, а также цель, которая исходит из упрощенной системы налогообложения. облагая налогом с оборота личное использование легкового автомобиля коммерческим предприятиям, государство получает доход, и тем самым осуществляется фискальная цель налога с оборота. Следуя регулятивной цели налога с обложения, при формировании налоговой политики обложения налогом с оборота легковых автомобилей коммерческим товариществам, следует учитывать влияние легковых автомобилей на окружающую среду, поставив целью уменьшение доли личного использования легковых автомобилей коммерческих товариществ, а также мотивирования использования предпринимателями легковые автомобили, являющиеся более дружелюбными к окружающей среде.

Во второй главе исследуется необходимость обложения налогом с оборота личного использования легкового автомобиля коммерческих товариществ. Также раскрываются основные виды обложения налогом с оборота личного использования легкового автомобиля коммерческих товариществ. Автор пришел к выводу, что в личном использовании легкового автомобиля коммерческого товарищества, может быть заинтересован как предприниматель, так и работник коммерческого товарищества, а также то, что вероятность использования в личных целях легкового автомобиля значительно выше, нежели другое имущество коммерческого товарищества. Проведение

налоговым управляющим проверки налоговой отчетности использования легкового автомобиля в целях, не связанных с предпринимательством может быть усложнено тем, что факт использования автомобиля в личных целях сложно установить, что дает возможность предпринимателям декларировать неверные данные, избегая тем самым налоговой обязанности. Тем самым государство получает меньше доходов, в следствии чего не выполняется фискальная цель налогообложения, и предприниматели получают необоснованные конкурентные преимущества. Данные об объеме использования легковых автомобилей коммерческими товариществами в личных целях должно быть важно при планировании налоговой политики, учитывая вышеприведенную регулятивную цель обложения налога с оборота.

Основными видами обложения налогом с оборота использования легкового автомобиля в личных целях в Эстонии являются ограничение или запрет на вычет входного налога, а также налогообложение в рамках собственного потребления. Ограничение и запрет на вычет входного налога означает, что при приобретении или использовании легкового автомобиля коммерческим товариществом по договору пользования, а также при приобретении расходов или услуг для автомобиля установлен предел вычета входного налога или запрет на вычет. Собственным потреблением при использовании в личных целях легкового автомобиля коммерческого товарищества является безвозмездное использование легкового автомобиля в личных или других, не связанных с предпринимательской деятельностью целях самим коммерческим товариществом, его работником, служащим или членом руководящего, или контролирующего органа.

В третьей главе исследуется развитие регулирования обложения налогом с оборота легковых автомобилей коммерческих предприятий, а также соответствие регуляции основным принципам и целям обложением налога с оборота. Также исследуется данное регулирование в Литве и России.

Автор пришел к выводу, что в период 10.01.1991–31.12.1993 не было отдельного регулирования налогообложения использования легковых автомобилей коммерческих предприятий. Право вычета входного налога коммерческих товариществ не зависело от того, в каких целях использовались приобретаемые коммерческим товариществом товары и услуги. Исходя из этого порядок обложения налогом с оборота личного использования легкового автомобиля коммерческого товарищества в указанный период было недостаточным и нарушало принципы налога потребления и нейтральности.

В период 01.01.1994–31.12.2001 у большинства коммерческих товариществ отсутствовало право вычета входного налога с приобретения легкового автомобиля и моторного топлива в случае, если использование легковых автомобилей не было напрямую связано с коммерческой деятельностью. До 24.10.1996 такое право было только на автомобили перевозки почты, полицейские автомобили, автомобили специального назначения, а также на автомобили для предоставления в аренду и перепродажи и на приобретение моторного топлива для перечисленных автомобилей. С 24.10.1996 право полного вычета входного налога с оборота распространялось только на приобретение легкового автомобиля коммерческим предприятием, основная сфера деятельности которого являлась продажа автомобилей или сдачи в аренду движимого имущества, при условии, что коммерческое товарищество не использует автомобиль в иных целях, а также на моторное топливо для данных легковых автомобилей. Право вычета входного налога с приобретением легкового автомобиля и с расходами на моторное топливо не распространялось на иные легковые автомобили коммерческого товарищества, даже в случае их использования исключительно в предпринимательской сфере, что приводило к кумуляции налога с оборота, являясь нарушением принципа нейтральности. Вышеуказанная регуляция не распространялась на использование легковых автомобилей коммерческих товариществ, которые использовались коммерческими товариществами по договору аренды пользования. Обложение налогом с оборота таких автомобиля осуществлялось в обычном порядке, что противоречило принципу нейтральности налогообложения, так как разные формы собственности легкового автомобиля коммерческих товариществ облагались налогом с оборотом по-разному.

В период 01.01.2002–30.04.2004 личное пользование легкового автомобиля коммерческого товарищества облагалось ограничением вычета входного налога. Ограничение вычета входного налога на две третьих распространялось на приобретение легкового автомобиля, использование его по договору аренды капитала и на приобретения моторного топлива для легкового автомобиля. Данная упрощенная система не несла административной нагрузки на налогоплательщиков и налогового управляющего, так как отсутствовало требование коммерческими товариществами вести отчетность рабочих и личных поездок. В то же время данная упрощенная система не распространялась на легковые автомобили коммерческих товариществ, используемые в предпринимательской деятельности по договору аренды пользования, а также автомобили, которые приобретали с целью перепродажи и использования для оказания

услуги аренды и иных услуг. В случае, если данные легковые автомобили использовались в личных целях, то предел налоговой обязанности в величине две третьих, установленный в упрощенной норме, на использование названных легковых автомобилей не распространялся, в результате чего налоговая обязанность коммерческих предприятий в случае использования данных легковых автомобилей в личных целях могла превышать установленный упрощенной системой предел. Тем самым был нарушен принцип нейтральности, так как налоговая регуляция обложением налога с оборота легкового автомобиля коммерческого предприятия, использующего автомобиль в личных целях, не была одинаковой. Усложняло налоговую отчетность коммерческих товариществ так же обстоятельство, что на разные расходы на легковой автомобиль были установлены разные налоговые правила, то есть на моторное топливо был установлен предел в размере две третьих, а другие расходы облагались налогом в общем порядке. Исходя из выше приведенного была нарушена цель упрощенного налогообложения легковых автомобилей и расходов на автомобиль коммерческих товариществ, используемых в личных целях. Налоговый режим, действующий в вышеприведенный период был в соответствии с регулятивной целью обложения налога с оборота личного пользования легковых автомобилей коммерческих предприятий.

В период 01.05.2004–30.11.2014 налогом с оборота легкового автомобиля коммерческого товарищества облагалось собственное потребление легкового автомобиля. Налогооблагаемая стоимость собственного потребления использования легкового автомобиля в личных целях составляла фиксированная для всех легковых автомобилей цена специальной льготы. Если коммерческое предприятие вело учет поездок, совершенными легковым автомобилем, то личные поездки облагались налогом по фиксированному тарифу, который был одинаковым для всех легковых автомобилей, кроме тех, чей возраст превышал 5 лет и с объемом цилиндров до 2000 см² – для них был свой фиксированный тариф. Данный налоговый режим соответствовал принципам налога потребления и нейтральности, позволяя облагать налогом точную пропорцию совершенных частных поездок. В то же время из-за установленного законодательством предела величины специальной льготы нарушался принцип нейтральности, так как обложение налогом с оборота личного пользования более дорогих легковых автомобилей коммерческих товариществ не покрывало всех расходов на автомобиль, тем самым коммерческое предприятие получало необоснованное конкурентное преимущество, а государство меньше налогов и тем самым не выполнялась фискальная цель налогообложения. Налоговые режимы, действующие в вышеприведенные периоды

не учитывали регулятивную цель обложения налога с оборота личного пользования легковых автомобилей коммерческих предприятий.

В период начиная с 01.12.2014 при приобретении коммерческим товариществом легкового автомобиля или эксплуатации его на основе договора на использование, а также при приобретении товаров и услуг для нужд этого автомобиля вычет входного налога с оборота составляет 50 процентов. Исключения составляют случаи, когда легковой автомобиль нужен напрямую для предпринимательских целей, а именно в случаях, когда автомобиль приобретается для продажи или для передачи его в использование при условии, что коммерческие товарищества занимаются данной сферой деятельностью, когда автомобиль используется, главным образом, для организуемых за плату пассажирских перевозок или для учебной езды при условии, что у коммерческих предприятий есть соответствующая лицензия или в случае использования автомобиля исключительно в целях предпринимательства. Если цель приобретения легкового автомобиля, используемого напрямую в предпринимательской деятельности меняется в течение двух лет с момента приобретения автомобиля, то коммерческое товарищество вынуждено сделать перерасчет вычета входного налога с приобретения автомобиля и вернуть 50 процентов налога с оборота государству, независимо от того, какая была цель использования в раннем периоде налогообложения. Но в случае изменения цели использования легкового автомобиля, приобретенного коммерческим товариществом с целью перепродажи, перерасчет входного налога производится в периоде, когда изменилась цель пользования автомобилем. Также данная регуляция перерасчета в раннем налоговом периоде отсутствует у легковых автомобилей, используемых коммерческими товариществами по договору пользования. В случае отпадания применения исключения вычета входного налога для легковых автомобилей, ограничение вычета входного налога с оборота применяется по меньшей мере в течение одного года, независимо от действительной цели использования легкового автомобиля. Исходя из вышеприведенного автор пришел к выводу, что действующий налоговый режим нарушает принцип нейтральности и принцип равного обращения.

Действующий налоговый режим обложения использования легкового автомобиля нарушает также принцип нейтральности, так как в случае заключения коммерческим товариществом, сфера деятельности которого является предоставление в аренду автомобилей, договора о предоставлении пользования легковым автомобилем своему работнику, то вычет входного налога коммерческого товарищества будет составлять 50

процентов. В результате у коммерческого товарищества возникает большее налоговое обязательство, нежели заключая идентичный договор с клиентом, не связанным с коммерческим товариществом.

Автор пришел к выводу, что действующий порядок налогообложения личного использования легкового автомобиля коммерческим товариществом соответствует цели упрощенной системы налогообложения, не неся административной нагрузки при налоговых расчетах для налогоплательщиков и налогового управляющего. Действующий налоговый режим лишь частично соответствует регулятивной цели обложением налога с оборота использования легковых автомобилей коммерческих товариществ, так как регуляция имеет превентивное влияние, чтобы легковыми автомобилями, которые используются напрямую в предпринимательстве, не осуществлялись частные поездки. В то же время если цель использования легкового автомобиля коммерческого товарищества меняется, и он считается весь следующий год автомобилем, которым можно пользоваться также в личных целях, то такой налоговый режим может благоприятствовать тому, что легковым автомобилем и будут пользоваться в частных целях.

Исследуя налоговый режим использования легковых автомобилей коммерческих товариществ в личных целях в Литве, автор пришел к выводу, что действующая регуляция в Эстонии отвечает принципам и целям налогообложения в большей степени. В Литве действует запрет на вычет входного налога с приобретения легкового автомобиля или использования его по договору использования, и исключение составляют только легковые автомобили для перепродажи, для передачи в использование, для пассажирских перевозок и легковые автомобили специального назначения. Данный запрет противоречит принципу налога потребления. Режим налогообложения легковых автомобилей коммерческих товариществ в Литве соответствует регулятивной цели налогообложения налогом с оборота лишь частично.

Исследуя налоговый режим использования легковых автомобилей коммерческих товариществ в личных целях в России, автор пришел к выводу, что упрощенная система налогообложения в Эстонии отвечает принципам и целям налогообложения в большей мере. В России нет особого режима налогообложения легковых автомобилей коммерческих товариществ, что не соответствует регулятивной цели налогообложения налогом с оборота.

В результате автор пришел к выводу, что выдвинутая гипотеза верна частично, так как действующий налоговый порядок обложения налогом с оборота использования легковых автомобилей коммерческих предприятий в личных целях частично не соответствует принципам и целям налогообложения. Автор находит, что более подходящим режимом налогообложения является налог с оборота собственного потребления, в случае, если налогооблагаемой стоимостью собственного потребления является влияние легкового автомобиля на окружающую среду. Для того, чтобы легковой автомобиль коммерческого товарищества не использовался бы в личных целях или использовался бы минимально, требуется налоговая политика, которая мотивировала бы коммерческие товарищества использовать легковой автомобиль лишь для предпринимательской деятельности. В случае, если грузовые автомобили используются в качестве так называемой фирменной машины, то налогообложение данных автомобилей должно быть тем же, что и для легковых автомобилей, тем самым регулируя количество частных поездок и мотивируя коммерческие товарищества использовать в предпринимательстве легковые автомобили, более дружественные ко внешней среде.

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Alver, A.-M. Sõiduaudod ja veokid koormavad keskkonda peaaegu võrdselt. – Logistika 2019/12.
2. Buydens, S. Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Paris: OECD Publishing 2018. – <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en> (23.03.2020).
3. Elling, T. Käibemaks. Tallinn: Print Best Tükikoda OÜ 2019.
4. Harding, M. Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs, OECD Taxation Working Papers, No. 20, Paris: OECD Publishing 2014. – <https://doi.org/10.1787/5jz14cgl1s7vl-en> (01.02.2020).
5. Huberg, M. Kuidas koalitsioon tahab kehtestada automaksu, mis ei ole automaks. – EML Maksumaksja 2013/10. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1442> (16.04.2020).
6. Huberg, M. Sõiduauto käibemaksumuudatused 2018. – EML Maksumaksja 2017/12. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2316> (14.01.2020).
7. Huberg, M., Lehis, L. Sõidupäevik jälle moes. – EML Maksumaksja 2018/1. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=846> (25.12.2019).
8. Kanger, L. Euroopa Kohtu praktikale viitamine maksuvaidlustes. Kohtupraktika analüüs. Tartu: Riigikohus, õigusteabe osakond 2012. – https://www.riigikohus.ee/sites/default/files/elfinder/analyysid/2012/maksuasjades_viited_ek_lahenditele_analyys_l_kanger.pdf (07.11.2019).
9. Krajnev, A. Kupili mashinu klassa ljuks? Vö pod pritselom u nalogovikov! – Ekonomika i žiznj – Buhgalter No 46 (9662), 23.11.2016. – <https://www.eg-online.ru/article/330699/> (01.03.2020).
10. Käibemaksuseaduse eelnõu seletuskiri. 131 SE. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c16d67ad-8651-3b2d-a02e-6ee85e589fee/Käibemaksuseadus> (04.04.2020).
11. Käibemaksuseaduse eelnõu seletuskiri. 726 SE. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9e1a2690-9eac-3f6a-85d6-ed39461c8e2d/Käibemaksuseadus> (04.04.2020).
12. Käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse seletuskiri. 353 SE. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/0bbe558d-8cd1-0f8d-24da-92606ccfa18b/Käibemaksuseaduse%20ja%20tulumaksuseaduse%20muutmise%20seadus> (07.04.2020).

13. Käibemaksuseaduse muutmise seadus eelnõu seletuskiri. 644 SE. –
<https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9cb31585-8730-4643-b5b0-04ed03702f68> (16.04.2020).
14. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. 1-1.10/2981. –
<https://eelnoud.valitsus.ee/main/mount/docList/3a627470-f8af-4622-9b81-2cde84603802>
(07.04.2020).
15. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. 493 UA. –
<https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/4bc15645-7f31-4567-8ec9-808417bbc968> (23.01.2020).
16. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu. 1-1.10/2981. –
<https://eelnoud.valitsus.ee/main/mount/docList/f3ef68ad-8e65-49a1-8e4c-23c16f13e4f1>
(07.04.2020).
17. Lehis, L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, seisuga 01.05.2004, 2. kd, Tartu: OÜ Casus, 2004.
18. Lehis, L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, seisuga 15.03.2009, 3. kd, Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus OÜ 2009.
19. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019. Tartu: Casus Tax Services OÜ 2019.
20. Lehis, L. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – Juridica 1998/9.
21. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
22. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 2004.
23. Lehis, L. Meie igapäevast autot anna meile tänapäev. – EML Maksumaksja 2014/08. –
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1583> (12.01.2020).
24. Lehis, L. Sõiduautod käänulisel ja auklikul maksumaastikul. – EML Maksumaksja 2014/5. –
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1538>
(16.04.2020).
25. Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne, seisuga 01.10.2003. Tartu: OÜ Casus, 2003.
26. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras nr KD-5644, 28.01.2020 (Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse kommentaarid, seisuga 28.01.2020). –
https://www.vmi.lt/cms/en/teises-aktai-ir-komentarai93/-/asset_publisher/LqhxhbycFAx3/content/lietuvos-respublikos-pridetines-vertes-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2020-01-28-redakcija-/10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fen%2Fteises-aktai-ir-komentarai93%3Fp_id%3D101_INSTANCE_LqhxhbycFAx3%26p_p_lifecycle%3D0

- [%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2](#) (16.04.2020).
27. Lind, K. Käibemaksu arengutest EL-is 2013–2016. – EML Maksumaksja 2018/1. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2146> (06.11.2019).
28. Næss-Schmidt, S., Winiarczyk, M. Company Car Taxation. – Copenhagen Economics, Taxation paper 2010, No 22. – https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/general_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_22_en.pdf (19.02.2020)
29. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing 2014. – <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en> (22.03.2020).
30. OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing 2017. – <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en> (27.04.2020).
31. Ossa, A. Porsche on kah auto. – EML Maksumaksja 2006/10. – <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=329> (16.04.2020).
32. Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. – Kätesaadav arvutivõrgus alajaotuses käibemaks: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/maksu-ja-tollipoliitika/maksud> (16.04.2020).
33. Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, seisuga jaanuar 2020. – Kätesaadav arvutivõrgus alajaotuses käibemaks: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/maksu-ja-tollipoliitika/maksud> (27.04.2020).
34. Sootak, J., Siimets-Gross, H. Üliõpilastööde kirjutamine ja vormistamine. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2020.
35. Tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liiklusseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. 458 SE. – <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c7beb5e3-6d87-40cc-967a-4074ee159b96/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (08.04.2020).
36. Tõnnison, L. Äriühingutele kuuluvate sõiduautode erakasutuse maksustamine. Magistritöö. Tartu: Tartu Ülikool 2018.

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

37. Eesti Vabariigi käibemaksuseadus. – RT 1991, 36, 447.
38. Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT I, 15.05.2015, 2.
39. Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrus nr 209 „Käibemaksuga maksustamise kord“. – RT 1990, 14, 158.
40. Euroopa Nõukogu 07.11.2014 rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a (2014/797/EL). – ELT L 330, lk 48-49.
41. Euroopa Nõukogu 10.10.2017 rakendusotsus (EL) 2017/1854, millega muudetakse rakendusotsust 2014/797/EL, millega lubatakse Eesti Vabariigil kehtestada meede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 26 lõike 1 punktist a ning artiklitest 168 ja 168a. – ELT L 265, lk 17–18.
42. Euroopa Nõukogu 17.05.1977 kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (77/388/EMÜ). – ELT L 145, lk 1–40.
43. Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347, lk 1–118.
44. Federal'noj zakon „O buhgalterskom uchete“ nr 402-Φ3, 06.12.2011. – <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102152685&intelsearch=%D4%E5%E4%E5%F0%E0%EB%FC%ED%FB%E9+%E7%E0%EA%EE%ED+%22%CE+%E1%F3%F5%E3%E0%EB%F2%E5%F0%F1%EA%EE%EC+%F3%F7%E5%F2%E5%22+%EE%F2+06.12.2011+N+402-%D4%C7> (25.04.2020).
45. Käibemaksuseadus. – RT I 1993, 60, 847.
46. Käibemaksuseadus. – RT I 2001, 64, 368.
47. Käibemaksuseadus. – RT I 2003, 82, 554.
48. Käibemaksuseadus. – RT I, 21.04.2020, 16.
49. Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus. – RT I 1999, 92, 823.
50. Käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seadus. – RT I 2008, 58, 324.
51. Käibemaksuseaduse muutmise seadus. – RT I 1996, 76, 1344.
52. Käibemaksuseaduse muutmise seadus. – RT I, 11.07.2014, 3.
53. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nr IX-751, 05.03.2002 (Leedu Vabariigi käibemaksuseadus). – 1021010ISTA00IX-751. – <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.ED68997709F5/asr> (13.04.2020).

54. Liiklusseadus, RT I 2010, 44, 261.
55. Majandus- ja kommunikatsiooniministri 13.06.2011 määrus nr 42 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele“. – RT I, 16.06.2011, 8.
56. Majandus- ja kommunikatsiooniministri 13.06.2011 määruse nr 42 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnonõuded ning nõuded varustusele“. – RT I, 22.10.2019, 7.
57. Maksukorralduse seadus. – RT I, 28.02.2020, 9.
58. Nalogovõj kodeks Rossijskoj Federatsii, nr 118-FZ, 05.08.2000, 2. ptk. – <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102067058&intelsearch=%CD%E0%EB%EE%E3%EE%E2%FB%E9+%EA%EE%E4%E5%EA%F1> (29.02.2020).
59. Rahandusministri 11.04.1996 määrus nr 39 „Käibemaksuseaduse rakendamise juhendi muutmine“. – RTL 1996, 43-45, 290.
60. Rahandusministri 22.12.2017 määruse nr 105 „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“. – RT I, 23.12.2017, 54.
61. Rahandusministri 29. detsembri 1999. a määruse nr 120 „Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine“ muutmine. – RTL 2003, 31, 470.
62. Rahandusministri 30.12.1993 määrus nr 206 „Käibemaksuseaduse rakendamise juhend“. – RTL 1994, 2, lk. 48.
63. Teede- ja sideministri 18.05.2001 määrus nr 50 „Mootorsõiduki ja selle haagise tehnoseisundile ja varustusele esitatavad nõuded“ – RTL 2001, 69, 941.
64. Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus. – RT I, 07.07.2017, 3.
65. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seadus. – RT I 2003, 88, 587.
66. Valstybinės kelių transporto inspekcijos prie Susisiekimo ministerijos viršininko 02.12.2008 isakymas nr 2B-479 „Dėl Motorinių transporto priemonių ir jų priekabų kategorijų ir klasių pagal konstrukciją reikalavimų patvirtinimo“ (Transpordi- ja kommunikatsiooniministeeriumi alluvuses oleva riikliku maanteetranspordi inspeksiooni juhataja 02.12.2008 käskkiri nr 2B-479 „Mootorsõidukite ja nende haagiste konstruktsiooniga seotud kategooriate ja klasside nõuete kinnitamisest“). – 1082213ISAK002B-479. – <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.332547/asr> (25.04.2020).
67. Võlaõigusseadus. – RT I, 08.01.2020, 10.
68. Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903.

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

69. EKo C-229/15, *Minister Finansów versus Jan Mateusiak*, ECLI:EU:C:2016:454.
70. EKo C-672/16, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA versus Autoridade Tributária e Aduaneira*, ECLI:EU:C:2018:134.
71. RKHK 3-3-1-62-00.
72. RKHK 3-3-1-90-06.
73. RKHko 3-3-1-15-13.
74. RKHko 3-3-1-21-02.
75. RKHko 3-3-1-32-09.
76. RKHko 3-3-1-53-16.
77. RKHko 3-3-1-85-03.
78. TlnRnK 3-09-773.

MUUD ALLIKAD

79. Arupärimine autode erisoodustusmaksu tõstmisega seotud probleemide ja väidetava maksukoormuse tõstmise põhiseadusele vastavuse kohta, IX Riigikogu stenogramm, VIII istungjärk, 02.12.2002. – <http://stenogrammid.riigikogu.ee/et/200212021500#PKP-2000009354> (09.01.2020).
80. Euroopa ombudsmani Euroopa hea halduse tava eeskiri, 01.03.2002. – <https://www.ombudsman.europa.eu/et/publication/et/3510> (21.03.2020).
81. Eurostati statistika. – <https://data.europa.eu/euodp/et/data/dataset/G7F6B6V3FPUQacgG3eiVg> (21.03.2020).
82. Maanteeameti statistika. – <https://www.mnt.ee/et/ametist/statistika/soidukite-statistika> (21.03.2020).
83. Maksu- ja Tolliameti juhendmaterjal „Kuidas tõendada, et sõiduauto kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks“. – <https://www.emta.ee/et/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/soiduauto/kuidas-toendada-et-soiduauto-kasutatakse-eranditult> (12.01.2020).
84. Maksu- ja Tolliameti juhendmaterjal „Sõiduautodega seotud käibemaksuarvestus“. – <https://www.emta.ee/et/registreerimine-ettevotlus/alustavale-ettevotjale/soidukitega-seotud-maksuarvestus/soiduautodega> (12.01.2020).