

KÄIBEMAKS I

AIN ULMRE
MEELIS LAUBE
TÕNIS ELLING
MENNO TALSMA

© Autoriõigused Sisekaitseakadeemia, 2006

Sisekaitseakadeemia
Kase 61 12012 Tallinn
oktoober 2006

Sisukord

1	SISSEJUHATUS.....	7
1.1	Euroopa Ühenduse institutsioonid.....	7
1.1.1	Euroopa Parlament (EP).....	7
1.1.2	Nõukogu.....	8
1.1.3	Komisjon.....	9
1.1.4	Euroopa Kohus	10
1.1.5	Euroopa Kontrollikoda.....	10
1.1.6	Majandus- ja Sotsiaalkomitee ning Regioonide komitee.....	10
1.1.7	Euroopa Keskpank (EKP).....	11
1.1.8	Euroopa Investeerimispank.....	11
1.1.9	Euroopa ombudsman	11
1.2	Õigusaktid	11
1.2.1	Määrus.....	12
1.2.2	Direktiiv	12
1.2.3	Otsus.....	12
1.3	Euroopa kohtu menetlused	13
1.3.1	<i>Actè claire</i>	14
1.4	Euroopa käibemaksu ajalugu	24
1.5	Eesti käibemaksu ajalugu	26
1.6	Käibemaksu olemus.....	29
1.6.1	Maks lisandväärtuselt	29
	KORDAMISKÜSIMUSED.....	30
2	MAKSUKOHUSTUSLASED	31
2.1	Maksukohustuslase mõiste	31
2.1.1	Maksukohustuslase mõiste Eesti seaduses	31
2.1.2	Maksukohustuslase mõiste kuuendas direktiivis	31
2.2	Ettevõtlus	33
2.2.1	Ettevõtluse mõiste	34
2.2.2	Mittetulundusühingu või sihtasutuse ettevõtlus	34
2.2.3	Riigi-, valla- või linnaasutuse või avalik-õigusliku juriidilise isiku ettevõtlus	35
2.2.3.1	Eesti käibemaksuseaduse käsitus	35
2.2.3.2	Kuuenda direktiivi käsitus.....	37
2.2.4	Majandustegevuse algus	38
2.2.4.1	Majandustegevuse alustamisega seotud protseduurid	39

2.3 Maksukohustuslaste liigitus	40
2.3.1 Juriidilise isiku staatust mitteomav isikuteühendus	41
2.3.2 Mitteresident maksukohustuslasena.....	41
2.3.3 Püsiv tegevuskoht.....	42
2.3.4 Eestis püsivat tegevuskohta mitteomav mitteresident Eesti maksukohustuslasena.....	42
2.4 Ühe maksukohustuslasena registreerimine	44
2.5 Piiratud maksukohustuslane.....	45
2.6 Maksukohustuslase kohustuste lõppemine	46
KORDAMISKÜSIMUSED.....	47
3 KAUPADE KÄIVE.....	48
3.1 Kauba käibe mõiste	48
3.1.1 Kauba mõiste	48
3.1.2 Võõrandamine	49
3.1.3 Omatarve.....	51
3.2 Kauba käibeks mitteleotavad tehingud.....	52
3.3 Kauba käibe tekkimise koht.....	54
3.4 Kauba käibe tekkimise aeg.....	55
3.4.1 Kauba võõrandamine	55
3.4.1.1 Kapitalirent.....	56
3.4.1.2 Regulaarselt võõrandatavad kaubad	57
3.4.2 Kauba omatarve.....	58
3.4.3 Käibe tekkimise aja arvestus osalise maksmise korral	58
3.4.4 Käibe tekkimise aeg korduskasutuspakendi puhul	58
3.4.5 Füüsilisest isikust ettevõtja eriskeem	59
3.5 Illegaalsete tehingute maksustamine	59
KORDAMISKÜSIMUSED.....	60
4 TEENUSTE KÄIVE.....	61
4.1 Teenuse käibe mõiste	61
4.1.1 Teenuse mõiste	62
4.1.2 Teenuse omatarve.....	63
4.2 Teenuse käibeks mitteleotavad tehingud.....	64
4.3 Teenuse käibe tekkimise koht.....	65
4.3.1 Teenused, mille käibe tekkimise koht ei sõltu osapoolte residentsusest	65
4.3.2 Veoteenuste käibe tekkimise koht.....	66
4.3.3 Immateriaalsete teenuste käibe tekkimise koht.....	67
4.3.4 Muude teenuste käibe tekkimise koht.....	69

4.4 Teenuse käibe tekkimise aeg.....	70
4.4.1 Pikaajalised teenused	71
4.4.2 Sõiduautode omatarve.....	71
4.4.3 Füüsilisest isikust ettevõtja eriskeem	71
4.5 Illegaalsete tehingute maksustamine	72
4.6 Kaupade ja teenuste kombineeritud käive.....	72
KORDAMISKÜSIMUSED.....	73
5 MAKSUSTATAV VÄÄRTUS	74
5.1 Maksustatav väärtus.....	74
5.1.1 Intress maksustatava väärtuse hulgas.....	74
5.1.2 Ettemaksuga tasumine.....	75
5.1.3 Hinnasoodustused ja toetused.....	76
5.1.4 Kauba tasuta võõrandamine ja võõrandamine harilikust väärtusest madalama hinnaga	77
5.1.5 Omatarve.....	78
5.1.6 Vahendatud maksed	80
5.1.7 Imporditava kauba maksustatav väärtus	81
5.1.8 Eksporditava kauba maksustatav väärtus.....	81
5.2 Käibemaksumäärad.....	82
5.2.1 Standardmäär	82
5.2.2 Vähendatud käibemaksumäär.....	82
5.2.3 Nullmäär.....	86
KORDAMISKÜSIMUSED.....	89
6 MAKSUVABA KÄIVE	90
6.1 Maksuvabastus ja tema mõju	90
6.2 Maksuvabastused Eestis	91
6.3 Valikuline õigus maksustamiseks	99
KORDAMISKÜSIMUSED.....	101
7 SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE	102
7.1 Sisendkäibemaksu mahaarvamise üldine põhimõte	102
7.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused	104
7.3 Sisendkäibemaksu mahaarvamise aeg.....	105
7.4 Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine	106
7.5 Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodid.....	108
7.6 Sisendkäibemaksu tagastamine.....	110

KORDAMISKÜSIMUSED.....	111
8 KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASENA REGISTREERIMINE JA ADMINISTRATIIVSED SÄTTED	112
8.1 Käibemaksukohustuslasena registreerimine	112
8.1.1 Tavalise käibemaksukohustuslasena registreerimine.....	112
8.1.1.1 Registreerimine isiku algatusel	112
8.1.1.2 Registreerimisprotseduur.....	114
8.1.1.3 Registreerimine maksu- ja tollikeskuse algatusel.....	115
8.2 Piiratud maksukohustuslasena registreerimine	115
8.3 Maksustamisperiood.....	116
8.4 Maksukohustuslase kohustused	117
8.4.1 Käibemaksusumma arvutamine	117
8.4.2 Käibedeklaratsiooni esitamine ja parandamine.....	118
8.4.3 Ühendusesisese käibe aruande esitamine ja parandamine.....	119
8.4.4 Käibemaksu tasumine.....	121
8.4.5 Dokumentide säilitamine ja arvepidamine	121
8.4.5.1 Arvepidamine erijuhtudel.....	123
8.4.6 Arved.....	124
8.4.6.1 Arvete väljastamine	124
8.4.6.2 Arve rekvisiidid.....	125
8.4.6.2.1 Lihtsustatud arve rekvisiidid.....	127
8.4.6.2.2 Arve rekvisiidid tax-free müügi korral.....	127
8.5 Käibemaksukohustuslase registrist kustutamine	128
8.5.1 Tavalise käibemaksukohustuslase registrist kustutamine.....	128
8.5.1.1 Registrist kustutamine isiku algatusel	129
8.5.1.2 Registrist kustutamine maksu- ja tollikeskuse algatusel	129
8.5.2 Piiratud maksukohustuslase registrist kustutamine.....	130
KORDAMISKÜSIMUSED.....	131

1 SISSEJUHATUS

1.1 Euroopa Ühenduse institutsioonid

Euroopa Ühenduse institutsionaalsesse süsteemi kuulub viis erinevat institutsiooni:

- Euroopa Parlament
- Nõukogu
- Komisjon
- Euroopa Kohus
- Kontrollikoda

mida toetavad viis abiorganit:

- Majandus- ja Sotsiaalkomitee
- Regioonide komitee
- Euroopa Keskpank
- Euroopa Investeerimispank ja
- Euroopa ombudsman.

1.1.1 Euroopa Parlament (EP)

Euroopa Parlamendil on kolm põhilist funktsiooni: seadusandlik, eelarve- ja järelevalvefunktsioon. Seadusandlikus protsessis töötab EP koos Nõukoguga (koostades määrusi, andes välja direktiive ja võttes vastu otsuseid). On kolm erinevat protseduuri: kaasotsustamismenetlus, koostöö ja konsulteerimine. EP mõjuvõim on suurim kaasotsustamismenetluses, kus EP on kaas-seadusandja, olles võrdväärse positsioonis Nõukoguga. Seda protseduuri rakendatakse sellistes valdkondades, nagu vaba liikumine, siseturg, keskkond ja tollialane koostöö. Koostööprotseduuri rakendatakse näiteks uute liikmesriikide vastuvõtmisel. Kui EÜ leping ei kirjuta ette kaasotsustamismenetluse või

koostöö protseduuri, kasutatakse konsulteerimisprotseduuri, näiteks käibemaksuga seotud direktiivide vastuvõtmisel.

EP teostab järelevalvet ainult Komisjoni üle. Komisjon peab vastama parlamendi küsimustele, kaitsma oma ettepanekuid ja esitama EP-le arutamiseks Euroopa Ühenduste tegevuste aastaaruande. EP saab Komisjoni umbusaldada kahe kolmandiku häälteenamusega ja sundida seda tervikuna tagasi astuma. Nizza lepinguga on sätestatud parlamendi liikmete maksimaalne arv 732, kaasaarvatud uute liikmesriikide esindajad.

Küsimus: Kui palju esindajaid on Eestil EP-s?
--

1.1.2 Nõukogu

Nõukogu põhiülesanne on vastu võtta ja ellu viia seadusi. Nõukogu koosneb liikmesriikide valitsuste esindajatest. Esindajad võivad varieeruda olenevalt arutlusel olevast temast. Nõukogu nimetatakse vastavalt arutlusel olevale temale: põllumajandusministrite nõukogu, transpordiministrite nõukogu jne; käibe- ja muude maksude arutamiseks kohtub kord kuus Ecofin (majandus- ja rahandusministrite nõukogu). Maksuküsimustes peab Nõukogus valitsema konsensus.

Kui Nõukogu peab töötama kvalifitseeritud häälteenamusega, siis tuleb selle liikmete hääli arvestada järgnevalt: Saksamaal, Inglismaal, Prantsusmaal ja Itaaliale igapähele 29, Hispaaniale ja Poolale kummalegi 27, Hollandil 13, Kreekale, Tšehhil, Belgial, Ungaril ja Portugalil igapähele 12, Rootsil ja Austriale kummalegi 10, Slovakkial, Taanil, Soomes, Iirimaa ja Leedul igapähele 7, Lätil, Sloveenia, **Eestil**, Luxembourgil ja Küprosel igapähele 4 ja Maltal 3 häält. Kvalifitseeritud häälteenamusega saavutatud otsus vajab heakskiitu liikmesriikide enamuselt ja vähemalt 73,4 5 häältest.

Nõukogu presidendi ametikoht kuulub kordamööda kõikidele liikmesriikidele, igapähele kuus kuud.

Euroopa Ühenduse (edaspidi EÜ) asutamislepingu artiklis 7 (Nizza konsolideeritud versioon), mis käsitleb institutsioone, ei viidata Euroopa Nõukogule kui institutsioonile. Euroopa Nõukogu nime all kohtuvad riigi- või valitsusjuhid ja Komisjoni president vähemalt kaks korda aastas, et määrata kindlaks oma poliitika põhisuunad suhtlemisel EÜ ja EL-iga.

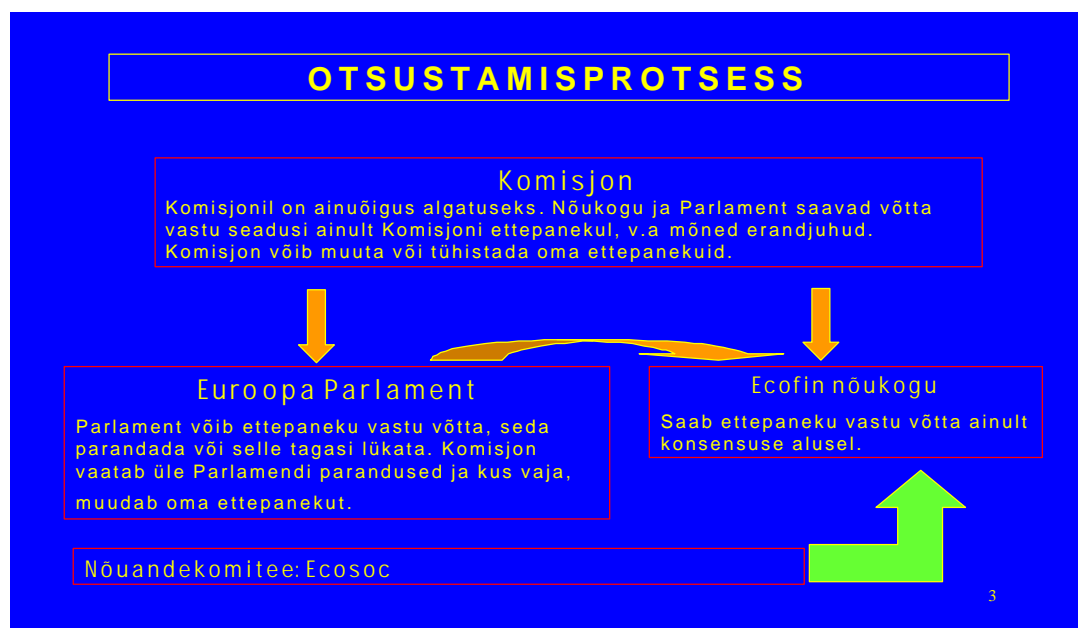
1.1.3 Komisjon

Komisjoni võib vaadelda kui EÜ “täidesaatvat komiteed. Sellel on ainuõigus millegi algatamiseks, st Nõukogu tegutseb siis, kui Komisjon teeb vastava ettepaneku. Nõukogu ja Parlament saavad õigusakte vastu võtta ainult Komisjoni ettepanekul, välja arvatud mõnel erandjuhul. Komisjon võib muuta või tühistada oma ettepanekuid.

Komisjonil on ka järelevalvefunktsioon, Komisjon tagab liikmesriikide lepingujärgsete kohustuste täitmise jälgimise liikmesriikide poolt. See võib algatada menetlusi liikmesriikide vastu, mis võib lõpuks viia Euroopa Kohtu otsuseni. Komisjon võib kohustada ettevõtet lõpetama eeskirjade rikkumise ning määrata trahve ja karistusi. Komisjon viib ellu Nõukogu poliitikat ja selle raames näiteks teostab läbirääkimisi ühinevate liikmesriikidega *acquis communautaire* asjus. EÜ lepingu artikkel 211 kirjeldab Komisjoni ülesandeid järgnevalt:

Et tagada ühisturu korralik funktsioneerimine ja areng, peab Komisjon: tagama, et selle lepingu tingimused ja institutsioonide poolt selleks hetkeks kooskõlastatud meetmed on rakendatud;

- formuleerima soovitusi või esitama arvamusi selles lepingus käsitletud teemade kohta, kui leping nii sõnaselgelt ette näeb või Komisjon peab seda vajalikuks;
- olema otsustusvõimeline ning osalema Nõukogu ja Euroopa Parlamendi poolt rakendatud meetmete kohandamises, nagu on selles lepingus ette nähtud; - kasutama võimu, mis talle on antud Nõukogu poolt viimase poolt kehtestatud eeskirjade täitmiseks.”



1.1.4 Euroopa Kohus

Luxembourgis asutatud Euroopa Kohus “tagab, et lepingu tõlgendamisel ning kohaldamisel järgitakse seadust”

Alates 1989. aastast täiendab Euroopa Kohut Esimese Astme Kohus, mille pädevusse kuuluvad otsesed edasikaebused eraisikutelt ja ettevõtetelt ning tehnilised küsimused, nt konkurents, dumpingu vastane võitlus, kahjude korvamine ning vaidlused Ühenduse ja selle ametnike vahel. Selle otsused saab edasi kaevata Euroopa Kohtusse ainult õigusnormide alusel.

Euroopa Kohtu pädevusse kuuluvad liikmesriikide, liikmesriikide ja institutsioonide ning institutsioonide omavahelised vaidlused. Et edendada Ühenduse seaduste ühtset tõlgendamist liikmesriikides, on Euroopa Kohtu pädevuses teha nn eelotsuseid. Kui Ühenduse seaduste tõlgendamist puudutavad küsimused tõstatatakse siseriikliku kohtu ees, siis siseriiklik kohus võib (kui ei ole õiguskaitsevahendit siseriikliku kohtu otsuse vastu, mis sätestaks, et kohus peab) tuua asja Euroopa Kohtu ette, välja arvatud juhul, kui Euroopa Kohus on selle kohta juba oma hinnangu andnud või kui vastus küsimusele on ilmne.

Euroopa Kohtus ja Esimese Astme Kohtus on iga liikmesriigi kohta üks kohtunik.

Kohut abistab **kaheksa** kohtujuristi. Kohtujuristi ametikoht asutati Euroopa Kohtu juurde, et tasakaalustada kohtuprotsesside “ühekihilisust”, s.o apellatsioonimenetluste puudumist. Kohtujuristide ülesanne on esitada arvamused Euroopa Kohtule selle poolt tehtud otsuste kohta (mittesiduvate) ettepanekutena, mis baseeruvad täiesti iseseisval ja erapooletul uurimisel kohtuasjaga seotud õigusküsimuse kohta. Need arvamused on Euroopa Kohtu suulise protseduuri lahutamatud osad ning avaldatakse koos kohtuotsusega istungiprotokollides.

1.1.5 Euroopa Kontrollikoda

Euroopa Kontrollikoja ülesanne on läbi vaadata Ühenduse tulud ja –kulud. See võib läbi viia auditeid liikmesriikides kohapeal, kaasa arvatud äriettevõtetes. See koostab aastaaruande, mis avaldatakse Euroopa Ühenduste Teatajas.

Muud institutsioonid

1.1.6 Majandus- ja Sotsiaalkomitee ning Regioonide komitee

Vastavalt EÜ lepingu artiklile 7 on Majandus- ja Sotsiaalkomitee ning Regioonide komitee nõuandvad organid Nõukogu ja Komisjoni suhtes. Kummaski organis ei tohi olla rohkem kui 350

liiget. Majandus- ja Sotsiaalkomiteesse kuuluvad erinevad majandus- ja sotsiaalvaldkondade esindajad, konkreetsemalt tootjate, talunike, veoettevõtjate, tööliste, edasimüüjate, käsitöölise, oskustöölise ja laia üldsuse esindajad. Regioonide komiteesse kuuluvad piirkondlike ja kohalike organite esindajad, kellel on kas piirkondlike või kohalike asutuste valimismandaat või kes on poliitiliselt vastutavad valitud kogu ees.

1.1.7 Euroopa Keskpank (EKP)

EÜ lepingu artikliga 8 asutatakse Euroopa Keskpank (EKP) ja Euroopa Keskpankade Süsteem (EKPS), mis koosneb EKP-st ja siseriiklikest keskpankadest. EKPS peab töötama vastavuses avatud turumajanduse põhimõtetega koos vaba konkurentsi, soodustades efektiivset ressursside paigutust.

1.1.8 Euroopa Investeerimispank

Euroopa Investeerimispanka ülesanne on kaasa aidata tasakaalustatud ja stabiilsele ühisturu arengule Ühenduse huvides, omades tagasiulatuvat mõju kapitaliturule ja kasutades oma ressursse. Seetõttu annab Euroopa Investeerimispank, mis ei tegutse kasumi saamise eesmärgil, laene ja garantiisid, mis aitavad kaasa vähemarenenud piirkondade edendamise projektide, ettevõtete moderniseerimise või muutmise projektide, mitme liikmesriigi ühishuvide projektide finantseerimisele, kui need projektid on nii suured või sellise iseloomuga, et neid ei ole võimalik täielikult finantseerida konkreetsetes liikmesriigis saadaolevatest vahenditest.

1.1.9 Euroopa ombudsman

Maastrichti lepingust alates on olemas Euroopa ombudsman, kelle määrab ametisse Euroopa Parlament ja volitab teda uurimusi läbi viima, kui viimane leiab selleks põhjust, kas enda algatusel või otse temale või mõne Euroopa Parlamendi liikme kaudu esitatud kaebuse põhjal. Kui ombudsman tuvastab haldusomavoli juhtumi, siis ta annab sellest teada vastavale institutsioonile, millel on kolm kuud aega ombudsmani informeerida oma seisukohtadest. Seejärel edastab ombudsman aruande Euroopa Parlamendile ja vastavale institutsioonile.

1.2 Õigusaktid

Õigusaktid on määratletud EÜ lepingu artiklis 249. Need jagunevad:

määrused,

direktiivid,

otsused,

millest kõik on täitmiseks kohustuslikud ning

soovitused,

arvamused,

mis ei ole kohustuslikud.

Kuigi EÜ lepingu artikkel 93 näeb ette, et tuleb võtta meetmed kaudsete maksude harmoneerimiseks, ei täpsusta ega piira see kasutatavaid õigusakte. Ühtlasi tuleb märkida, et EÜ lepingu artikkel 94, mis on üks aluseid otseste maksude harmoneerimiseks, lubab kasutada ainult direktiive.

1.2.1 Määrus

Määrusi liigitatakse kolme printsiibi alusel:

üldine otstarve,

selle kui terviku täitmise kohustuslikkus ja

vahetu kohaldatavus.

1.2.2 Direktiiv

Direktiiv on:

kohustuslik sel määral, et tuleb saavutada kirjeldatud tulemus;

igale liikmesriigile, millele see on adresseeritud;

aga jätab riigi vastavatele organitele valikuvabaduse vormi ja meetodite osas.

Ilmselt on kaudsete maksude valdkonnas kõige tuntum direktiiv kuues käibemaksu direktiiv. Nagu öeldud, peab Nõukogu maksudesse puutuvas tegutsema ühehäälselt.

1.2.3 Otsus

Otsus kui tervik on kohustuslik nendele, kellele see on adresseeritud. See erineb määrusest selle poolest, et on individuaalselt kohaldatud. Isikud, kellele see on suunatud, peavad olema selles nimetatud ja on ainsad, kes sellega on seotud.

1.3 Euroopa kohtu menetlused

EÜ lepingu artiklis 220 on määratletud Euroopa Kohtu roll: **“Euroopa Kohus tagab, et lepingu tõlgendamisel ja rakendamisel järgitakse seadust”**. Euroopa Kohtu ees on võimalikud erinevad õiguslikud menetlused.

Rikkumismenetlused liikmesriigi vastu

EÜ lepingu artikkel 226 käsitleb nn rikkumismenetlust. Selles on öeldud:

Kui Komisjon leiab, et liikmesriik ei ole täitnud mõnda oma lepingujärgset kohustust, siis esitab Komisjon oma põhjendatud arvamuse antud küsimuses pärast seda, kui on andnud sellele riigile võimaluse oma seisukoha esitamiseks.

Kui asjassepuutuv riik ei võta arvesse Komisjoni arvamust selle poolt määratud ajavahemiku jooksul, siis võib Komisjon asja Euroopa Kohtu ette viia.”

Käibemaksuküsimustes on Komisjon algatanud üle 60 rikkumismenetluse. Kõige rohkem menetlusi on algatatud Prantsusmaa (14), Itaalia (12) ja Hispaania (8) vastu. 50 juhtumi korral jagas Euroopa Kohus Komisjoni arvamust.

Eelnevad küsimused

EÜ lepingu artiklis 234 on öeldud:

„Euroopa Kohtu pädevusse kuulub eelotsuste tegemine järgnevates valdkondades:

- a) käesoleva lepingu tõlgendamine;
- b) Ühenduse ja EKP institutsioonide õigusaktide kehtivus ja tõlgendamine;
- c) Nõukogu õigusaktidega asutatud organite põhikirjade tõlgendamine, kus need põhikirjad seda sätestavad.

Kui selline küsimus mõne liikmesriigi kohtu või vahekohtu ees tõstatatakse, siis võib see kohus või vahekohus taotleda Euroopa Kohtult eelotsust, kui siseriiklik kohus või vahekohus leiab, et eelotsus on kohtuotsuse tegemiseks vajalik.

Kui kohtuasja arutamisel tõstatatakse selline küsimus liikmesriigi (kelle otsuste vastu ei ole siseriiklikus õiguses õiguskaitsevahendit) kohtu või vahekohtu ees, siis peab see kohus või vahekohus tooma asja Euroopa Kohtu ette.”

Euroopa Kohtu otsuste kohaselt tuleb siseriiklikku õigust tõlgendada võimalikult suures vastavuses direktiividega (C-106/89 Marleasing. Kui selline küsimus tõstatatakse mõne liikmesriigi kohtu või vahekohtu ees, siis see kohus või vahekohus võib, kui ta leiab, et otsus selle küsimuse kohta on vajalik kohtuotsuse tegemiseks, taotleda Euroopa Kohtult eelotsust selles küsimuses. Kui kohtuasja arutamisel tõstatatakse selline küsimus liikmesriigi (kelle otsuste vastu ei ole siseriiklikes seadustes õiguskaitsevahendit) kohtu või vahekohtu ees, siis peab see kohus või vahekohus tooma asja Euroopa Kohtu ette. See on kõrgeim kohus Eesti käibemaksuküsimustes.

See kohustus ei kehti, kui pole kahtlust direktiivi sätte selgituse kohta (*acte clair*) või kui Euroopa Kohus on juba selles küsimuses otsuse teinud (*acte éclairé*).

Käibemaksuküsimustes on Euroopa Kohtult küsitud üle 200 eelotsuse.

Küsimus: Kust on võimalik leida Euroopa Kohtu pretsedendiõigust?

1.3.1 *Acte éclairé*

Pärast märkimist, et igal juhul jääb siseriiklikele kohtutele või vahekohtutele vabadus tuua asi Euroopa Kohtu ette, kui nad seda vajalikuks peavad, väitis Euroopa Kohus CILFITis, juhtumi 283/81 puhul:

“Tuua Kohtu ette iga tõlgendamiseiga seotud küsimus, Kohtu poolt artikkel 117 raames antud tõlgendamisvolitus võib eemaldada kohustuselt selle otstarbe ja seega selle tühistada”.

“Vastavalt Euroopa Kohtule tuleb toimida nii eriti siis, kui tõstatatud küsimus on praktiliselt identne küsimusega, mis on juba varem olnud eelotsuse teemaks sarnases juhtumis.

See on üldiselt tuntud *acte éclairé* doktriinina.

Acte clair

Lisaks *acte éclairé* doktriinile kasutab Euroopa Kohus ka *acte clair* doktriini. Euroopa Kohus defineerib seda järgmiselt:

Lõpuks võib Ühenduse seaduste õige rakendamine olla nii ilmne, et ei jää mingit võimalust põhjendatud kahtlusteks selle kohta, kuidas tõstatatud küsimus lahendada.

Euroopa Kohus esitab mitu “testi”:

16. Enne kui kohtuasjas selgusele jõutakse, peab siseriiklik kohus või vahekohus olema veendunud, et see juhtum on samamoodi mõistetav ka teiste liikmesriikide kohtutele ja Euroopa Kohtule. Ainult siis, kui need tingimused on täidetud, võib siseriiklik kohus või vahekohus loobuda Euroopa Kohtule küsimuste esitamisest ning võtta endale vastutus juhtum ise lahendada.

17. Siiski tuleb sellise võimaluse olemasolule anda hinnang Ühenduse õiguse iseloomulike omaduste ja selle tõlgendamise käigus tekkida võivate spetsiifiliste raskuste põhjal.

18. Kõigepealt peab olema selge, et Ühenduse õigusakte koostatakse erinevates keeltes ning erinevates keeltes olevad versioonid on võrdselt autentset. Ühenduse seaduste sätete tõlgendamine hõlmab endas seega ka erinevates keeltes olevate versioonide võrdlemist.

19. Samuti peab olema selge, et isegi kui erinevates keeltes olevad versioonid on üksteisega täielikus vastavuses, kasutab Ühenduse õigus omaenda eripärast terminoloogiat. Lisaks tuleb rõhutada, et juriidilistel mõistetel ei pruugi olla sama tähendus Ühenduse õiguses ja erinevate liikmesriikide seadustes.

20. Lõpuks tuleb Ühenduse seaduste iga sätte asetada oma konteksti ja seda tuleb tõlgendada Ühenduse õiguse kui terviku valguses, pidades silmas selle eesmärke ja selle arengustaadiumi kuupäeval, millel vastavat sätet rakendatakse.

Samamoodi mõistetav ka teiste liikmesriikide kohtutele

Esimene test (siseriiklik kohus või vahekohus peab olema veendunud, et juhtum on samamoodi mõistetav ka teiste liikmesriikide kohtutele ja Euroopa Kohtule) on väljakutse igale maksuametnikule, et tõestada, et lahendus on ilmne (või vale), toetudes võrdlevale õigusele (ja õigussüsteemile).

Kakskümmend autentset keelt

Kakskümmend autentset keelt EÜ-s võivad ajada iga maksuametniku meeleheitele. Euroopa Kohus (või kohtujuristid) kasutab seda testi (EÜ seadusandluse erinevate keeleversioonide võrdlust) palju. Näib, et mitte ükski rahandusalane arutus ei lõppe erinevates keeltes olevaid versioone võrdlemata. Huvitav küsimus on aga see, millistes keeltes olevaid versioone tuleks võrrelda. Kuues direktiiv esines algselt kuues erinevas keeles. Kas need on ainsad autentset versioonid? 2004. aastal liitus Eesti. 2003. aastal tekkis vaidlus, kas Euroopa Kohus peaks 2005. aastal mingi juhtumi üle otsustamisel võrdlema kuut, ühtteist (2003. aastal rakendatav keelte hulk) või hoopis kahtkümmend keelt.

Mõned kohtujuristid näivad pooldavat erinevaid lähenemisi, näiteks kohtujurist Fennelly Reisdorfi juhtumis, mis tegeles küsimusega, missugust dokumenti võib pidada arveks. Selles juhtumis viitab ta erinevates keeltes olevatele versioonidele, mis olid autentset kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal, samal arvamusel on Euroopa Kohus oma otsuses. Juhtumis 107/84 (Komisjon versus Saksamaa) väitis Euroopa Kohus, et “esiteks on vaja läbi vaadata arutlusel olev säte kõikides keeltes olevates versioonides”, viidates ka kreeka keelsele versioonile, sest Kreeka Vabariik ei olnud veel juhtumi otsustamise ajaks käibemaksu sisse viinud.

Järgmised tähelepanekud juhtumis C-296/95 (EMU Tabac ja Teised) illustreerivad üsna hästi Euroopa Kohtu nägemust seoses autentsete keeltega:

28. Toetamaks nende allumist, küsivad avaldajad põhimenetlustel, kas Rooma õiguse maksimumi *qui facit per alium facit per se*, mis tähendab, et inimest, kes tegutseb esindaja vahendusel, tuleb kohelda nii, nagu ta ise tegutseks sel viisil, moodustab üldise printsiibi mitmetes õigussüsteemides, eriti Inglise seadustes, ja seda tuleb sellel juhul rakendada, seda enam, et ei Inglise, Prantsuse, Itaalia, Hispaania, Saksamaa, Hollandi ega ka Portugali versioonid sellest direktiivist ei välista esindaja kasutamise võimalust.

29. Seda argumenti ei ole võimalik toetada.

30. Esiteks, Kohtu pretsedendiõigusest on selge, et Ühenduse õiguskorra põhimõtteline eesmärk ei ole mõistete defineerimine ühe või rohkema siseriikliku õigussüsteemi põhjal, välja arvatud juhul, kui seal on selgesõnaline säte selle saavutamiseks (juhtum 64/81 Corman [1982], EKL 13, paragrahv 8. Direktiivi 8. artikli tekst ei sisalda endas ühtegi selgesõnalist viidet siseriiklikele õigussüsteemidele.

31. Teiseks, isegi kui ülalmainitud printsiip oleks ühine kõigile liikmesriikidele, tuleb mainida, et nagu kohtujurist tähele on pannud, tuleneb see printsiip tsiviilõigusest ja veel täpsemalt võlaõigusest ning ei lange tingimata rahandusõiguse valdkonda, kus eesmärgid on olemuslikult küllaltki erinevad.

32. Lõpetuseks tuleb märkida, et Ühenduse seadusandlus kavatses direktiivi kasutada juhul, kui asjasse on segatud kolmas osapool, ja tegi seda selle kohta käiva selgesõnalise sätte kadu. See on juhtum artiklites 9(3) ja 10(1).

33. Mis puutub artiklisse 8, siis on ilmne, et mitte üheski keeles olev versioon ei võimalda selgesõnaliselt sellist sekkumist, ja otse vastupidi, taani ja kreeka versioonid näitavad eriti selgelt, et

aktsiisimaks tuleb maksta riigis, kus kaup on ostetud, ja maksustatavate kaupadele transpordi korraldab ostja.

34. Ometi nõustuvad nad, et kui need versioonid ei ole kooskõlas muude versioonidega, ei saa neid siiski arvestada sel põhjusel, et sellel ajal, kui direktiiv vastu võeti, esindas nende kahe liikmesriigi rahvaarv kokku ainult 5% kogu 12 liikmesriigi rahvastikust ja nende keeled ei ole kergesti arusaadavad teiste liikmesriikide kodanikele.

35. Seetõttu tuleb märkida, et vasturääkivus üheltpoolt taani ja kreeka versioonide vahel ja teiselt poolt ka muudes keeltes olevate versioonidega tekib siis, kui põhimenetluse avaldajate poolt esitatud argumenti tunnustatakse.

36. Veelgi enam, kakskeelsete versioonide kõrvalejätmine, nagu avaldajad põhimenetluses soovivad, oleks vastuolus Euroopa Kohtu poolt vastu võetud pretsedendiõigusega, mille tulemusena vajadus Ühenduse määrusi ühtselt tõlgendada muudab võimatuks sätte teksti arvestamise eraldi, vaid otse vastupidi, nõuab, et seda tuleks tõlgendada ja rakendada muudes ametlikes keeltes esinevate versioonide valguses (vt eriti: juhtum 9/79 Koschniske [1979], EKL 2717, paragrahv 6. Lõpuks, kõiki versioone tuleb põhimõtteliselt tunnustada nagu samaväärseid ja seetõttu ei tohi need versioonid varieeruda vastavalt kõnealust keelt kasutavate liikmesriikide rahva arvule.

On tähelepanuväärne, et paljude juhtumite korral, mis on seotud erinevates keeltes olevate versioonide võrdlemisega, on ilmnenu, et see versioon, millel kellegi argument põhineb, on osutunud vigaseks. *Direct Cosmetics* juhtumi korral leidis Euroopa Kohus:

Prantsuse versioonis ning ka enamikus muudes keeltes olevatest eelmainitud Euroopa Ühenduste Teataja versioonides, milles avaldati Nõukogu vaikiv otsus, viitatakse maksustamise vältimisele. Kuigi on tõsi, et Euroopa Ühenduste Teataja sama väljaande inglise versioonis on viidatud maksudest kõrvalehoidmisele, ei ole see viga, mis leiti ka kreeka-ja hollandikeelsetes kõne all oleva Euroopa Ühenduste Teataja versioonidest, selline, mis mõjutaks otsuse kui terviku tähendust ja iseloomu. Veelgi enam, see viga parandati Nõukogu poolt avaldatud Euroopa Ühenduste Teataja inglise keelse versiooni paranduses L 93, 7. aprill, 1987.

Teine näide vigasest autentsest versioonist on hispaania tekst artiklis 13(B)(c), milles on puudu termin "exclusivamente", kui viidatakse mitte-mahaarvamisele, mille tulemusena tekib maksuvaba käive.

Ühenduse terminoloogia

Euroopa Kohtu järgi peab ühtlasi olema selge, isegi kui erinevates keeltes versioonid on üksteisega täielikus vastavuses, või (nagu võisime näha pärast vigaste versioonide eiramist) et Ühenduse õigusaktides on kasutatud terminoloogiat, mis on sellele omane ning juriidilised mõisted ei tähenda Ühenduse õigusaktides tingimata sedasama, mida need tähendavad erinevate liikmesriikide õigusaktides. VNO juhtumi korral leidis Euroopa Kohus:

Esimese ja teise küsimuse kohta küsib Hoge Raad, mis on väljendi '*capital goods*' õige tõlgendus. See väljend esineb direktiivi artikli 17 esimese paragrahvi kolmandas lõikes. Esmajoones tuleks märkida, et see väljend moodustab osa Ühenduse õigusaktide sättest, mis ei viita liikmesriikide seadustele, et kinnitada oma tähendust ja ulatust. Siit järeldub, et seda tõlgendust ei saa jätta igale liikmesriigile oma äranägemise järgi tõlgendamiseks.

See otsus võib väga hästi olla põhjus, mis kuues direktiiv on täis ebatäpseid sätteid ja lubavaid artikleid (liikmesriigid pigem võivad kui peavad)!

28. oktoobril 1987 ütles kohtujurist sir Gordon Slynn oma arvamuses Apple and Pear juhtumi kohta:

Mõlema direktiivi eesmärk oli harmoneerida liikmesriikide käibemaksuseadusi, et sisse seada ühine süsteem ja ühtne arvestamise alus. Kõik keeleversioonid peavad olema samatähenduslikud ja käsitlema sama ilmingut. Seepärast oleks vale tõlgendada fraasi "supply ... effected for consideration" lähtuvalt fraasi sõna-sõnalisest tähendusest, mis tal on Inglise siseriiklikus õiguses, sest sama vale oleks tõlgendada muudes keeltes tekste, lähtudes nende sõna-sõnalisest tähendusest vastavas siseriiklikus õiguses. Kui sõnadele omistada niisuguseid konkreetseid tähendusi, võivad need sõnad tekitada (ja tekitavadki) pigem mitmemõttelisust kui harmoneerimist. Sõnu tuleb seetõttu tõlgendada Ühenduse õigusaktide kontekstis Ühenduse õiguse fraasina, hoolimata erinevatest keeleversioonidest.

Direct Cosmetics juhtumi korral leidis Euroopa Kohus:

Maksustamise vältimise mõiste, nagu väljendatud kuuenda direktiivi artiklis 27(1), on Ühenduse õiguse mõiste. Seega ei saa liikmesriigid ise selle mõiste definitsiooni valida.

Lõpuks, aga mitte vähemtähtsana, räägime me SAFE juhtumist, mille puhul leidis Euroopa Kohus:

Tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 5(1) järgi “kaupade käive” tähendab omanikuna materiaalsest varast omandist vabanemise õiguse võõrandamist. Selle sätte sõnastusest on selge, et “kaupade käive” ei viita omandiõiguse ülekandmisele protseduuride abil, mida näevad ette kehtivad siseriiklikud seadused, vaid tähendab ka igasuguse materiaalse vara ülekandmist ühe osapoole poolt, mis volitab teist osapoolt tegelikult sellest lahti saama, nagu tema oleks vara omanik. See seisukoht on vastavuses direktiivi eesmärgiga, mis on muu hulgas koostatud aluse loomiseks ühisele käibemaksusüsteemile maksustavate tehingute ühtse määratluse baasil. See eesmärk võib ohtu sattuda, kui eeltingimused “kaupade käibeks (supply of goods) – mis on üks kolmest maksustatavast tehingust – varieeruvad liikmesriigiti, nagu ka tingimused omandiõiguse ülekandmiseks tsiviilõiguse raames. Järelikult peab vastus esimesele küsimusele olema, et mõistet “kaupade käive” kuuenda direktiivi artiklis 5(1) tuleb tõlgendada kui omanikuna materiaalsest varast vabanemise õiguse võõrandamist, isegi kui vara legaalse omandiõiguse võõrandamist ei toimu.

Kontekstipõhine tõlgendamine

Siiani on käsitletud põhiliselt nn tekstoloogilist ehk grammatilist tõlgendamismeetodit. Kokkuvõtvalt: kui tekst on üheselt mõistetav, tuleb seda sõna-sõnalt järgida, pidades silmas muudes keeltes olevaid versioone ning Ühenduse terminoloogiat.

Euroopa Kohtu järgi tuleb iga Ühenduse õiguse sätte asetada selle konteksti ning tõlgendada Ühenduse õiguse sätete valguses tervikuna. Seda kontekstipõhist või süstemaatilist tõlgendusmeetodit kasutab Euroopa Kohus paljudel juhtudel. Postiteenuste väljajätmist piirati teenusteni, mida osutavad riiklikud postiasutused, viidates artikli 13A(1) muude sätete sõnastusele. Meditsiiniteenuste piiramine inimestele osutatavate hooldusteenusteni põhines samuti lisa F(9) antud loal jätkata veterinaarkirurgide poolt osutatud teenuste väljajätmist – sätte, mis oleks olnud mõttetu, kui väljajäte oleks jäänud meditsiinilise hoolduse väljajätte sätte üldreegli alla.

Euroopa Kohus ei piira kontekstipõhist tõlgendamist konkreetse artikliga, kuid rakendab “käibemaksu üldsüsteemi, nagu direktiivis ette nähtud” ja isegi viitab Ühenduse õigusele tervikuna.

Teleoloogiline tõlgendamine

Euroopa Kohu järgi tuleb igat Ühenduse õiguse sätet tõlgendada Ühenduse õiguse sätete valguses tervikuna, pidades silmas nende eesmärgi. Teleoloogilist interpretatsioonimeetodit kasutab Euroopa Kohus paljudel juhtudel, viidates tihti direktiivi sissejuhatavale osale. Näiteks Jurgen Dudda juhtum, mille korral Euroopa Kohus väitis:

Vastavalt on vaja kindlaks teha artikli 9(2) käsitlusala selle eesmärgi valguses, mis on esitatud selle direktiivi sissejuhatava osa seitsmendas lõigus. Maksustatavate tehingute toimumise koha kindlaksmääramine on olnud alluvusala puudutavate konfliktide sisuks liikmesriikide vahel, eriti mis puudutab kokkumonteeritavate kaupade käivet ja teenuste käivet; ... kuigi koht, kus toimub teenuste osutamine, peaks olema põhimõtteliselt defineeritud kui koht, kus asub teenuseid pakkuva isiku püsiv asukoht, peaks see koht olema riigis, kus asub isik, kellele neid teenuseid pakutakse, eriti teatud teenuste korral, mida vastastikku osutavad maksukohustuslased, kui teenuse hind on arvatud kaupade hinna sisse. Kuuenda direktiivi artikli 9(2) üldeesmärk on vastavalt rajada spetsiaalne süsteem teenuste jaoks, mida pakuvad maksukohustuslased omavahel, kus teenuse hind on lisatud kaupade hinnale.

Vahetu kohaldatavus

Euroopa Kohus on arendanud oma pretsedendiõiguses välja nii Ühenduse sätete vahetu kohaldatavuse kontseptsiooni, kui ka kontseptsiooni EÜ õiguse ülemuslikkusest siseriiklikku õiguse üle, mis on mõlemad piisavalt täpsed, selged ja tingimusteta.

Nende põhimõtete järgi võib individid või ettevõtte menetlustes liikmesriigi vastu toetuda piisavalt täpsele, selgele ja tingimusteta direktiivi sättele, et tühistada selle liikmesriigi vastuolulised siseriiklikud sätted, mis ei ole toetanud antud direktiivi õigesti ja õigeaegselt.

Tariefcommissie tollijuhtumites lõplikku pädevust omava Madalmaade halduskohtu ees väitis Van Gend & Loos, et 8% imporditollimaks karbamiidformaldehüüdi impordil Saksamaalt esindas tollimaksu ebaseaduslikku suurenemist EMÜ lepingu artikli 12 raames, mis keelas imporditollimaksude kasutuselevõtu liikmesriikide vahel. Madalmaade ja Belgia valitsused vaidlustasid Euroopa Kohtu alluvusala põhjusel, et viide ei seostunud mitte lepingu tõlgendamisega, vaid lepingu rakendamisega Madalmaade riigiõiguse kontekstis, ja eriti, et Euroopa Kohtu pädevusse ei kuulu juhuse tekkides otsustada, kas EMÜ lepingu sätted on ülimuslikud Madalmaade seadusandluse või teiste lepingute suhtes, mis on sõlmitud Madalmaadega ja selle siseriiklikku õigusesse lisatud.

Euroopa Kohtu seisukoht:

Lisaks tagab Euroopa Kohtule artikliga 177 määratud ülesanne, milleks on kindlustada, et siseriiklikud kohtud ja vahekohtud tõlgendaksid EÜ lepingut ühtselt, et riikides on teadvustatud, et Euroopa Ühenduse õigusel on võim, mida võivad kasutada nende riikide kodanikud nende kohtute või vahekohtute ees. Sellest järeldub, et Ühendus moodustab uue rahvusvahelise õiguskorra, mille

kasuks on riigid piiranud oma suveräänseid õigusi, ehkki seda vaid piiratud valdkondades, ja mis ei puuduta ainult liikmesriike, vaid ka nende kodanikke. Sõltumatult liikmesriikide seadusandlusest ei kehtesta Ühenduse õigus järelkult mitte ainult indiviididele kohustusi, vaid selle eesmärk on anda ka neile õigusi, mis muutuvad osaks nende õiguslikust pärandist. Need õigused kerkivad esile mitte ainult seal, kus nad on selgesõnaliselt EÜ lepingus välja toodud, vaid ka kohustuste tõttu, mida leping kehtestab selgelt määratletud viisil nii indiviididele kui ka liikmesriikidele ja Ühenduse institutsioonidele.

See põhireegel Ühenduse õiguse vahetuks kohaldamiseks siseriiklikes õigussüsteemides oli see nn suur pauk, mis lõi seadusliku Ühenduse. Selle tulemusena ei ole nüüd kahtlust, et Euroopa Ühendus on uus võim, mis on iseseisev ega sõltu erinevate liikmesriikide ametivõimudest. Ühenduse õigusakte ei ole vaja liikmesriikidel kinnitada, samuti ei saa liikmesriigid neid tühistada. EÜ lepingul põhinev õigus tuleb sõltumatult allikast. Kuid nagu tavaliselt loevad eelkõige detailid. Järgnevalt tuli selgeks teha, millised sätted on vahetult kohaldatavad ja see küsimus on päevakorral Euroopa Kohtus siiani.

Van Gend & Loosi juhtumi juures võib leida mitu kriteeriumit, mis näitavad, et säte on vahetult kohaldatav. Euroopa Kohtu järgi:

Artikli 12 sõnastuses on selge ja tingimusteta keeld, mis ei ole mitte positiivne, vaid negatiivne kohustus. Lisaks ei piira seda kohustust mitte ükski klausel riikide osas, mis teeksid selle rakendamise sõltuvaks positiivsest õigusmeetmest, mis on sätestatud siseriiklikus õiguses. Selle keelu olemus muudab selle ideaalselt sobivaks, et tekitada vahetut mõju õigussuhetes liikmesriikide ja nende subjektide vahel.

Vaid aasta pärast tekkis Euroopa Kohtul Costa/ENEL juhtumis võimalus oma positsiooni detailsemalt määratleda. Selle juhtumi asjaolud olid järgnevad: 1962. aastal riigistas Itaalia elektriettevõtete tootmise ja turustamise Riiklikku Elektrinõukogusse (ENEL). Riigistatud ettevõtte Edison Volti ühe aktsionärina leidis hr Costa, et ta on oma dividendidest ilma jäetud ning seetõttu keeldus maksma elektriarvet 1926 Itaalia liiri suuruses summas. Menetlustes Milani arbitraažikohtu ees oli üks hr Costa argument õigustamaks tema teguviisi see, et riigistamine rikkus mitmeid EMÜ lepingu sätteid. Et oleks võimalik hr Costa poolt enda kaitseks esitatud väidetele hinnangut anda, taotles see kohus Euroopa Kohtult tõlgendusi mitmetele EMÜ lepingu aspektidele. Oma otsuses teatas Euroopa Kohus seoses EÜ õigusliku olemusega järgmist:

Vastupidiselt tavalistele rahvusvahelistele lepingutele on EMÜ lepinguga loodud eraldi õigussüsteemid, mida nende liikmesriikide kohtud peavad rakendama. Loonud Ühenduse, mille

kestus pole ajaliselt määratud, millel on oma institutsioonid, oma iseloom, oma õigus- ja teovõime ning rahvusvahelisel tasandil esindusvõime ja, veel täpsemalt, võim, mis tuleneb suveräänsuse piiramisest või volituste edasikandumisest liikmesriikidest Ühendusse, on liikmesriigid piiranud oma suveräänsust ... ja on seega loonud seadusorgani, mis seob mõlemaid - nende kodanikke ja neid endid.

Oma üksikasjalike tähelepanekute põhjal jõudis Euroopa Kohus järgmisele järeldusele:

Kõikidest nendest tähelepanekutest järeldub, et EÜ lepingust (mis on iseseisev õiguseallikas) tulenevat õigust ei saa selle erilise ja algupärase olemuse tõttu tühistada siseriiklikud sätted, kuigi need saavad seda piirata, ilma et see kaotaks oma põhiolemuse Ühenduse õigusena ja ilma et Ühenduse kogu õiguslik alus muutuks küsitavaks. Riikide astumine nende siseriiklikest õigussüsteemidest Ühenduse õigussüsteemi õiguste ja kohustuste juurde, mis tulenevad EÜ lepingust, toob endaga kaasa jäävad piirangud nende suveräänsetele õigustele, mille vastu ei saa ükski sellele järgnev ühepoolne õigusakt, mis ei ühildu Ühenduse kontseptsiooniga.

Euroopa Kohus on sellest ajast peale pidevalt seda põhimõtet silmas pidanud ning seda ühes suhtes edasi arendanud. Kuigi Costa/ENELi kohtuotsus puudutas ainult Ühenduse õiguse ülimuslikkuse kahtluse alla seadmist tavalise siseriikliku õiguse suhtes, kinnitas Euroopa Kohus ülimuslikkuse põhimõtte koos viitega Ühenduse õiguse ja siseriikliku põhiseaduse vahelistele suhetele. Pärast esialgset kõhklust võtsid siseriiklikud kohtud põhimõtteliselt omaks Euroopa Kohtu tõlgenduse.

Direktiivide vahetu mõju

Esimene käibemaksu juhtum, mis illustreerib selgelt direktiivide vahetut mõju, on Becker juhtum. Ursula Becker oli füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev laenuõustaja. Oma siseriikliku maksukohtu ees kaitses ta end kuuenda direktiivi artikliga 13B(d)(1), mis nõudis liikmesriikidelt muuhulgas ka "krediidi andmise ja taotluse käibemaksust vabastamist". Saksamaa oli kaks aastat hilinenud selle vabastuse sisseviimisega oma siseriiklikku maksuseadusesse. Becker tahtis rakendada vabastust aastal, mis jäi rakendamisperioodi aegumise ja selle kuupäeva vahele, mil Saksamaal sätete rakendus jõustus. Euroopa Kohus:

17. Vastavalt 1985. aasta lepingu artikli 189 kolmandale paragrahvile on "direktiiv siduv, kuni tulemused, mida sellega saavutada tahetakse, on saavutatud igas liikmesriigis, millele see on suunatud, kuid jätab siseriiklikele ametiasutustele võimaluse valida vormi ja meetodid".

18. Sellest sättest selgub, et riigid, kellele direktiiv on suunatud, on kohustatud tulemuse saavutama, ja seda enne direktiivis määratud perioodi lõppemist.

19. Siit järeldub, et kui direktiivi on õigesti järgitud, siis selle mõju laieneb individidele meetmete võtmise abil, mida on määratud asjaga seotud liikmesriik (6. mai 1980 kohtuotsus, [juhtum 102/79](#) Komisjon v. Belgia [1980] EKL 1473).

20. Siiski tekivad erilised probleemid siis, kui liikmesriik ei ole direktiivi õigesti rakendanud, ja eriti siis, kui direktiivi sätted ei ole täidetud selleks määratud perioodi lõpuks.

21. Euroopa Kohtu hästi väljatöötatud pretsedendiõigusest ja hiljutisest 5. aprilli 1979 juhtumi 148/78 *Pubblico Ministero v. Ratti* [1979] EKL 1629 kohtuotsusest järeldub, et samal ajal, kui artikli 189 määrused on vahetult kohaldatavad ja järelikult omavad oma olemuse tõttu otsest mõju, ei tähenda see, et muud selles artiklis mainitud meetmete kategooriad ei või kunagi omada sarnast mõju.

22. See võiks olla ühildumatu koos siduva mõjuga, mida artikkel 189 omistab direktiividele, et põhimõtteliselt välistada nende poolt kehtestatud kohustuste võimalikkus, millele asjassepuutuvad isikud saaksid toetuda.

23. Eriti juhtumite korral, kus Ühenduse ametiasutused on direktiivi kaudu teinud liikmesriikidele kohustuseks võtta üle mõni tegevussuund, väheneks selle meetme efektiivsus, kui isikud ei tohiks kohtu ees sellele toetuda ja siseriiklikud kohtud ei tohiks seda võtta arutlusele kui Ühenduse õiguse osa.

24. Selle tagajärjel ei tohi liikmesriik, kes ei ole määratud aja jooksul rakendanud meetmeid, mida kirjutas ette direktiiv, ei tohi apelleerida, nagu üksikisikute puhul, direktiiviga ettenähtud kohustuste täitmise ebaõnnestumisele.

25. Seega, kus iganes näivad direktiivi sätted, mis puudutavad direktiivi teemat, olevat tingimusteta ja piisavalt täpsed, võivad neid sätteid ettenähtud perioodi jooksul vastuvõetud rakendusmeetmete puudumisel kasutada igasuguse siseriikliku ning direktiiviga mitteühilduva sätte vastu, vähemalt seni, kuni need sätted defineerivad õigusi, mida individid võivad kasutada riigi vastu.

Seega, et direktiivi sätetel oleks vahetu mõju, peavad need olema piisavalt täpsed ja tingimusteta.

Pööratud vahetu mõju

Direktiivil ei ole vahetut kohaldatavust vastassuunas, seega liikmesriik, kes pole direktiivi rakendanud, ei saa rakendamata direktiivi kasutada menetlustel. Samuti ei ole direktiivil vahetut horisontaalmõju kahe mitteriikliku osapoole vahel.

Horisontaalmõju

Kuigi mitmed kommenteerijad on leidnud, et oleks kohane, kui direktiividel oleks ka vahetu horisontaalne mõju, on Euroopa Kohus selgesõnaliselt selle idee tagasi lükanud (vt nt juhtum C-91/92 (Faccini Dori)), sest direktiivid on suunatud liikmesriikidele ja neil ei tohiks seetõttu olla võimet ise luua kohustusi indiviididele või korporatsioonidele, kes oleksid siseriikliku seaduse põhjal neist kohustustest mitteteadlikud.

1.4 Euroopa käibemaksu ajalugu

11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv koos sama kuupäeva teise direktiiviga juhendasid liikmesriike asendama olemasolev kumuleeruv käibemaksu süsteem ühtse käibemaksusüsteemiga. Seda ühist süsteemi kirjeldatakse esimese direktiivi artiklis 2 järgmiselt:

Ühise käibemaksusüsteemi printsiip hõlmab endas kaupade ja teenuste tarbimisel rakendatavat üldist maksu, mis on täpselt proportsionaalne nende kaupade ja teenuste hindadega, olgu tehingute hulk, mis leiab aset enne tootmist ja turustamist, enne maksustatavuse staadiumit, milline tahes.

Iga tehingu korral on käibemaks nendele kaupadele ja teenustele rakendataval määral kuluks arvatav pärast käibemaksu summa mahaarvamist, mis on esile toodud otseselt erinevate kulukomponentide poolt.

Ühine käibemaksusüsteem võetakse kasutusele kuni ja kaasa arvatud jaemüügi astmeni.”

Ülalesitatud definitsioon toob ära teoreetilise mudeli peajooned, mille poole tegelik Ühenduse süsteem püüdleb. Igal tootmise ja turustamise astmel võetakse maksu kõikidelt kaupadelt ja teenustelt. Kuigi eesmärk on ainult eratarbimise maksustamine, võetakse maksu ka ettevõtjatelt ning samuti ettevõtjate kulutustelt. Põhimõtteliselt välditakse kahekordset maksu võtmist, lubades ettevõtjatel lahutada maks ostudelt maksust, mida nad peavad maksma seoses müügiga oma ostjatele.

Selle süsteemi kasuks otsustati, sest vastupidiselt kumulatiivise käibemaksu süsteemile konkurents ei moondu ja vaba kaupade ning teenuste liikumist ühisturul ei moonutata.

Esimese direktiivi sissejuhatava osa kaheksas lõik ütleb järgmist:

Samal ajal kui kumulatiivse mitmeastmelise maksusüsteemi asendamine, mis kehtib enamikus liikmesriikides, seotakse ühise käibemaksusüsteemiga, isegi kui hinnad ja väljajätted ei ole samal ajal harmoneeritud, et jõuda neutraalsuseni konkurents, mille raames oleks igas riigis sarnastel toodetel sama maksukoormus, ükskõik kui pikk on tootmise ja turustamise ahel, ja rahvusvahelises kaubanduses kaupade maksukoormuse suurusust teatakse nii, et võidakse tagada selle koguse täpne võrdsustamine; samal ajal kui seetõttu tuleks esimeses staadiumis teha säte, et liikmesriigid võtaksid üle ühise käibemaksusüsteemi ilma, et sellega kaasneks maksumäärade ja väljajätete harmoneerimine.

Ühine käibemaksusüsteem esitati teises direktiivis, mis sätestas, et käibemaksu tuleb rakendada järgmistel juhtudel:

- a) kaupadega varustamine ja teenuste pakkumine riigi territooriumil maksukohustuslase poolt makse vastu;
- b) kaupade sissevedu (artikkel 2).

Väljendid “riigi territoorium”, “maksukohustuslane”, “kaupade käive”, “teenuste pakkumine” on täpsemalt määratletud (artiklid 3-7).

Maks tuleb arvutada, võttes arvesse kaupadega varustamise või teenuste pakkumise hinda, või importimise korral kaupade tolliväärtust (artikkel 8).

Liikmesriikidele jäi vabadus määrata oma standardne maksumäär ja allutada kindlad kaubad ja teenused suurendatud või vähendatud määradele (artikkel 9). Siiski tuleb vastavalt sissejuhatavale osale rangelt piirata nullmäärade rakendamist. Veelgi enam, imporditud kaupu tuleb maksustada samal määral nagu siseriikliku kaupadega varustamise korral. Samuti on arutluste teemaks liikmesriikide vabadus ise määrata oma erandid (artikkel 10).

Maksukohustuslasel pidi olema piisavalt täpne arvepidamine ja ta pidi väljastama arveid tema poolt tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest teisele maksukohustuslasele (artikkel 12).

Tal oli lubatud lahutada tema poolt makstavast maksust käibemaks, mis talle arvega esitati tema ostude ja impordi eest, kui neid kaupu ja teenuseid kasutati ärieesmärgil (artikkel 11). Siiski oli

liikmesriikidel lubatud rakendada kapitalikaupade korral mahaarvamise meetodit iga-aastastel osamaksetel, nn mahaarvamist pro-rata (artikkel 17).

Neis piires oli liikmesriikidel vabadus võtta kasutusele spetsiaalseid abinõusid, et lihtsustada protseduure ja ennetada pettust (artikkel 13) või rakendada erilist süsteemi väikeettevõtte korral, kelle allutamine tavalisele käibemaksusüsteemile oleks osutunud keeruliseks (artikkel 14); või rakendada erilist, siseriiklike vajaduste ja võimaluste jaoks sobivaimat süsteemi põllumajandussektorile, kuni täiendavad ettepanekud direktiivide või ühtsete protseduuride osas vastu võetakse (artikkel 15).

17. mail 1977. aastal võeti vastu kuues direktiiv. Sissejuhatavast osast võiks järeldada, et kuuenda direktiivi eesmärk on rakendada teist staadiumi (nagu ette nähtud esimeses ja teises direktiivis), nimelt maksu kehtestamise tühistamist importimisel ja maksuvabastuse tühistamisest eksportimisel Ühenduse-siseses kaubanduses, kuid kuues direktiiv ei püüdnud üldse seda saavutada. Täpsustused maksustamise kohta piiril jäid siiski vajalikuks.

16. detsembril 1991. aastal jõudis ECOFIN nõukogu direktiivi teksti osas rahanduspiiride tühistamise kohta kokkuleppele [91/680/EÜ](#)289, tutvustades üleminekukokkuleppeid kaubanduse maksustamise kohta liikmesriikide vahel. Isegi enne rakendumiskuupäeva (1. jaanuar 1993) anti välja lihtsustav direktiiv [92/111/EMÜ](#)290, millele järgnes 1995. aastal teine lihtsustav direktiiv [95/7/EÜ](#). Pärast üleminekukokkuleppeid tutvustavat direktiivi on üle võetud mitmeid muid direktiive, mis puudutavad näiteks määrasid, *second-hand* kaupu, investeringukulda, teenuseid, mida pakutakse elektrooniliste vahendite kaudu jne.

1.5 Eesti käibemaksu ajalugu

Ülevaate koostamisel on peamiseks allikaks “Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus”, autor Sirje Pulk (avaldatud 2001.a.).

Esimese Eesti Vabariigi ajal (1932.a.) kehtestati eelarve tasakaalustamiseks, eramajanduse korraldamiseks ja tööpuuduse vastu võitlemiseks läbikäigumaks. Ettevõtteid pidi maksuma läbikäigult (käibelt) teatud protsendi, mis olenes ettevõtluse valdkonnast ja maksumäär oli 0,5-3,5 protsenti. Maksust vabastati näiteks krediidasutused, kino- ja teatriettevõtted, tubakatooted ja alkohol (viimasele kahele oli kehtestatud aktsiis). Samuti ei maksustatud piimatööstuseid, eksporti ja raamatuid. Tegemist oli ette makstava maksuga, mida arvestati eelneva aasta põhjal. Igal aastal uuendati maksuasutustes ettevõtete nimekirja ja tehti neile ettemaksu kaardid.

Tänase ja tollase maksupoliitika vahel saab isegi paralleele tõmmata. Näiteks tõsteti liiniveoettevõtete maksumäära, kuna need on huvitatud teede heast seisukorrast.

Maksu maksmata jätmise korral oli kord küllaltki karm. Majandusminister sulges Maksudevalitsuse direktori ettepanekul ettevõtte, kes maksu ei maksnud.

Käibemaks, mis oma olemuselt on lisandunud väärtuse maks, kehtestati Eestis 1991. aastal.

Enne seda kehtis Eestis NSV Liidu Ministrite Nõukogu määrusega 1975. aastal kinnitatud käibemaks. Kaupade müügil tuli riigieelarvesse maksta hulgi- ja jaehinna vahe, mida nimetatigi käibemaksuks.

1991. aastast hakkas kehtima küll uus maksustamise printsiip, kuid maksu nimetus jäeti samaks - käibemaks (mitte lisandväärtuse maks, mis on Eesti käibemaks oma olemuselt). Samuti võib käibemaksu nimetuse säilimise põhjusena tuua ka Saksamaa maksusüsteemi mõju. Nimelt võeti käibemaksu kehtestamisel eeskujuna ka Saksamaalt ning saksakeelne nimetus umsatzsteuer tähendabki käibemaksu.

Käibemaks kehtestati Eestis Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990.a. määrusega nr 209 “Käibemaksuga maksustamise kord”, mis hakkas kehtima 01. jaanuarist 1991.a. Käibemaksu kehtimise esimesel aastal olid maksumaksmise alused tänapäevases mõistes küllaltki kummalised. **Lisaks nimetatud määrusele oli Maksuameti 4. jaanuari 1991.a. kiri “Käibemaksu rakendamise ajutine juhend”, mille alusel toimus maksu maksmine.** Kui juhendi ja määruse vahel ilmneseid erinevused, siis lähtuti juhendist.

Seaduse alusel kehtestatud käibemaks hakkas kehtima 1. jaanuaril 1992, vastav seadus võeti vastu Eesti Vabariigi Ülemnõukogu poolt 16. oktoobril 1991.a. 1991. aastal tasusid käibemaksu Eestis asuvad ettevõtted ja organisatsioonid. Riigivõimu- ja valitsemisorganitel ning füüsilistel isikutel maksukohustust ei olnud. Ettevõtted arvasid maha oma maksustatavalt käibelt kaupade (välja arvatud põhivara) ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluva käibemaksu. Organisatsioonidel see õigus puudus.

1992. aastast olid käibemaksukohustuslased Eestis alalise tegevusena maksustatavaid kaupu müüvad või teenuseid osutavad maksuametis registreeritud ettevõtted ja organisatsioonid. 1992. aastal tekkis ka põhivara soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus. Maksukohustuslane võis käibemaksu maha arvata kõikidelt kaupadelt ja teenustelt, sõltumata, milleks neid kasutati.

Maksustamisperioodiks oli kalendrikuu ning käibe toimumise ajaks oli ostjal kauba lähetamise või teenuse osutamise päev.

Maksumääraks oli algselt 7%. 1992. aastast oli maksumääraks 10% ning **Eesti Vabariigi Rahareformi Komitee Dekreediga** nr 35 kehtestati alates 20. juunist 1992.a. käibemaksumääraks 18%. Seejuures käibemaksuseadusesse sel hetkel vastavasisulist muudatust ei tehtud ja nimetatud Rahareformi Komitee dekreeti ka Riigi Teatajas ei avaldatud, nii et Riigi Teatajas avaldatud käibemaksuseaduse algteksti ja hilisemate muudatuste kaudu tegelikult ei olnudki võimalik tuvastada, millal ja millise õigusaktiga käibemaksumäära tõsteti – ere näide, milline oli sel ajal Eesti õigusruum. Samas maksid kõik käibemaksukohustuslased käibemaksu kuulekalt 18%-lise määraga ja keegi ei kurtnud, et seda tuleb teha selleks ettenähtud kohas avaldamata õigusakti alusel, nii et firmade õiguskuulekus oli sel ajal väga suur.

1991. aastal oli maksuvabade kaupade ja teenuste loetelu lai. Näiteks ei maksustatud liinitransporti, kino-, teatri- ja estraadietendusi, kontserte, muuseumide ja näituste teenuseid, projekteerimis- ja uurimistöid, õigusabi, juuksuriteenuseid, õmblustoodete ja jalatsite parandamist, elusaid koduloomi ja -linde, ümarpuitu ja küttepuid. 1992. aastal mitmed maksuvabastused kaotati. Välisesindustele ja diplomaatidele hakati käibemaksu tagastama alates 1993. aastast.

1. jaanuarist 1994 kehtestati uus käibemaksuseadus, millesse tehti hiljem küll palju muudatusi, kuid mille üldised põhimõtted kehtisid kuni 2001. aasta 31. detsembrini. Selle seadusega sai alguse Eesti käibemaksuseaduse kooskõlla viimine Euroopa Liidu nõuetega. Kõiki isikuid hakati käsitlema ühtviisi, ka füüsilisest isikust ettevõtjatele laienes õigus (mõnel juhul ka kohustus) registreerida ennast käibemaksukohustuslaseks.

Maksukohustuslaseks pidi ennast registreerima isik, kelle maksustatav käive ületas kalendriaasta jooksul 130 000 krooni. Käibe toimumise ajaks sätestati varaseim hetk alljärgnevaist: kauba lähetamine või ostjale kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine; kauba või teenuse eest arve väljastamine; kauba või teenuse eest maksmine. Toodi sisse põhimõtte, et kaupade ja teenuste ostmisel saab käibemaksukohustlane maha arvata vaid ettevõtluses kasutatavate kaupade ja teenuste eest makstava käibemaksu. Samuti hakati arvestama, kas isik kasutab kaupu ja teenuseid maksustatava või maksuvaba käibe tarbeks. Hakati erinevalt käsitlema kaupade ja teenuste eksporti ning käibemaksust vabastatud käivet, see tähendab, et ekspordile kehtestati nullprotsendiline käibemaksumäär.

Alates 1. aprillist 1995 on kohustusliku käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmääraks 250 000 krooni, mis kehtib tänaseni. Alates 3. juunist 1997 hakati juriidilistest isikutest mitteresidentidele tagastama Eestis kaupade ja teenuste ostmisel makstud käibemaksu.

1. jaanuaril 2002 hakkas kehtima järgmine käibemaksuseadus, mis oli õiguslikuks aluseks kuni 1. maini 2004, millal jõustus praegu kehtiv seadus. Järgnevates peatükkides käsitletakse käibemaksusüsteemi 1. mail 2004 jõustunud käibemaksuseaduse alusel.

1.6 Käibemaksu olemus

Käibemaks, mida kogutakse Eestis ja kõikides teistes EL-i liikmesriikides, on olemuselt tarbimise ja kulutuste maks. See tähendab, et selle maksu eesmärk on mõjutada tarbimist liikmesriikides ja et seda realiseeritakse kogudes seda maksu kulutustelt, mida teevad tarbijad. Seepärast ei koguta maksu tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist tarbijale kaupu või teenuseid müües. Sellepärast on see maks majanduslikus mõttes kaudne maks. Kuna see maks arvutatakse kõikidele ettevõtja kaupade müügihindadele juurde, seega tema käibe, kuulub see maks kategooriasse “käibemaksud”.

Käibemaks keskendub eriti kõikide kaupade tarbimisele, kaasa arvatud teenused. See on vastupidine spetsiaalsetele tarbimismaksudele või aktsiisidele, mida kogutakse mingi spetsiifilise tarbekauba või spetsiifilise tarbekaupade kategooria tarbimise pealt. Käibemaks on olemuselt tegelikult üldine tarbimismaks.

Käibemaksuga on maksustatud ainult tarbiv kasutamine. Sellepärast on loodud sätted, mis puudutavad kaupade üle piiri viimist. Kaubad ja teenused, mida imporditakse kodumaal kasutamiseks, tuleb maksustada käibemaksuga, ja kaubad ja teenused, mida eksporditakse kasutamiseks välismaal, tuleb vabastada siseriiklikust käibemaksust.

1.6.1 Maks lisandväärtuselt

Lisandväärtuse maksustamiseks on maksukogumine sisendmaksu mahaarvamiseks. Selles süsteemis on tulemuseks ainult jaemüüjale suunatud maks kaupade ja teenuste jaehinnalt. Iga maksukohustuslane arvutab ja maksab maksu vastaval määral oma varude kogumahult. Sel teel arvutatud maksult on maha arvatud maks, mis maksti teisele maksukohustuslasele või importimisel. Vahe peab olema makstud. Kui vahe on negatiivne, näiteks kui on tehtud investeeringuid, hüvitatakse vahe ettevõtjale. See viib olukorrani, kus ettevõtjal on kaupade ja teenuste maksuvabad

varud. Lahutamismehhanism viib sellisele tulemusele, et maks makstakse lõpuks selle poolt, kes ei saa maksudest mahaarvamisi teha: eratarbija.

Näide: Toimetaja ostab puumaterjali 100 EEK + 18% käibemaksu eest ja teeb sellest kunstnikerdusega esmaabikappe, mida ta müüb edasimüüjale 200 EEK + 18% käibemaksu eest. Ta võib sisendkäibemaksuna maha arvata 18 krooni ja arvestab enda realisatsioonilt käibemaksu 36 krooni, seega riigile tuleb tal maksta $36 - 18 = 18$ krooni.

KORDAMISKÜSIMUSED

1. Mis vahe on direktiivil ja määrusel?
2. Mida mõeldakse lausega: “Direktiivil on vahetu kohaldatavus”?
3. Kui Eesti käibemaksuseadus ei ole kooskõlas kuuenda käibemaksudirektiiviga, näiteks sellepärast, et direktiiv annab vabastuse kindlale teenusele, samas kui Eesti seadus ei võimalda seda vabastust, siis kas maksumaksjalt tohib võtta käibemaksu?
4. Kes Eesti võib esitada eelküsimesi Euroopa Kohtule?
5. Mida tähendab direktiivi vahetu mõju?
6. Mida tähendab teleoloogiline tõlgendamine?
7. Millal võeti vastu kuues direktiiv?
8. Millal hakkas kehtima praegu kehtiv käibemaksuseadus?

2 MAKSUKOHUSTUSLASED

2.1 Maksukohustuslase mõiste

2.1.1 Maksukohustuslase mõiste Eesti seaduses

Maksukohustuslase mõiste annab käibemaksuseaduse § 3 lõige 1 – käibemaksukohustuslane (edaspidises tekstis lihtsalt maksukohustuslane) on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena.

Seega on maksukohustuslase mõiste ühelt poolt seotud ettevõtluse mõistega – maksukohustuslased ei ole need, kes ettevõtlusega ei tegele. Selline lähenemine on üldine ja kasutusel ka teistes riikides. Ettevõtjate puhul on aga Eestis maksukohustuslase mõiste otseselt seotud registreerimiskohustusega, mitte majandustegevuse alustamisega, ja see lähenemine ei ole kõigis teistes riikides samasugune.

Niisiis, lähtudes käibemaksukohustuslase mõistest – kui ettevõtja on alustanud majandustegevusega (on soetanud seadmeid või toormaterjali, võibolla juba ka midagi müünud, kuid mitte väga suurte summade eest), kuid tal ei ole veel tekkinud kohustust esitada oma piirkondlikule maksu- ja tollikeskusele käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldust ja ta ei ole seda ka vabatahtlikult teinud, ei ole veel tegemist maksukohustuslasega käibemaksuseaduse tähenduses. (Registreerimisest pikemalt 8. peatükis.)

2.1.2 Maksukohustuslase mõiste kuuendas direktiivis

Euroopa Liidu Kuuenda Direktiivi (77/388/EMÜ) lähenemine maksukohustuslase mõistele on teistsugune. Maksukohustuslane kuuenda direktiivi tähenduses (mõiste annab kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1) on iga isik, kes mis tahes paigas (seega mitte ilmtingimata oma asukohariigis) teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Seega kuuenda direktiivi põhimõtte kohaselt muutub ettevõtja maksukohustuslaseks iseseisva majandustegevuse alustamise päeval ja peaks põhimõtteliselt lisama kauba või teenuse hinnale käibemaksu juba esimese müügitehingu puhul (kui ei ole tegemist maksuvaba või nullmääraga maksustatava käibega).

Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 4 tähendab sõna “iseseisvalt” seda, et maksukohustuslased ei ole töötajad ja teised isikud, kes on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

Näide: Kui näiteks füüsiline isik osutab äriühingule teenust FIEna, on ta selle teenuse osas maksukohustuslane, kui ta aga on sõlminud selle äriühinguga töövõtulepingu ja tegutseb FIEna hoopis teises valdkonnas, siis sellele äriühingule tehtava töö osas ta ei ole maksukohustuslane.

Siinkohal väärivad märkimist Euroopa Kohtu otsused kohtuasjades C-235/85 (Euroopa Ühenduste Komisjon Hollandi Kuningriigi vastu) ja C-202/90 (Sevilla kommuun esimese ja teise tsooni maksukogujate vastu). Nende kohtuasjade puhul otsustas kohus, et ka notarite, kohtutäiturite ja kohalikule omavalitsusele makse koguvate isikute tegevust tuleb käsitada iseseisva majandustegevusena ja neid isikuid seega maksukohustuslastena, kui neil ei ole töölepingulist suhet administratsiooniga, kelle huvides nad tegutsevad, ning seda isegi juhul, kui neile makstavate tasude suurus on seadusega sätestatud ja administratsioon, kelle huvides nad tegutsevad, teostab nende tegevuse üle distsiplinaarkontrolli.

Näide: Maksumaksjad on palju küsinud, kas hoiuseintresside saamisest tekib ettevõtjal käive. Vastus on “ei”, sest raha hoiustamisega osutab teenust krediidasutus ettevõtjale, mitte vastupidi. Kuna hoiuseintressi suuruse määrab krediidasutus, st ettevõtja ei saa otsustada, palju ta raha hoiustamisest tulu teenib, ei ole hoiuseintressi saamise puhul tegemist ettevõtja iseseisva majandustegevusega (erinevalt näiteks laenu andmisest teisele ettevõtjale, mille puhul intressi suuruse määrab laenuandja). Seega ainult pangaarve avamisega ja sellele arvele raha paigutamisega ettevõtja maksukohustuslaseks ei muutu, kui tal veel puudub otsene majandustegevus.

Reaalse maksukohustuse tekkimise aeg on Eesti käibemaksuseaduses ja kuuendas direktiivis küll põhimõtteliselt sama, kuid lähenemine mõistete tasandil erinev. Eesti seaduse kohaselt muutub ettevõtja maksukohustuslaseks mitte majandustegevuse alustamise päeval, vaid päeval, millest alates ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud. Kuuenda direktiivi kohaselt on kõik ettevõtjad, ka väikefirmad, majandustegevuse alustamise päevast alates maksukohustuslased, kuid väikeettevõtjad võivad taotleda maksuvabastust (sellest lähemalt teise semestri loengukonseptis).

Põhimõttelise tähtsusega maksukohustuslase mõiste osas on Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas nr C-110/94 (Intercommunale voor zeewaterontziling (INZO) Belgia riigi vastu) – maksukohustuslasena tuleb käsitada ka isikut, kes tegi kulutusi äritegevuse alustamiseks (sealhulgas soetas põhivara), kuid ettevalmistuste tegemise käigus tema plaanid muutusid ja ta likvideeris ettevõtte, ilma et reaalselt äritegevust oleks alustatud. Seega on kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1 kasutatavatel sõnadel “olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest” väga suur tähtsus: kui äritegevuse alustamiseks on kulutusi tehtud heas usus, et äritegevust alustatakse, ja maksupettust ei ole võimalik tuvastada, ei saa isikult võtta tagasiulatuvalt maksukohustuslase staatust ka juhul, kui reaalselt äritegevust ei alustatud. (Selle kohtuasja praktiline tähendus, sealhulgas Eesti jaoks, seisneb selles, et tehtud kulutustelt mahaarvatud sisendkäibemaksu ei tule riigile tagasi maksta ka juhul, kui tegelikult mingit käivet ei tekkinudki.)

Oluline on ka nn Faxworldi kohtuasi (C-137/02, Main-Landi-äärse Offenbachi Rahandusamet Faxworld GbR-i (Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR) vastu). Vorgründungsgesellschaft on Saksamaal eriline ettevõteliik, mis eelneb aktsiaseltsi moodustamisele ja mille loovad selle tulevase aktsiaseltsi asutajad. Selle ettevõteliigi raames tehakse juba kulutusi loodava aktsiaseltsi äritegevuse ettevalmistamiseks. Kui aktsiaselts on asutatud, antakse Vorgründungsgesellschaft'i varad, õigused ja kohustused aktsiaseltsile üle. Seega Vorgründungsgesellschaft'i seisukohast toimub ettevõtte üleandmine teisele isikule, mida kuues direktiiv lubab käibeks mitte lugeda (konkreetselt Saksamaal on seda õigust ka kasutanud) ja mingit maksustatavat käivet Vorgründungsgesellschaft'il endal üldse ei tekigi. Euroopa Kohus asus selliste juhtumite puhul seisukohale, et kuigi kuues direktiiv lubab ettevõtte teisele isikule üleandmist käibeks mitte lugeda, on oma olemuselt tegemist majandustegevusega kuuenda direktiivi tähenduses. Seetõttu tuleb ka Vorgründungsgesellschaft'i käsitada maksukohustuslasena (kuigi tal mingit maksustatavat käivet ei tekigi) ja lubada tal maha arvata loodava aktsiaseltsi äritegevuse huvides soetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaks, vältimaks käibemaksu kumuleerumist.

2.2 Ettevõtlus

Nagu juba öeldud, saab mis tahes isik olla maksukohustuslane vaid juhul, kui ta tegeleb ettevõtlusega. Seega ka sellised isikud, kelle eesmärgiks iseenesest ei ole kasumi teenimine (mittetulundusühingud, avalik-õiguslikud juriidilised isikud, riigi-, valla- ja linnaasutused), võivad olla maksukohustuslased, kuid vaid juhul, kui nad tegelevad ettevõtlusega käibemaksuseaduse tähenduses.

2.2.1 Ettevõtluse mõiste

Ettevõtluse mõiste annab käibemaksuseaduse § 2 lõige 2 – ettevõtlus on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtlusena käsitatakse ka notari, kohtutäituri ja vandetõlgi kui füüsilisest isikust ettevõtjate ametitegevust.

Kuuendas direktiivis ettevõtlust otseselt ei defineerita, küll aga on seal antud majandustegevuse mõiste. Majandustegevuse käsitus kuuendas direktiivis põhimõtteliselt ei erine ettevõtluse käsitlusest Eesti käibemaksuseaduses – kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 kohaselt on majandustegevus tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevus kuuenda direktiivi tähenduses on ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

Kuigi Eesti käibemaksuseaduse ettevõtluse mõiste põhjal võiks järeldada, et ettevõtlus on igasugune kauba võõrandamine ja teenuse osutamine (ka tasuta), selgub ettevõtluse mõiste ja käibemaksuseaduse §-s 12 sätestatud maksustatava väärtuse määramise korra koostoimes, et tasuta teenuse osutamist ei loeta ettevõtluseks: §-s 12 puudub regulatsioon, kuidas määrata tasuta osutatud teenuse maksustatavat väärtust. Samas tasuta võõrandatud kauba maksustatava väärtuse määramise kord on seadusega kehtestatud. Kauba tasuta võõrandamine saab olla ettevõtluseks siiski vaid juhul, kui sellisel tehingul on selge seos ettevõtja majandustegevusega, sest enamus kaupade tasuta võõrandamise juhtumeid on loetletud käibemaksuseaduse § 4 lõikes 2 käibeks mitteloetavate tehingute loetelus.

Teenuste puhul on kehtestatud veel üks erand ettevõtluse mõistest: ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist, seda ka juhul, kui teenuse osutaja saab selle eest tasu. Selline erand on mõistetav: sisuliselt toimub ühe majandusüksuse sisene tehing, mida ei ole loogiline lugeda ettevõtluseks.

2.2.2 Mittetulundusühingu või sihtasutuse ettevõtlus

Käibemaksuseadus otsesõnu ei sätesta, mis on mittetulundusühingu või sihtasutuse puhul ettevõtluseks.

Põhimõtteliselt peaks ka MTÜ või SA tegevus olema käsitatav ettevõtlusena juhul, kui see on oma iseloomult iseseisev majandustegevus. Kui osutatakse teenuseid oma liikmetele kas tasuta või liikmemaksu eest, on tegemist maksuvaba käibega vastavalt Eesti käibemaksuseaduse § 16 lõike 1 punktile 3 ja kuuenda direktiivi artikli 13 osa A lõike 1 punktile 1 (kuuenda direktiivi sätte sõnastus

ei ole küll päris täpselt selline, kuid selle mõte on sama). Sama sätte alusel (kuuendas direktiivis siiski eraldi punkt m sama lõike samas osas) on maksuvaba käive ka spordirajatiste või spordivahendite kasutamise teenuse osutamine MTÜ poolt füüsilisele isikule.

Eestis tegutsevate MTÜde puhul on praktikas välja kujunenud selline lähenemine, et kuna MTÜ põhitegevusel, mille jaoks see MTÜ on asutatud, puudub äriine eesmärk, siis seda Eestis ühelgi juhul ettevõtlusena ei käsitata. Kui MTÜ teostab ka majandustegevust oma põhitegevuse kulude katteks raha teenimiseks, võib MTÜ muutuda maksukohustuslaseks, kuid muidugi ainult selle majandustegevuse osas.

Näide. Eesti Skautide Ühing (ESÜ) korraldab oma liikmetele suvelaagri, millest on kutsutud kindlaksmääratud tasu eest osa võtma ka välisriikide skaudiorganisatsioonide liikmed. Sel juhul on oma liikmetele suvelaagri korraldamine ESÜ põhikirjaline tegevus, mida ei loeta ettevõtluseks, välisriikide skaudiorganisatsioonide liikmetele tasu eest osavõtu võimaldamine on aga ettevõtlus.

Keerulisem on lugu sihtasutustega, sest SA puhul võib mõnel juhul ka põhitegevus olla oma iseloomult majandustegevus ja olla seetõttu käsitatav ettevõtlusena. Niisiis tuleb aluseks võtta ikkagi see, kas SA tegevusel on äriine iseloom või mitte.

Näide: Kui SA üheks põhikirjaliseks tegevuseks on näituste korraldamine ja SA teenib näitusepiletite müügist tulu, on tegemist ettevõtlusega, ehkki see toimub põhikirjalise tegevuse raames.

Ülesanne. Mittetulundusühingule (korterühistule) kuulub katlamaja. Kas korterühistu muutub maksukohustuslaseks, kui see katlamaja toodab soojusenergiat a) ainult korterühistu liikmete tarbeks; b) nii korterühistu liikmete tarbeks kui ka müüakse soojusenergiat väljapoole korterühistut?

2.2.3 Riigi-, valla- või linnaasutuse või avalik-õigusliku juriidilise isiku ettevõtlus

2.2.3.1 Eesti käibemaksuseaduse käsitlus

Vastavalt ettevõtluse mõistele Eesti käibemaksuseaduses käsitatakse riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast kuuenda direktiivi lisas D sätestatud majandustegevust või selliseid majandustegevuse

käigus tehtavaid tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmise mõjutab oluliselt konkurentsi.

Kuuenda direktiivi lisa D on loetletud järgmised tegevused:

- 1) telekommunikatsioon (kehtivas seadusandluses kasutatava mõiste kohaselt elektroonilise side teenused);
- 2) vee-, gaasi-, elektri- ja auruvõrkude; ja
- 3) kaubavedu;
- 4) sadama- ja lennujaamateenused;
- 5) reisijatevedu;
- 6) müügiks valmistatud uue kauba käive;
- 7) põllumajanduse sekkumisametite tehingud põllumajandustoodetega vastavalt nimetatud toodete turu ühist korraldust käsitlevatele määrustele;
- 8) messide ja näituste korraldamine;
- 9) ladustamine;
- 10) reklaamiorganisatsioonide tegevus;
- 11) reisibüroode tegevus;
- 12) oma töötajate kaupluste, kooperatiivide, töölissööklate jms asutuste pidamine;
- 13) muude kui avalik-õiguslike televisiooni- ja raadioorganisatsioonide tehingud ning avalik-õiguslike televisiooni- ja raadioorganisatsioonide äri- ja kaubalaadi tegevus.

Peab kohe ütleva, et Eestis tegelevad selliste tegevustega praktiliselt ainult eraõiguslikud isikud. Messide ja näituste korraldamine on sisuliselt ainus tegevus sellest loetelust, mida mõnikord teevad ka riigi-, valla- ja linnaasutused ning avalik-õiguslikud juriidilised isikud. Samas ei muutu nad ka sellise tegevuse puhul Eestis mitte otsekohe maksukohustuslasteks, vaid alles pärast registreerimiskohustuse tekkimist või vabatahtlikku registreerimist.

Seega otsustamaks, kas mingi riigi-, valla- või linnaasutus või avalik-õiguslik juriidiline isik on Eesti käibemaksuseaduse tähenduses maksukohustuslane või mitte, tuleb vastata küsimusele, kas see isik pakub oma tegevusega eraõiguslikele isikutele konkurentsi. Enamasti see nii ei ole. Reeglina täidavad need isikud mingeid riigi või kohaliku omavalitsuse funktsioone või kui nad ka seda ei tee, siis on nende tegevus sedavõrd spetsiifiline, et nad realselt eraõiguslikele isikutele mingit konkurentsi ei paku, isegi kui eraõiguslikud isikud mingite samalaadsete tegevustega tegelevad. Näiteks Eesti Rahva Muuseum tegutseb muuseumina ja korraldab ka näitusi, kuid nende väljapanekud on sedavõrd unikaalsed, et teistele muuseumidele nad mingit reaalset konkurentsi ei paku.

Ülesanne. Tallinna Linnavalitsus korraldab Tallinna linnas tasuta heakorratöid. Kas sellise tegevuse tulemusena võib Tallinna Linnavalitsus muutuda maksukohustuslaseks?

2.2.3.2 Kuuenda direktiivi käsitus

Kuuenda direktiivi käsitus riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutuste ning avalik-õiguslike juriidiliste isikute käsitlemisest maksukohustuslastena on sarnane, kuid üht asjaolu tuleb siin siiski rõhutada – vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 5 ei käsitata eespool nimetatud asutusi ja isikuid maksukohustuslastena seoses sellise tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses sellise tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kuuenda direktiivi kohaselt käsitatakse selliseid asutusi ja isikuid maksukohustuslastena kolmel juhul:

- 1) nad ei tegutse ametivõimudena (see tähendab, ka eraõiguslikel isikutel on võimalik samasuguseid tegevusi teostada);
- 2) nende tegevuse maksustamata jätmine kahjustaks oluliselt konkurentsi (ehkki nad tegutsevad ametivõimudena);
- 3) nad teostavad kuuenda direktiivi lisas D loetletud tegevusi.

Eestis ei ole selliste asutuste ja isikute puhul ametivõimuna tegutsemist eraldi rõhutatud ja seetõttu on siin tegelikult erinevus kuuenda direktiivi käsitlemise ja Eesti käibemaksuseaduse praeguse tõlgenduse vahel. Näiteks kuuenda direktiivi käsitleuses peaks eespool toodud näite puhul Eesti Rahva Muuseum olema maksukohustuslane, sest ta täiesti selgelt ei tegutse ametivõimuna.

Euroopa Kohus on selles osas teinud kolm tähelepanuväärset otsust kohtuasjades, mis puudutavad tee kasutamise maksude kogumist Prantsusmaal, Hollandis ja Kreekas. Need kolm riiki ei käsitanud maksukohustuslastena isikuid, kes kogusid makse teede kasutamise õiguse eest ja kandsid need riigile, ning lähtusid sellest, et neid makse koguti riigi nimel tegutsedes. Seejuures oli Hollandis ainult üks tee, mille kasutamise õiguse eest maksu koguti, ning Prantsusmaal ja Kreekas mitu, kuid Kreekas kogus kõigil teedel maksu üks kindel isik, Prantsusmaal aga erinevad isikud.

Kohtuasja nr C-276/97 (Euroopa Ühenduste Komisjon Prantsuse Vabariigi vastu) puhul leidis Euroopa Kohus, et Prantsusmaa selline käsitlus ei ole vastavuses kuuenda direktiivi põhimõtetega: tegemist on majandustegevuse käigus tasu eest teenuse osutamisega, mille puhul valitseb selge seos osutatava teenuse (tee kasutamise õiguse andmine) ja selle eest makstava tasu vahel (tee kasutamise õiguse eest kogutava maksu suurus oli erinev sõltuvalt auto tüübist ja läbitud tee pikkusest). Isegi juhul, kui mõne tee kasutamise õiguse eest kogub maksu riigi- või kohaliku omavalitsuse asutus või avalik-õiguslik isik, muutub ta Prantsusmaa näite puhul selles osas ikkagi maksukohustuslaseks, kuna selle maksu kogumist ei saa pidada ametivõimuna tegutsemiseks ja tekib ka konkurentsikahjustuse oht. Ametivõimuna tegutsemine tähendab tegutsemist spetsiaalses juriidilises keskkonnas (see tähendab, eraõiguslikel isikutel ei olegi õiguslikult võimalik samasuguseid teenuseid osutada), mida Prantsusmaal ei olnud loodud.

Kohtuasjade C-408/97 (Euroopa Ühenduste Komisjon Hollandi Kuningriigi vastu) ja C-260/98 (Euroopa Ühenduste Komisjon Kreeka Vabariigi vastu) puhul asus kohus aga teistsugusele seisukohale, sest Hollandis koguti maksu ainult ühe konkreetse tee kasutamise õiguse eest ja seda tegi avalik-õiguslik isik, Kreekas aga kogus kõigi teede kasutamise õiguse eest maksu üks konkreetne avalik-õiguslik juriidiline isik, kes tegutses selleks spetsiaalselt loodud juriidilises keskkonnas (eraisikutel samasuguse teenuse osutamise võimalus mõlemas riigis puudus). Seetõttu otsustas kohus nende juhtumite puhul, et kuna Euroopa Ühenduste Komisjon ei ole suutnud tõestada vastupidist, tegutsevad Hollandis ja Kreekas tee kasutamise õiguse eest maksu koguvad isikud seda tehes ametivõimudena ja ei muutu seetõttu maksukohustuslasteks.

Neid kohtotsuseid tuleb ka Eestil silmas pidada, otsustamaks konkreetsetel juhtudel, kas mõne riigi-, valla- või linnasutuse või avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevus on käsitatav ettevõtlusena või mitte.

2.2.4 Majandustegevuse algus

Otsustamaks, millal on isiku maksukohustuslaseks muutumise varaseim võimalik kuupäev, on vaja kindlaks määrata, millal algab selle isiku majandustegevus.

Selles osas on olulisteks suunanäitajateks mitmed Euroopa Kohtu otsused, millest varaseim tehti nn Rompelmanide kohtuasjas (C-268/83, D.A. Rompelman ja E.A. Rompelman-van Deelen Hollandi rahandusministri vastu). Kohtuotsuse kohaselt tuleb majandustegevuseks lugeda juba ka kaupade ja teenuste soetamine (selle kohtuasja puhul konkreetselt veel ehitatava hoone osa omandiõiguse omandamine) äritegevuseks ettevalmistuste tegemise käigus, sest käibemaks peab olema neutraalne ja maksukohustuslasele peab olema tagatud õigus arvata sisendkäibemaks maha ka enne äritegevuse reaalselt algust soetatud kaupadelt ja teenustelt, kui need soetatakse tulevase äritegevuse käigus tekkiva maksustatava käibe tarbeks. Oma otsuses ühendatud kohtuasjas nr C-110/98 ja C-147/98 (Gabalfrisa SL ja teised Hispaania riikliku maksuagentuuri vastu) leidis Euroopa Kohus, et käibemaksu neutraalsuse põhimõttest lähtudes ei saa sellist mahaarvamise õigust ka siseriikliku seadusandlusega ajaliselt piirata (Hispaanias oli ettevõtjatel enne äritegevuse alustamist soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vaid juhul, kui konkreetse ostu ja maksustatava käibe, mille tarbeks see ost tehti, tekkimise vaheline ajavahemik ei ületanud üht aastat).

2.2.4.1 Majandustegevuse alustamisega seotud protseduurid

Teatud protseduurid tuleb isikutel siiski enne majandustegevuse alustamist läbida. Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 1 kohaselt peab isik teatama, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb. Ka võib ühtegi registrisse kandmata isikul mitte tekkida juriidilist õigusvõimet. Järgnevalt sellest, mida tuleb Eestis erinevatel isikutel teha enne majandustegevusega alustamist.

Kui tegemist on äriühinguga, on peamiseks kriteeriumiks äriregistrisse kandmine, sest äriseadustiku § 2 lõike 3 kohaselt tekib äriühingu õigusvõime äriregistrisse kandmisest. Seega sisuliselt saab äriühing muutuda käibemaksuseaduse tähenduses maksukohustuslaseks mitte varem kui äriregistrisse kandmise päevast. Analoogiliselt saab MTÜ või SA muutuda maksukohustuslaseks mitte varem kui mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrisse kandmise päevast ning riigi-, valla- või linnaasutus mitte varem kui riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutuste riiklikku registrisse kandmise päevast.

Füüsilisest isikust ettevõtja kantakse enne käibemaksuseaduse mõttes registreerimiskohustuse tekkimist äriregistrisse ainult tema taotlusel. Kui FIE äriregistrisse kandmist ei taotle, peab ta vastavalt maksukorralduse seaduse § 18 lõike 1 punktile 3 registreerima end enne tegevuse alustamist oma elu- või tegevuskohajärgses piirkondlikus maksu- ja tollikeskuses. Samuti peab end maksukorralduse seaduse § 18 lõike 1 kohaselt oma asukohajärgses piirkondlikus maksu- ja

tollikeskuses enne tegevuse alustamiseks registreerima iga selline juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus, mida ühtegi riiklikku registrisse ei kanta. Seega on niisuguse isiku varaseimaks võimalikuks maksukohustuslaseks muutumise päevaks oma piirkondlikus maksu- ja tollikeskuses registreerimise päev.

Kui mitteresident tahab Eestis enda nimel püsivalt pakkuda kaupu või teenuseid, peab ta vastavalt äriseadustiku § 384 lõikele 1 asutama Eestis filiaali ja kandma selle äriregistrisse sarnaselt Eesti äriühingutega (kuigi filiaali eraldi juriidiliseks isikuks ei loeta ja tema kohustuste eest vastutab välismaa äriühing, mille filiaal see on). Seega on välismaa äriühingu filiaali varaseimaks võimalikuks Eestis maksukohustuslaseks muutumise päevaks selle äriregistrisse kandmise päev. Mitteresident, kellel ei ole Eestis filiaali asutamise kohustust ja kes teostab Eestis majandustegevust filiaalset erineva püsiva tegevuskoha kaudu, peab vastavalt maksukorralduse seaduse § 18 lõike 1 punktile 4 oma püsiva tegevuskoha enne selle kaudu Eestis majandustegevuse alustamist registreerima tegevuskohajärgses piirkondlikus maksu- ja tollikeskuses. Niisuguse mitteresidendi varaseimaks võimalikuks Eestis maksukohustuslaseks muutumise päevaks on seega oma püsiva tegevuskoha piirkondlikus maksu- ja tollikeskuses registreerimise päev.

2.3 Maksukohustuslaste liigitus

Küsimusele, kes üldse võivad olla maksukohustuslased, annab vastuse isiku mõiste käibemaksuseaduse § 3 lõikes 1: isik on füüsiline või juriidiline isik, sealhulgas avalik-õiguslik juriidiline isik, ja riigi-, valla- või linnaasutus.

Sellest definitsioonist lähtudes saab Eesti maksukohustuslased vastavalt oma juriidilisele staatusele ja tegevuse iseloomule liigitada järgmiselt:

- 1) äriühingud;
- 2) füüsilisest isikust ettevõtjad;
- 3) mittetulundusühingud ja sihtasutused;
- 4) riigi-, valla- ja linnaasutused ning avalik-õiguslikud juriidilised isikud;
- 5) Eestis ettevõtlusega tegelevad mitteresidendid;
- 6) eelmistes punktides nimetamata ettevõtlusega tegelevad juriidilised isikud.

2.4 Juriidilise isiku staatust mitteomav isikuteühendus

Et vastata küsimusele, kas näiteks seltsing või mõni muu juriidilise isiku staatust mitteomav isikuteühendus saab isiku mõistest lähtudes olla maksukohustuslane käibemaksuseaduse tähenduses, kui ta tegeleb ettevõtlusega (reeglina sellised isikuteühendused muidugi ettevõtlusega ei tegele), tuleb vaadata nii käibemaksuseaduses kui ka maksukorralduse seaduses sätestatud.

Kõige olulisem on siinkohal vaadata maksukorralduse seaduse §-s 6 sätestatud, mille hulgast tasub esile tuua kolme põhimõtet:

- 1) maksumaksja on füüsiline või juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus, kes seadusega sätestatud tingimustel ja korras on kohustatud maksu maksma ning täitma teisi talle seoses maksukohustusega pandud rahalisi ja mitterahalisi kohustusi;
- 2) konkreetse maksuseadusega võib sätestada juhud, mil juriidilise isiku staatust mitteomavat isikuteühendust või varakogumit käsitatakse maksumaksjana;
- 3) kui ei ole sätestatud teisiti, kohaldatakse maksukorralduse seaduses juriidilise isiku staatust mitteomava isikuteühenduse või varakogumi suhtes juriidilise isiku kohta sätestatud.

Nendest sätetest tuleb teha järeldus, et kui konkreetset maksuseaduses seltsingu vms isikuteühenduse kohta eraldi midagi kirjas ei ole, siis sellist isikuteühendust vastava maksu osas maksumaksjana käsitada ei saa. Seega, kuna käibemaksuseaduses ei ole selles osas midagi sätestatud, ei saa seltsinguid käibemaksukohustuslastena registreerida.

2.5 Mitteresident maksukohustuslasena

Kas üldse ja kui, siis mis ajal muutub Eestis maksukohustuslaseks siin ettevõtlusega tegelev mitteresident, sõltub järgmistest asjaoludest:

- 1) püsiva tegevuskoha olemasolu;
- 2) kas kauba ostja või teenuse saaja on Eestis maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane või mitte;
- 3) millise tehinguga on tegemist (erikorrad on teise liikmesriigi isiku teostatava kaugmüügi ja ühendusevälise riigi isiku poolt elektrooniliselt osutatava teenuse puhul).

2.5.1 Püsiv tegevuskoht

Kui mitteresidendil on Eestis püsiv tegevuskoht, muutub ta maksukohustuslaseks Eesti residentidega samadel alustel.

Käibemaksuseadus püsivat tegevuskohta ei defineeri, seega tuleb lähtuda maksukorralduse seaduses antud mõistest, sest maksukorralduse seadus paneb paika kõik maksustamise üldprintsiibid. Maksukorralduse seaduse § 9 lõike 3 kohaselt on püsiv tegevuskoht koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis.

Niisiis saab mitteresident tegelda Eestis ettevõtlusega ka siin püsivat tegevuskohta omamata. Määrav on seejuures, kas tema majandustegevus Eestis on püsiva iseloomuga või saab väita, et mitteresident tegutseb siin mingi ühekordse lepingu raames. Viimasel juhul ei teki tal Eestis püsivat tegevuskohta ja selle üle otsustamisel, kas ta on Eestis maksukohustuslane, tuleb lähtuda teistest kriteeriumidest.

Ka kuues direktiiv püsiva tegevuskoha mõistet otseselt ei ava ja seetõttu on siin olulise tähendusega Euroopa Kohtu otsused. Näiteks reisiteenuste puhul leidis Euroopa Kohus oma kohtuasjas nr C-260/95 (Ühendkuningriigi tolli- ja aktsiisivolinikud DFDS A/S vastu) tehtud otsuses, et kui reisikorraldajal on teises liikmesriigis tütarettevõtte, mis juriidiliselt ei ole sõltumatu (tütarettevõttel on emaettevõttega samad omanikud) ning mis tegutseb seal emaettevõtte agendi ja abistava üksusena, tekib reisiteenuste osutajal agendi asukohariigis püsiv tegevuskoht ja tema teenused tuleb maksustada selles liikmesriigis, mitte emaettevõtte asukohariigis.

2.5.2 Eestis püsivat tegevuskohta mitteomav mitteresident Eesti maksukohustuslasena

Vaatame uuesti maksukohustuslase mõistet – Eesti käibemaksukohustuslane on Eestis ettevõtlusega tegelev isik, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Niisiis tuleb Eestis püsivat tegevuskohta mitteomava mitteresidendi puhul vaadata, millistel juhtudel peab ta ennast Eestis maksukohustuslasena registreerima.

Vastuse sellele annab käibemaksuseaduse § 19 lõige 3 – registreerimiskohustus tekib mitteresidendil, kes ei oma Eestis püsivat tegevuskohta, kuid kellel tekib Eestis maksustatav käive, mida maksukohustuslase või piiratud maksukohustuslase poolt kauba soetamisel või teenuse saamisel Eestis ei maksustata. Selle sätte alusel ei teki registreerimiskohustust kaugmüügi puhul ja üldse ei teki registreerimiskohustust nullmääraga maksustatava käibe puhul (v.a kauba

ühendusesisene käive) või kui välisriigi isik on registreeritud teises liikmesriigis elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorra alusel.

Lahti seletatult tähendab see säte, et Eestis püsivat tegevuskohta mitteomav mitteresident muutub Eestis maksukohustuslaseks, kui üheaegselt kehtivad järgmised asjaolud:

- 1) mitteresident müüb Eestis kaupa või osutab teenust isikule, kes ei ole ei maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane;
- 2) see kaup või teenus maksustatakse käibemaksuga, kuid mitte nullmääraga.

Näide. Mitteresident, kellel ei ole Eestis püsivat tegevuskohta, osutab Eestis ehitusteenuseid a) Eesti käibemaksukohustuslasele; b) Eesti eraisikule. Variandi a puhul ta ei muutu Eestis käibemaksukohustuslaseks, sest teenuse saaja maksustab saadud teenused ise pöördmaksustamise põhimõttel, variandi b puhul aga muutub Eestis käibemaksukohustuslaseks esimese sellise teenuse osutamise päevast, sest eraisik ei saa mitteresidendilt saadud teenuseid pöördmaksustada.

Tegelikult muutub teise liikmesriigi resident Eestis maksukohustuslaseks ka kaugmüügi puhul, kuid teistel alustel (sellest 8. peatükis). Eestis mittemaksukohustuslastele elektroonilisi teenuseid osutav ühendusevälise riigi resident muutub küll Eestis maksukohustuslaseks, kuid käibemaksu peab ta Eestis maksma vaid juhul, kui ta registreerib end maksukohustuslasena Eestis. (Ühendusevälise riigi isiku poolt Euroopa Liidus osutatavatest elektroonilistest teenustest pikemalt teise semestri loengukonspektis.)

Põhimõtteliselt peaksid kõik püsivat tegevuskohta mitteomavad mitteresidendid muutuma Eestis maksukohustuslasteks ka juhul, kui nad teevad Eestis mingi nullmääraga maksustatava tehingu – kauba soetaja või teenuse saaja ei saa sel juhul kaupa või teenust maksustada. Puht-administratiivsetel põhjustel, et mitte sundida suurt arvu mitteresidente end Eestis maksukohustuslasena registreerima, ei pea püsivat tegevuskohta mitteomav mitteresident end maksukohustuslasena registreerima, kui ta teostab Eestis nullmääraga käivet (v.a kauba ühendusesisene käive).

Ülesanne. Eestis püsivat tegevuskohta omav mitteresident ostab Eestis laevavarustust ja müüb selle edasi Eesti väikeettevõtjale (ei ole käibemaksukohustuslane) rahvusvahelisi reise tegeva laeva jaoks. Kas mitteresident muutub Eestis maksukohustuslaseks?

2.6 Ühe maksukohustuslasena registreerimine

Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 4 annab liikmesriikidele õiguse käsitada õiguslikult iseseisvaid, kuid rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt tihedalt seotud isikuid ühe maksukohustuslasena. Eesti on seda võimalust kasutanud.

Eestis ei vähenda ühise käibemaksukohustuslasena registreerimine esitatavate deklaratsioonide hulka, sest ka ühe maksukohustuslasena registreeritud isikud peavad esitama eraldi käibedeklaratsioonid (mõnes riigis on sel juhul võimalik esitada ka ühine käibedeklaratsioon). Sisuline kasu ühe maksukohustuslasena registreerimisest väljendub tegelikult ainult kahes asjaolus:

- 1) ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavahelisi tehinguid ei loeta käibeks käibemaksuseaduse tähenduses ja neid ei tule deklareerida (kuid siiski vaid juhul, kui teiselt sama ühe maksukohustuslasena registreeritud isikult kauba või teenuse saaja kasutab seda oma maksustatava käibe teostamiseks);
- 2) kui ühel ühe maksukohustuslasena registreeritud isikul on riigilt käibemaksu tagasi saada (see tähendab, ta on ühe kuu jooksul maksnud kaupade ja teenuste ostmisel käibemaksu rohkem kui on tema enda sama kuu realisatsioonilt arvatud käibemaks) ja teisel tekib maksukohustus, saab esimese isiku tagasisaadava käibemaksuga katta teise isiku maksukohustust. Seega see ühe maksukohustuslasena registreeritud isik, kes peab riigile käibemaksu maksuma, võib maksta seda teise isiku tagasisaadava käibemaksu võrra vähem. See ei toimu siiski automaatselt, vaid sellise tasaarvestuse tegemiseks tuleb oma piirkondlikule maksu- ja tollikeskusele taotlus esitada.

Alati saab ühe maksukohustuslasena registreerida emaettevõtte koos oma tütarettvõtetega. Teisi isikuid saab ühe maksukohustuslasena registreerida juhul, kui on täidetud vähemalt üks järgmisest kahest tingimusest:

- 1) samale isikule kuulub vähemalt 50% iga ühe maksukohustuslasena registreeritava aktsiaseltsi aktsiatest või osa-, täis- või usaldusühingu osalusest;
- 2) samale isikule kuulub vähemalt 50% iga ühe maksukohustuslasena registreeritava aktsiaseltsi aktsiatega või osühingu osadega või täis- või usaldusühingu sissemaksetega määratud häälttest.

Registreerimisavaldus esitatakse registreeritavatest suurima aastakäibega ettevõtja piirkondlikule maksu- ja tollikeskusele. Kui mõni registreeritavatest isikutest ei ole veel maksukohustuslane, registreeritakse ta kõigepealt eraldi maksukohustuslasena.

Detailsemalt on ühe maksukohustuslasena registreerimise põhimõtted ja kord kirjas käibemaksuseaduse §-s 26 ja rahandusministri 7. aprilli 2004.a määruses nr 71.

2.7 Piiratud maksukohustuslane

Kuuenda direktiivi artikli 21 kohaselt võivad liikmesriigid juhul, kui maksustatava tehingu teeb välisriigi maksukohustuslane, võtta vastu korra, mille kohaselt on välisriigi maksukohustuslase asemel kohustatud maksu tasuma isik, kellele maksustatav tehing tehakse. Eestis on selline kord kehtestatud ja toodud sellega seoses käibemaksuseadusesse piiratud maksukohustuslase mõiste, mida kuuendas direktiivis ei ole. Administratiivselt on selline lähenemine kindlasti lihtsam, kuid ei vasta päris täpselt kuuenda direktiivi käsitlusele, kus sellist mõistet nagu piiratud maksukohustuslane ei ole.

Piiratud maksukohustuslase mõiste annab käibemaksuseaduse § 3 lõige 2 – piiratud kohustustega käibemaksukohustuslane (seaduse edaspidises tekstis lihtsalt piiratud maksukohustuslane) on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Seega on ka piiratud maksukohustuslase mõiste otseselt seotud registreerimiskohustusega.

Piiratud maksukohustuslasena on end kohustatud registreerima järgmine isik, kes ei ole ei tavakorras registreeritud maksukohustuslane ega ka ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik:

- 1) isik, kes saab Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi ettevõtjalt niinimetatud immateriaalseid teenuseid (kuid mitte liikmesriikidevahelise kaubaveoga seotud veoteenuseid);
- 2) isik, kes soetab teistest liikmesriikidest nende riikide maksukohustuslastelt kaupu rohkem kui 160 000 krooni eest aastas (kui selliseid kaupu soetab Eestis välisriigi isik, tekib temal registreerimise kohustus esimese sellise kauba soetamise päevast).

(Mis on immateriaalsed teenused, sellest 4. peatükis.)

Tulenevalt eeltoodust võib Eesti isik olla piiratud maksukohustuslane ainult teenuste osas, kui ta kaupu teistest liikmesriikidest ei soeta või soetab vähem kui 160 000 krooni eest aastas.

Samas on võimalik muutuda piiratud maksukohustuslaseks juba enne registreerimiskohustuse tekkimist vabatahtliku registreerimise kaudu.

Piiratud maksukohustuslased reeglina ei ole ettevõtjad, vaid enamasti on tegemist mittetulundusühingute ning riigi-, valla- ja linnaasutustega, kellel majandustegevust ei ole ja seega puudub võimalus registreeruda tavakorras maksukohustuslasena. Ettevõtja võib muutuda piiratud maksukohustuslaseks juhul, kui kogu tema realisatsioon on maksuvaba ja teda ei saa seetõttu tavakorras maksukohustuslasena registreerida. Loomulikult võib piiratud maksukohustuslasena registreeruda ka väikettevõtja, kellel ei ole kohustust esitada avaldus enda maksukohustuslasena registreerimiseks tavakorras, kuid seda ei saa pidada eriti mõistlikuks tavalise maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase õiguste erinevust silmas pidades.

2.8 Maksukohustuslase kohustuste lõppemine

Kui Eesti residendi ettevõtlus või mitteresidendi ettevõtlus Eestis on lõpetatud, lõppevad ka tema kohustused maksukohustuslasena: kui isik enam ei teosta majandustegevust, ei saa ta järelkult enam olla ka maksukohustuslane ei Eesti käibemaksuseaduse ega kuuenda direktiivi tähenduses. Protseduuriliselt on Eestis siin jällegi aluseks registrikanded: äriseadustiku § 2 lõike 3 kohaselt lõpeb äriühingu õigusvõime äriregistrist kustutamisega, analoogiliselt on muu isiku tegevus lõppenud tema kustutamisega vastavast registrist.

Lisaks sellele võivad Eestis maksukohustuslase kohustused lõppeda ka piirkondliku maksu- ja tollikeskuse algatusel: piirkondlikul maksu- ja tollikeskusel on õigus ise isik registrist kustutada, kui ta ei ole kuue järjestikuse kuu eest käibedeklaratsioone esitanud, sest sel juhul on põhjust arvata, et isiku majandustegevus on tegelikult lõppenud. Seetõttu on kõigil maksukohustuslastel vägagi soovitatav mitte unustada oma kohustust igakuiselt maksukeskusele käibedeklaratsioone esitada, sest muidu võib ettevõtja ühel heal päeval avastada, et ta ei olegi enam käibemaksukohustuslane. Samuti võib piirkondlik maksu- ja tollikeskus kustutada käibemaksukohustuslaste registrist isiku, kes enam ettevõtlusega ei tegele, kuigi ta on äriregistris endiselt arvel ja esitab ka ilusasti nullidega käibedeklaratsioone (sel juhul muidugi antakse isikule enne registrist kustutamist võimalus tõestada, et tal ikkagi on veel mingi majandustegevus).

Ka isik ise (nii Eesti resident kui Eestis ettevõtlusega tegelev mitteresident) saab Eestis oma piirkondlikult maksu- ja tollikeskusest taotleda enda maksukohustuslaste registrist kustutamist, kui tema realisatsioon on väga väike ja ta ei näe põhjust enam maksukohustuslane olla. (Registrist kustutamise tingimustest räägime lähemalt 8. peatükis.)

KORDAMISKÜSIMUSED

1. Käibemaksudokumentide mõiste Eesti käibemaksuseaduses.
2. Mille poolst erineb käibemaksudokumentide mõiste Eesti seaduses kuuenda direktiivi käsitlusest?
3. Mis on Eesti käibemaksuseaduse kohaselt ettevõtlus?
4. Millal tekib mittetulundusühingul ja sihtasutusel ettevõtlus?
5. Millistel juhtudel käsitletakse maksudokumentidena riigi-, valla- või linnaasutust?
6. Millistel juhtudel muutub mitteresident Eestis käibemaksudokumentideks?
7. Kes on piiratud maksudokumentidlane?
8. Millal lõppevad käibemaksudokumentide kohustused?

3 KAUPADE KÄIVE

3.1 Kauba käibe mõiste

Lähtudes käibemaksuseaduse § 4 lõikest 1 on kauba käive:

- 1) kauba võõrandamine ettevõtluse käigus;
- 2) kauba omatarve;
- 3) kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks.

Jättes praegu kõrvale kauba toimetamise teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks (rahvusvahelisi tehinguid käsitleme teisel semestril), tuleb kaupade käibe olemuse mõistmiseks teada veel kolme mõistet: mis on kaup, mis on võõrandamine ja mis on omatarve.

3.1.1 Kauba mõiste

Kauba mõiste on käibemaksuseaduse § 2 lõike 3 punktis 1 – kaup on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kõik ettevõtluse korras osutatavad hüved, mis ei ole käsitatavad kaupadena, on teenused. (Teenuste käibest räägime 4. peatükis.)

Mis on asi, selle saab teada tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 49 lõikest 1 – asi on kehaline ese. Seega on asjad kõik need, mida saab piltlikult öeldes käega katsuda.

Asjad jagunevad kinnis- ja vallasasjadeks. Kinnisasi on tsiviilseadustiku üldosa seaduse kohaselt maatükk koos selle oluliste osadega (ehitised, kasvav mets vms, mis on selle maatükiga püsivalt ühendatud), kõik muud on vallasasjad.

Käibemaksuseaduses on kinnisasja mõiste mõnevõrra laiem. Käibemaksuseaduse tähenduses on kinnisasjad lisaks tsiviilseadustiku üldosa seaduses nimetatule:

- 1) hoonestusõigus ja tehnovõrk või -rajatis;
- 2) ehitis kui vallasasi (see tähendab, selline ehitis, mis ei ole veel kinnistusraamatusse kantud).
Seejuures tuleb aga arvestada, et pooleliolev ehitis ei ole veel ehitis ehitusseaduse tähenduses ja seega ei käsitata seda ka kinnisasjana;

3) korteriomand ning korterihoonestusõigus.

Loomade all tuleb silmas pidada mitte loomi selle sõna kitsamas tähenduses, vaid kogu elusloodust – linde, kalu, roomajaid jne.

Kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja on käibemaksuseaduses samuti kaup (vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja müük loetakse teenuse osutamiseks).

Kuues direktiiv kaupadele mingit pikka definitsiooni ei anna, nimetades kaupu lihtsalt materiaalseks varaks. Gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia loetakse ka kuuenda direktiivi kohaselt materiaalseks varaks.

3.1.2 Võõrandamine

Võõrandamise mõiste leiame käibemaksuseaduse § 2 lõikest 5: võõrandamine on kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Võõrandamine on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel ning kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral.

Niisiis on võõrandamisega reeglina tegemist juhul, kus koos kauba üleandmisega läheb ka kauba omandiõigus üle teisele isikule. Kui kaup antakse teisele isikule kindlaks tähtajaks kasutada (kasutusrendile või kasutusvaldusse), jääb kauba omanikuks rendile või kasutusvaldusse andja ja seega me ei saa rääkida võõrandamisest.

Küll aga loetakse kauba võõrandamiseks selle üleandmist kapitalirendilepingu alusel, kuigi juriidiliselt läheb sel juhul kauba omandiõigus teisele isikule üle mitte kauba üleandmisel, vaid pärast viimase väljaostumakse tasumist. Seejuures loetakse kapitalirendilepinguks Eesti käibemaksuseaduse tähenduses sellist lepingut, milles on otsesõnu sätestatud kauba omandiõiguse üleminek selle lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemisel. Kui see tingimus ei ole täidetud, on tegemist kasutusrendiga ja seega teenuse osutamisega.

Samuti loetakse kauba võõrandamiseks selle üleandmist komisjonikaupade müüjale, kuigi ka sellisel juhul ei lähe kauba omandiõigus sel hetkel veel järgmisele isikule üle. Vastuolu kuuenda

direktiiviga siin siiski ei ole, sest kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 4 punktid b ja c lubavad ka selliseid tehinguid kauba käibena käsitada.

Kauba võõrandamine on ka paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamine, see tähendab, kogu tehingut vaadeldakse sel juhul kauba võõrandamisena, mitte kombinatsioonina kauba võõrandamisest ja teenuse osutamisest. (Pikemalt paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamisest teise semestri loengukonspektis.)

Kauba võõrandamine on ka mitme erineva kauba müümine ühe komplektina. Siin võib mõnel juhul kerkida üles küsimus, kuidas sellist komplekti maksustada, sest komplektina müüdavate kaupade maksumäärad võivad olla erinevad. (Sellest mõne näite varal pikemalt 5. peatükis.)

Mõnel juhul sõltub sõlmitud lepingust, kas tegemist on kauba võõrandamise või teenuse osutamisega. Nii näiteks ehitiste puhul võib müüa tellijale valmis ehitise, mis on kauba võõrandamine, või osutada ehitusteenuseid. Ka raamatu puhul on trükikojal põhimõtteliselt valikuvõimalus, kas müüa valmis raamat kui kaup või osutada trükiteenust. Mõlemad näited on huvitavad ka selle poolest, et maksustamine võib olla erinev: uue ehitise võõrandamine, kui ehitisluba on saadud enne 1. maid 2004, on maksuvaba, ehitusteenuse osutamine aga maksustatakse 18%-lise käibemaksuga; raamat maksustatakse 5%-lise käibemaksuga, trükiteenused aga 18%-lise käibemaksuga. Seetõttu on need näited üsnagi elulised.

Raamatute puhul on maksumaksjatele palju küsimusi tekitanud ka see, mida üldse raamatuna käsitada, sest käibemaksuseadus enam raamatu mõistet ei anna. Seetõttu tuleb nüüd lähtuda raamatu niiöelda tavatähendusest: raamat on trükitud või käsikirjaline kaante vahele köidetud iseseisev mitteperioodiline väljaanne. Raamatutele väljastatakse unikaalne ISBN (raamatu rahvusvaheline standardnumber). ISBNi ei saa näiteks märkmikud, päevikud, värvimisraamatud, ürituste kavad. Raamat annab edasi selle autori või koostaja sõnumit, st lugeja ei täienda raamatut omalt poolt (vastupidiselt näiteks ristsõnamõistatuste kogumikele, värvimisraamatutele, õpilaspäevikutele, töövihikutele jms).

Tähelepanuväärne on siinkohal Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas nr C-231/94 (Faaborg-Linien A/S Flensburgi Rahandusameti vastu). Selle kohtuasja puhul oli küsimus selles, kas laeval asuva restorani käivet tuleb käsitada kaupade võõrandamise või teenuste osutamisenä. Kohus asus seisukohale, et kuigi restoranide käive põhimõtteliselt sisaldab ka toiduainete võõrandamist kliendile, on kuuenda direktiivi mõistes siiski tegemist teenuste osutamisega, kuna rõhuasetus restoranide käibe puhul on teenindamisel.

Kuues direktiiv otseselt võõrandamist ei defineeri, küll on kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 antud kauba käibe definitsioon, mis on üsnagi lakooniline: kauba käive on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Konkreetsem sisu on sellele antud Euroopa Kohtu otsustega ja näiteks kohtuasja nr C-320/88 (Hollandi rahanduse riigisekretär Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV vastu) puhul märkis kohus, et vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek ei ole ilmingimata seotud juriidilise omandiõiguse üleminekul ja kui tehing, millega vara omanikuna käsutamise õigus üle antakse, toimub enne juriidilise omandiõiguse üleminekut, on kauba käive toimunud juba selle esimese tehinguga.

Oluline on jällegi toonitada, et kauba võõrandamine on käive vaid siis, kui see on seotud ettevõtlusega. Kui tavaline füüsiline isik müüb kellelegi mingi endale kuuluva asja, on see samuti kauba võõrandamine, kuid mitte ettevõtluse käigus ja pole seega käive.

Samuti ei saa rääkida kauba käibest juhul, kui kaupa tegelikult edasi ei müüda, vaid esitatakse üksnes edasi kauba kohta esitatud arve. Näiteks kui korteriühistu esitab oma liikmetele edasi arved elektri- ja soojusenergia jm kommunaalkulude kohta, ei ole tegemist korteriühistu käibega, vaid kulude katmise nõude esitamisega.

Käivet ei tekita ka kahjutasunõude esitamine või viivise või leppetrahvi sissenõudmine lepingus ettenähtust hilisema maksmise või muu lepingu rikkumise eest, sest mingit uut või täiendavat kaupa selle summa eest ostjale ei võõrandata (nagu ka ei osutata talle mingit teenust).

3.1.3 Omatarve

Ka kauba omatarve on käive, seega tuleb vaadata, mis see on. Käibemaksuseaduse § 2 lõikest 6 lähtudes on kauba omatarve kauba andmine maksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele. Siin on seejuures veel üks tingimus: kauba omatarbega on tegemist siis, kui maksukohustuslane on vastava kauba sisendkäibemaksu oma käibemaksust maha arvanud. Kuuendas direktiivis on sama põhimõtte kirjas artikli 5 lõikes 6.

(Mahaarvamistest räägime 7. peatükis.)

Kuna nimetatud juhul läheb kauba omandiõigus sisuliselt üle firmalt üksikisikule, on mõistetav, miks ka omatarvet käibena vaadeldakse (sisuliselt toimub samuti võõrandamine). Kui aga on ette teada, et kaupa hakatakse kasutama ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel ja selle ostmisel sisendkäibemaksu maha ei arvata, pole ka põhjust seda käibeks lugeda ja maksustada.

Näide. Äriühing soetas arvuti hinnaga 59 000 krooni (50 000 krooni + 9000 krooni käibemaksu) ja andis selle ühele juhatuse liikmele tasuta üle isiklikuks kasutamiseks.

Kui arvuti sisendkäibemaks arvati maha, tekib arvuti üleandmisest juhatuse liikmele käive. Käibedeklaratsioonis kajastatakse sel juhul lahtris 1 50 000 krooni (omatarbe puhul on maksustatavaks väärtuseks kauba soetusmaksumus), lahtris 4 9000 krooni (18% lahtri 1 summast) ja lahtris 5 samuti 9000 krooni (mahaarvatud sisendkäibemaks).

Kui sisendkäibemaksu arvuti soetamisel maha ei arvatud, siis käivet ei teki ja käibedeklaratsioonis ei tule midagi näidata.

(Kuna valdavas osas on omatarbe puhul siiski tegemist teenuste käibega, tuleb omatarbest pikemalt juttu 4. peatükis.)

3.2 Kauba käibeks mitteleotavad tehingud

On rida tehinguid, mille puhul küll toimub kauba omandiõiguse üleminek, kuid mida erandina siiski käibeks ei loeta. Käibemaksuseaduses on see loetelu § 4 lõikes 2 ja sisaldab järgmisi tehinguid:

- 1) ettevõtte või selle osa üleandmine uuele omanikule, kui uus omanik kasutab ettevõtet või selle osa üksnes maksustatava käibe teostamiseks;
- 2) riigi-, valla- või linnavara erastamine;
- 3) äriühingute, mittetulundusühingute või sihtasutuste ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise käigus vara üleandmine teisele äriühingule, mittetulundusühingule või sihtasutusele;
- 4) ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavaheline tehing, kui tehingu tulemusena kauba saanud isik kasutab selle täielikult oma maksustatava käibe teostamiseks;
- 5) ettevõtluse huvides kauba tasuta üleandmine mittemüüdava kaubanäidisena või kauba, mille maksustatav väärtus ei ületa 150 krooni, üleandmine reklaami eesmärgil.

Selle loetelu koostamisel on ilmselt aluseks võetud kuuenda direktiivi artiklis 2 toodud põhimõte: käibemaksu objektiks on kaupade võõrandamine tasu eest. Kui midagi antakse üle raha või teist kaupa või teenust vastu saamata, siis reeglina ei ole selline tehing käibemaksu objektiks. Samas kaupade vahetamise puhul on tegemist käibega ja käibemaksu objektiks oleva tehinguga.

Loetelu punkt 1 tugineb kuuenda direktiivi artikli 5 lõikele 8, mille kohaselt võivad liikmesriigid mitte käsitada kauba käibena kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmist, lugedes seejuures saajat üleandja õigusjärglaseks. (Varasemates käibemaksuseadustes ei loetud käibeks ka ühe üksiku asja üleandmist mitterahalise sissemaksena, nüüd ei teki käivet ainult kogu ettevõtte või selle osa üleandmisest eespool nimetatud tingimustel.) Punkt 5 tugineb kuuenda direktiivi artikli 5 lõikele 6, millest lähtudes ei ole käibemaksu objektiks näidiste jagamine ning väikese väärtusega kingituste tegemine maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil. Eestis, nagu seaduse tekstist selgub, on sellise väikese väärtuse ülempiiriks kehtestatud 150 krooni.

Viimatinimetatud sättega seoses on küsitud, mida tähendab “mittemüüdav kaubanäidis”. See tähendab, et kaubanäidis peab olema muudetud lõplikult kasutamiskõlbmatuks kas rebimisega, augustamisega, kustutamatu märgistusega või mis tahes muul viisil, mis näidist ei hävita. Kui kaubanäidis on kasutamiskõlblik ja sellel on mingisugunegi väärtus, millega on näidist võimalik müüa, loetakse Eesti käibemaksuseaduse kohaselt selle teisele isikule üleandmine käibeks.

Ülesanne. Äriühing annab oma äripartnerile tasuta kaks äriühingu logoga pastapliiatsit, millest kummagi maksustatav väärtus on 100 krooni. Kas äriühingul tekib selle tehingu tulemusel käive?

Ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavaheliste tehingute mittemaksustamine oli jutuks juba 2. peatükis. Siinkohal aga tuleb toonitada käibemaksuseaduses sätestatud piiravat tingimust: neid omavahelisi tehinguid ei loeta käibeks vaid juhul, kui kauba või teenuse saaja kasutab vastavat kaupa või teenust oma maksustatava käibe teostamisel.

Näide. Äriühing müüb teisele sama maksukohustuslasena registreeritud äriühingule mööblit kokku 100 000 krooni eest (ilma käibemaksuta müügihinnas). Teine äriühing kasutab seda mööblit kahe kontoriruumina kasutatava ruumi sisustamiseks. Neist üht kasutab ta ise seoses oma maksustatava käibega, teise ruumi aga rendib välja maksuvabalt. Mõlema ruumi sisustamiseks kasutatakse mööblit 50 000 krooni eest.

Müüja peab seega tegema kaks eraldi arvet, sest väljarenditava ruumi tarbeks soetatud mööbli võõrandamise osas tekib tal käive. Väljarenditava ruumi sisustamiseks võõrandatud mööbli müügihinnale peab müüja lisama käibemaksu 9000 krooni, näitama käibemaksuta müügihinna 50 000 krooni käibedeklaratsiooni lahtris 1 ja käibemaksu 9000 krooni lahtris 4. Ülejäänud mööbli võõrandamise osas käivet ei teki ja seda käibedeklaratsioonis ei näidata.

3.3 Kauba käibe tekkimise koht

Kuna Eestis kuulub maksustamisele ainult selline kaubakäive, mille käibe tekkimise kohaks on Eesti, on käibe tekkimise koha määramine maksustamise seisukohast väga oluline.

Käibemaksuseaduses on juhtumid, mille puhul on kauba käibe tekkimise koht Eesti, nimetatud § 9 lõikes 1. Need on järgmised:

- 1) kaup toimetatakse saajale või tehakse talle muul viisil kättesaadavaks Eestis, eksporditakse Eestist või teostatakse Eestist kauba ühendusesisest käivet või kaugmüüki;
- 2) Eestis maksukohustuslasena registreeritud teise liikmesriigi ettevõtja teostab kaugmüüki Eesti isikule, kes ei ole maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane;
- 3) teise liikmesriigi ettevõtja võõrandatava kauba paigaldab või paneb Eestis kokku võõrandaja või see pannakse Eestis kokku tema eest;
- 4) kaup, sealhulgas pardal tarbitav ja kaasamüüdav kaup, võõrandatakse vee- või õhusõiduki pardal, mis väljub rahvusvahelisele reisile Eestist;
- 5) Eestis asuvale Eesti maksukohustuslasest edasimüüjale võõrandatakse võrgu kaudu maagaasi või elektrienergiat;
- 6) võrgu kaudu edastatav maagaas või elektrienergia võõrandatakse kauba soetajale, kes kasutab seda kaupa Eestis.

Seega selliste tehingute puhul, kus kaupa Eestist välja ei veeta, kauba transportimist ei toimu või Eestis asuva kauba vedu on isegi füüsiliselt võimatu (Eestis asuva kinnisasja puhul), on käibe tekkimise koht alati Eesti.

Kuuendas direktiivis on kauba käibe tekkimise koha määratlus oluliselt põhjalikum, seejuures eristatakse transporditavaid ja mittetransporditavaid kaupu, mida Eesti käibemaksuseadus ei tee. Kuuenda direktiivi artikli 8 kohaselt on kauba käibe tekkimise koht:

- a) kauba puhul, mille on lähetanud või vedanud võõrandaja või soetaja või kolmas isik:

koht, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale; võõrandaja poolt või nimel kauba paigaldamise või kokkupaneku korral, millega kaasneb või ei kaasne katsetamine, loetakse käibe kohaks koht, kus kaup paigaldatakse või kokku pannakse; kui paigaldamist või kokkupanekut teostatakse liikmesriigis, mis ei ole võõrandaja asukohariik,

võtab liikmesriik, mille territooriumil paigaldamist või kokkupanekut teostatakse, kõik vajalikud meetmed topeltmaksustamise vältimiseks nimetatud riigis;

b) kauba puhul, mida ei lähetata ega veeta:

kauba asukoht võõrandamise ajal;

c) laevadel, õhusõidukites või rongides sellise veo ajal võrandatava kauba puhul, mille lähte- ja sihtkoht asuvad ühenduse territooriumil:

reisijate veo lähtepunktis;

d) maagaasi jaotusvõrgu kaudu gaasi võõrandamise puhul või elektri võõrandamise puhul maksukohustuslikule vahendajale:

maksukohustusliku vahendaja tegevuskoht või kauba võõrandamise püsiasukoht või sellise tegevuskoha või püsiasukoha puudumisel koht, kus on võõrandaja alaline või tavaline asukoht;

e) maagaasi jaotusvõrgu kaudu gaasi võõrandamise puhul või elektri võõrandamise puhul, kui sellist võõrandamist ei reguleerita punktiga d:

koht, kus tarbija kaupa kasutab ja tarbib. Kui see tarbija ei tarbi tegelikult kõike või osa sellest kaubast, loetakse tarbimata kaup kasutatuks ja tarbituks kohas, kus on tarbija tegevuskoht või püsiasukoht, mille jaoks kaup võõrandati. Sellise tegevuskoha või püsiasukoha puudumisel loetakse kauba kasutamise ja tarbimise kohaks tarbija alaline või tavaline asukoht.

Eesti käibemaksuseaduse suhteliselt lakooniline sõnastus ei tohiks siiski kauba käibe tekkimise koha määramisel probleeme tekitada, sest kõik oluline on ka Eesti seaduses kirjas.

3.4 Kauba käibe tekkimise aeg

3.4.1 Kauba võõrandamine

Kui on tegemist tavalise Eesti-sisese võõrandamistehinguga, on kauba käive vastavalt käibemaksuseaduse § 11 lõike 1 punktidele 1 ja 2 tekkinud päeval, mil esimesena tehti üks alljärgnevaist toiminguid:

1) kauba ostjale lähetamine või kättesaadavaks tegemine;

2) kauba eest osalise või täieliku makse laekumine.

Erinevalt Eesti varasematest käibemaksuseadustest ei määra arve väljastamise aeg, kui see on kauba lähetamisest ja kauba eest makse laekumisest varasem, sellise tehingu puhul enam käibe tekkimise aega. Kui enne 1. maid 2004 toimunud tehingute puhul oli kauba võõrandajal käive tekkinud juba kauba eest arve väljastamisel, kui kauba lähetamine või ostjale kättesaadavaks tegemine ja kauba eest maksmine toimusid sellest hiljem, siis nüüd sel hetkel veel käivet ei teki. Arve väljastamise aeg on oluline ühendusesisese käibe puhul, kuid sellest teisel semestril, kui käsitleme rahvusvahelisi tehinguid.

Selle muudatuse tingis ilmselt kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 sõnastus, mille kohaselt on käibemaksu tasumise kohustuse tekkimise momendiks reeglina kas kauba ostjale kättetoimetamine või selle eest ettemaksu saamine. Samas ei välista kuues direktiiv võimalust käsitada teatud tehingute või teatud liiki maksukohustuslaste puhul käibemaksu tasumise kohustuse tekkimise päevana ka arve väljastamise päeva või siis üht järgmisest kahest päevast:

1) kauba eest makse täieliku laekumise päev;

2) kui arvet üldse ei väljastata või väljastatakse seaduses sätestatust hiljem – päev, mil on möödunud kindlaksmääratud ajavahemik alates kauba kättetoimetamise päevast.

Eestis on erisusi käibe tekkimise aja määramise üldisest korrast kasutatud ainult kassapõhist käibemaksuarvestust kasutavate FIE-de puhul (nende eriskeemist edaspidi).

Ülesanne. Kaup hinnaga 10 000 krooni (pluss käibemaks 1800 krooni) lähetati ostjale 1. märtsil 2005. Arve selle kohta esitati päev varem, 28. veebruaril. Kauba eest maksab ostja 1. aprillil. Millisel kuupäeval on käive tekkinud?

3.4.1.1 Kapitalirent

Nagu juba öeldud, on kauba võõrandamine ka kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral, seega kauba üleandmine kapitalirendilepingu alusel. See vastab ka kuuenda direktiivi käsitlusele, mille artikli 5 lõike 4 punkti b kohaselt käsitatakse kauba käibena ka kauba tegelikku

üleandmist vastavalt kapitalirendilepingule, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb kauba omandiõigus ostjale üle viimase osamakse tasumisega.

1. mail 2004 jõustunud käibemaksuseaduses käsitataksegi kapitalirenditehingut sarnaselt mis tahes muu võõrandamistinguga: käive on kogu ulatuses tekkinud kauba üleandmisel saajale (kui ei tehta ettemakset). Seega tekib kapitalirenditehingu puhul müüjal käibemaksu tasumise kohustus kogu tehingu väärtuselt enne kauba omandiõiguse üleminekut ostjale. Ka kuuendas direktiivis ei ole selles osas mingit erandit.

Eesti võttis seega 1. maist 2004 üle kuuenda direktiivi käsitluse, kuidas määrata käibe tekkimise aega kapitalirenditehingu puhul. Eesti varasemas käibemaksuseaduses see aga nii ei olnud, vaid kapitalirenti maksustati sarnaselt kasutusrendiga: vastavalt kuni 30. aprillini 2004 kehtinud käibemaksuseaduse § 8 lõikele 3 loeti kapitalirendi puhul kauba ostjale kättetoimetamise päevaks selle maksustamisperioodi viimane päev, mil lõppes ajavahemik, mille kohta arve esitati või mille eest oli kokku lepitud tasu maksmine.

Kuna 1. maist 2004 mindi kapitalirendi puhul üle põhimõtteliselt teistsugusele käibe tekkimise aja arvestamisele, tuli seadusse kirjutada üleminekusäte selle kohta, kuidas arvestada käibe tekkimise aega nende kapitalirenditehingute puhul, kus viimane väljaostumakse ei ole veel tasutud ja juriidiline omandiõigus pole seega ostjale üle läinud. Käibemaksuseaduse § 46 lõike 7 kohaselt arvestatakse juhul, kui kapitalirendileping on sõlmitud enne 1. maid 2004 ja ka kaup on saajale enne seda kuupäeva kätte toimetatud, sellise tehingu käibe tekkimise aega kuni 30. aprillini 2004 kehtinud seaduse sätete kohaselt (seega osade kaupa vastavalt väljaostumaksetele).

3.4.1.2 Regulaarselt võõrandatavad kaubad

Kui samale ostjale müüakse kaupu regulaarselt pikema aja jooksul, loetakse vastavalt käibemaksuseaduse § 11 lõikele 4 kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise ajaks maksustamisperiood, mil lõpeb ajavahemik, mille kohta arve esitatakse või mille kestel saadud kaupade eest tasumine on kokku lepitud. Seega on käibe tekkimise ajaks sellise perioodi viimane päev (välja arvatud ettemaksu puhul).

Näide. Leivatehas müüb restoranile leiba 500 krooni eest päevas (käibemaksuta müügihinnas). On kokku lepitud, et leivatehas esitab restoranile arve kord kahe kuu jooksul. 2005. aasta esimene arve esitati 3. märtsil jaanuari ja veebruari käibe kohta kogusummas 29 500 krooni + käibemaks 5310 krooni. Seega on leivatehase käive tekkinud 28. veebruaril ning veebruari deklaratsiooni lahtris 1 kajastatakse kahe kuu käibe maksustatav väärtus 29 500 krooni ja lahtris 4 käibemaks 5310 krooni.

3.4.2 Kauba omatarve

Kauba omatarbe puhul käibe tekkimise aja üldreegel ei kehti, vaid käibe tekkimise ajaks on vastavalt käibemaksuseaduse § 11 lõike 1 punktile 3 päev, mil kaup maksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele üle anti.

3.4.3 Käibe tekkimise aja arvestus osalise maksmise korral

Kuna ka osalise ettemakse laekumisel on seaduse kohaselt käive tekkinud, nõuab niisugune olukord eriregulatsiooni. Vastavalt käibemaksuseaduse § 11 lõikele 3 on käive sel juhul tekkinud makstud osa ulatuses. Kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise või selle eest täies ulatuses maksmise (kui ülejäänud makse tehakse enne kauba kättesaamist) päev on sel juhul käibe tekkimise päevaks ülejäänud osas.

Näide. Kauba hind on 10 000 krooni pluss käibemaks 1800 krooni. Kaup lähetatakse ostjale 1. märtsil. On kokku lepitud, et ostja tasub kauba eest 40% ettemaksuna 28. veebruaril ja ülejäänud osa pärast kauba kättesaamist. Käibemaksu arvestamine ja deklareerimine toimub järgmiselt:

1) kuna 28. veebruaril saab müüja ettemaksu 4720 krooni ulatuses (4000 + käibemaks 720 krooni), peab ta näitama veebruari käibedeklaratsioonis kauba maksustatava väärtusena 4000 krooni ja sellelt arvatud käibemaksuna 720 krooni;

2) kuna kaup lähetatakse 1. märtsil, on nüüd käive lõplikult tekkinud ja märtsi deklaratsioonis peab müüja näitama ülejäänud osa: kauba maksustatava väärtusena 6000 krooni ja sellelt arvatud käibemaksuna 1080 krooni.

3.4.4 Käibe tekkimise aeg korduskasutuspakendi puhul

Lähtudes käibemaksuseaduse § 11 lõikes 7 sätestatust loetakse sellise korduskasutuspakendi, millele on pakendiseaduse alusel määratud tagatisraha ja mis ei ole arvatud kauba maksustatava väärtuse hulka ning mis on alkohoolse joogi või karastusjoogi tootjale või imporditud alkohoolse joogi või karastusjoogi villijale kalendriaasta jooksul tagastamata, käive alkohoolse joogi või karastusjoogi tootja või imporditud alkohoolse joogi või karastusjoogi villija jaoks tekkinuks selle kalendriaasta 31. detsembril. See tähendab, et vastavalt Eesti valitud korduskasutuspakendi maksustamise korrale tootjad ja villijad korduskasutuspakendi väärtust kauba maksustatava väärtuse hulka ei arva. Käibe suurus võrdub seejuures aasta jooksul kasutamata korduskasutuspakendite tagatisraha summaga.

3.4.5 Füüsilisest isikust ettevõtja eriskeem

Alates 1. maist 2004 on füüsilisest isikust ettevõtjatel vastavalt käibemaksuseaduse §-le 44 soovi korral võimalik pidada käibemaksuarvestust kassapõhiselt, kui nad sellest oma piirkondlikku maksu- ja tollikeskust kas maksukohustuslasena registreerimisel või hiljemalt kassapõhise käibemaksuarvestuse kasutuselevõtmise kuule eelneval kuul kirjalikult informeerivad. Kassapõhist arvestust rakendava FIE puhul on kauba käive tekkinud selle kauba eest osalise või täieliku makse laekumisel. Sellel põhimõttel on siiski kaks erandit:

- 1) kui FIE võõrandab oma ettevõtluse käigus kauba tasuta, on käibe tekkimise ajaks päev, mil kaup ostjale lähetatakse või kättesaadavaks tehakse;
- 2) kui FIE-st sõltumatul põhjusel ei ole võõrandatud kauba eest kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele järgnenud kahe maksustamisperioodi jooksul tasutud, on käibe tekkimise ajaks kolmanda maksustamisperioodi esimene päev.

Ülesanne. FIE teatas maksu- ja tollikeskusele, et hakkab kassapõhist käibemaksuarvestust pidama alates 1. märtsist. 28. veebruaril müüs ta kauba, mille eest laekus FIE-le raha 5. märtsil. Millal tekkis FIE-l selle kauba käive?

3.5 Illegaalsete tehingute maksustamine

Tulenevalt maksukorralduse seaduse § 83 lõikest 1 maksustatakse seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut võrdväärset õiguspärase tehinguga. Seadusvastase tegevuse tagajärjed toovad kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel. Sama paragrahvi lõike 3 kohaselt ei võeta tehingu tühisust maksustamisel arvesse, kui pooled ei tagasta tühise tehingu läbi saadut või ei taasta muul viisil tehingu tegemisele eelnenud olukorda.

Seega, lähtudes maksukorralduse seaduses sätestatust, peaks näiteks illegaalselt relvi või narkootikume müünud ettevõtja sellist tehingut samuti kauba käibena käsitama ning sellelt käibemaksu arvestama ja deklareerima (ja ostja saaks õiguse sisendkäibemaks maha arvata). Ainult juhul, kui sellise tegevusega vahele jäädakse ja müüja kas vabatahtlikult või kohtuotsuse tulemusena ostjalt saadud raha talle tagastab, pääseb ta käibemaksu arvestamise kohustusest. Teoorias on see riigi seisukohalt muidugi väga kasulik, iseküsimus on, kuidas seda sätet tegelikkuses rakendada suudetakse.

Euroopa Liidu käsitus selles osas on vastupidine: illegaalseid tehinguid käibemaksuga ei maksustata. Kuna kuuendast direktiivist seda otseselt välja ei loe, on siin oluline osa Euroopa Kohtu otsustel konkreetses kohtuasjades. Nii näiteks märkis Euroopa Kohus kohtuasjades nr C-294/82 (Senta Einberger Freiburgi Peatolliameti vastu) ja C-289/86 (Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat Hollandi käibemaksuinspektori vastu) tehtud otsustes, et narkootikumide, mis juba oma iseloomult on illegaalsed kaubad, importimisel tollis käibemaksu maksta ei tule, sest neid kaupu ei ole võimalik Euroopa Liidus legaalsel teel turustada. Samas nn Salumetsa kohtuasjas (C-455/98, Soome tollivalitsus Kaupo Salumetsa ja teiste vastu) leidis Euroopa Kohus, et ka salakaubana Euroopa Liitu imporditud alkohol tuleb käibemaksuga maksustada, sest alkohol ei ole oma iseloomult illegaalne kaup ja illegaalselt imporditud alkohol võib pakkuda Euroopa Liidu turul konkurentsi legaalsele alkoholile.

KORDAMISKÜSIMUSED

1. Mis on Eesti käibemaksuseaduse kohaselt kauba käive?
2. Mis on kaup?
3. Mida mõistetakse võõrandamise all?
4. Mis on kauba omatarve?
5. Milliseid tehinguid ei loeta kauba käibeks?
6. Milliste tehingute puhul on kauba käive tekkinud Eestis?
7. Millal on käibe tekkimise aeg kauba võõrandamise puhul?
8. Mille poolest erineb FIEde eriskeem äriühingute käibemaksuarvestusest?

4 TEENUSTE KÄIVE

4.1 Teenuse käibe mõiste

Teenuse käive on käibemaksuseaduse § 4 lõike 1 kohaselt:

- 1) teenuse osutamine ettevõtluse käigus;
- 2) teenuse omatarve.

Teenuse käive on ka mitme erineva teenuse üheaegne osutamine. Näiteks kauba kasutusrendile andmisel, kui lisaks renditasule saab rendileandja ka intressi ja see on lepingus eraldi välja toodud, on tegemist kahe erineva teenuse üheaegse osutamisega: kauba rendileandmise teenuse (selle teenuse hinnaks on renditasu) ja liisingutehinguga seotud finantsteenusega (selle teenuse hinnaks on intress). Seejuures tuleb arvestada, et kauba rendileandmise teenuse käive maksustatakse 18%-lise käibemaksuga, liisingutehinguga seotud finantsteenuse käive on aga reeglina maksuvaba, kuigi oma piirkondlikku maksu- ja tollikeskust eelnevalt teavitades võib ka selle teenuse maksustada. Kui lepingus intressi maksmist eraldi ei nimetata ja arve esitatakse rentnikule ainult renditasu kohta (mis sisaldab ka seda osa rentniku poolt makstavast tasust, mis mõnes teises lepingus on nimetatud intressiks), on tegemist üksnes kauba rendileandmise teenuse osutamisega ning kogu teenuse hind kuulub alati käibemaksuga maksustamisele.

Nagu sai juba öeldud 2. peatükis, selgub käibemaksuseaduse § 2 lõikes 2 sätestatud ettevõtluse mõiste ja seaduse §-s 12 sätestatud maksustatava väärtuse määramise korra koostoimes, et tasuta teenuse osutamist ei loeta ettevõtluseks: §-s 12 puudub regulatsioon, kuidas määrata tasuta osutatud teenuse maksustatavat väärtust. **Seega tasuta teenuse osutamist käibeks ei loeta.**

Seetõttu on muuhulgas ka Eestile olulised Euroopa Kohtu otsused selles osas, mida tuleb käsitada tasu eest teenuse osutamisenä kuuenda direktiivi tähenduses. Näiteks kohtuasjas nr C-102/86 (Õuna ja Pirni Arengunõukogu Ühendkuningriigi tolli- ja aktsiisivolnike vastu) otsustas Euroopa Kohus, et tehingut saab käsitada tasu eest teenuse osutamisenä vaid juhul, kui eksisteerib otsene seos osutatava teenuse ja teenuse osutajale makstava tasu vahel. Selle konkreetse juhtumi puhul pidid Inglismaa ja Wales'i õuna- ja pirnikasvatajad maksuma nimetatud nõukogule aastamaksu ja vastutasuks osutas nõukogu neile üldise iseloomuga teenuseid, mis olid seotud reklaami, müügikampaania ja toodangu kvaliteedi tõstmisega. Samas puudus otsene seos nõukogu poolt

osutatavate teenuste ja konkreetse õuna- või pirnikasvataja poolt nõukogule makstava aastamaksu suuruse vahel: aastamaks oli kehtestatud kindla summana ja sellest kaeti sisuliselt nõukogu tegevuskulud. Seetõttu leidis kohus, et Õuna ja Pirni Arengunõukogu tegevus ei ole käsitatav tasu eest teenuse osutamise kuuenda direktiivi tähenduses, seega ei ole tegemist ka käibe ega ettevõtlusega.

Nn Tolsma kohtuasjas (C-16/93, R.J. Tolsma Leeuwardeni käibemaksuinspektori vastu) otsustas Euroopa Kohus, et tänavamuusiku tegevust ei saa samuti käsitada tasu eest teenuse osutamise ning seega ka käibe ja ettevõtlusena, kuna möödakäijad ei pea tänavamuusikule tasu maksma ja kui nad ka seda teevad, määravad nad makstava tasu suuruse ise, seega puudub seos osutatava teenuse ja teenuse osutajale makstava tasu vahel. Samuti puudub teenuse osutaja ja saajate vahel leping selle teenuse osutamise kohta, st möödakäijad ei ole neile osutatavat teenust tellinud.

Analoogiliselt kaupade käibega tuleb ka teenuste käibe puhul teada, mis on teenus ja mis on teenuse omatarve.

4.1.1 Teenuse mõiste

Põhimõtteliselt on nii kuuendas direktiivis kui ka Eesti käibemaksuseaduses teenuse mõiste antud välistamise põhimõttel: teenus on kõik, mis ei ole kaup.

Täpne definitsioon Eesti käibemaksuseaduses on seaduse § 2 lõike 3 punktis 3: teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi (seda loetakse varaliseks õiguseks) võõrandamine, mis sama lõike punkti 1 kohaselt ei ole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 1 on antud sisuliselt samasugune teenuse määratlus.

Tähelepanuväärne on siinkohal Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas nr C-215/94 (Jürgen Mohr Bad Segebergi Rahandusameti vastu): piima tootmise lõpetamist, kui selle eest saadakse riigilt kompensatsiooni, ei saa sellegipoolest käsitada tasu eest majandustegevusest hoidumisena ja seega teenuse osutamise, sest riik ei saa sellest, et farmer piima tootmise lõpetab, mingit hüve.

Seega otsustamaks, kas mingi tehing on teenus või mitte, tuleb kõigepealt vastata küsimusele, kas teine isik saab tehingu tulemusena mingi hüve või mitte. Väga palju on maksumaksjad näiteks küsinud, kas nõudeõiguse loovutamine tasu eest teisele isikule on teenus või mitte. Kuna

nõudeõiguse saaja selle saamise hetkel otseselt mingit hüve ei saa, on seda seni käsitatud mittekäibena, kuid teatud vaidluse moment siin iseenesest on, sest mingil hetkel võib sellest siiski hüve tekkida (kui nõudeõiguse saaja lõpuks vastava rahasumma võlgnikult tõesti kätte saab). Samas kauba ostu-müügitehingu või mingi teenuse osutamise vahendamine või kauba müük komisjonikaupade müüja poolt on kindlasti teenused, sest nende tehingute tulemusena saab tellija otseselt hüve.

Teine problemaatiline valdkond on teise isiku huvides mingi kulutuse tegemine ja talle selle eest arve esitamine. Küllaltki levinud on näiteks niisugune olukord, kus äriühing on saatnud mõned oma töötajad koolituse eesmärgil töölähetusse ja koos nendega on käinud samal koolitusel ka ühe teise äriühingu töötaja. Esimene firma on kinni maksnud ka selle teise firma töötaja sõidukulud ja esitab nüüd teisele firmale nende kohta arve. Siin on nüüd kaks võimalikku lähenemist. Kui esimene äriühing leiab, et ta on teisele äriühingule tema töötaja sõidukulude kinnimaksimisega teenuse osutanud (see tähendab, teine firma on saanud hüve ja esimene firma osutas selle hüve oma ettevõtluse käigus), arvestab ta seda käibena ja esitab teisele äriühingule kõigile nõuetele vastava arve, lisades teiselt firmalt sissenõutavale summale ka käibemaksu. Kui esimene äriühing leiab, et ta on lihtsalt teinud teise isiku huvides kulutusi, ilma et ta oleks osutanud talle teenust käibemaksuseaduse tähenduses, esitatakse lihtsalt kulude katmise nõue ja sissenõutavale summale käibemaksu ei lisandu. (Nii selle kui teiste sarnaste näidete puhul tuleb muidugi silmas pidada, et kui esitatakse kulude katmise nõue, siis teise isiku huvides soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaksu ei saa maha arvata, sest need kulutused pole sel juhul tehtud äriühingu enda ettevõtlusega seoses.)

4.1.2 Teenuse omatarve

Teenuse omatarve on käibemaksuseaduse § 2 lõike 6 kohaselt teenuse osutamine maksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele ning teenuse ja ettevõtluses kasutatava vara hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Sarnaselt kauba omatarbega on seejuures tingimuseks, et kauba kasutamist nendel juhtudel käsitatakse omatarbena juhul, kui maksukohustuslane on vastava kauba sisendkäibemaksu oma käibemaksust maha arvanud.

Kõige levinumal juhul on selleks ettevõtluses kasutatavaks varaks äriühingule kuuluv sõiduauto, mille omatarbe maksustamine toimub eriskeemi järgi (sellest pikemalt 5. peatükis).

Oluline on siinkohal arvestada Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas nr C-193/91 (Müncheni Rahandusamet III Gerhard Mohsche vastu): sõiduauto kasutamist ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel ei saa omatarbena maksustada, kui selle sõiduauto hooldamise ja kasutamisega seotud teenuste (remonditeenused, parkimiskoha rentimine jms) sisendkäibemaksu ei ole maha arvatud, isegi kui auto enda soetamisel arvati sisendkäibemaks täielikult maha, sest vastasel korral tekib käibemaksu kumuleerumine.

Tähelepanu väärrib ka Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas nr C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG Neustadti Rahandusameti vastu): kui tööandja veab töötajaid tasuta nende kodust töökohale või kohustab üht töötajatest oma isikliku autoga teisi töötajaid töökohale vedama, sest puuduvad muud mõistlikud transpordivõimalused, ei saa seda lugeda käibeks ja ettevõtluseks kuuenda direktiivi tähenduses.

Kuna tehingu sisu poolest saab kauba töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele kasutada andmise võrdsustada vastava kauba rendile andmisega, on mõistetav sellise tehingu käsitlemine käibena juhul, kui kauba sisendkäibemaks on maha arvatud. Kui on ette teada, et kaup antakse kasutada füüsilisele isikule ja sisendkäibemaksu maha ei arvata, pole põhjust ka seda tehingut teenuse omatarbena käsitada.

Ka kuuendas direktiivis on teenuse omatarbe käsitus samasugune (artikli 6 lõikes 2).

4.2 Teenuse käibeks mitteloetavad tehingud

Tehingud, mida küll oma olemuselt saaks nimetada teenuse osutamiseks, kuid mida erandina siiski käibeks ei loeta, on käibemaksuseaduse § 4 lõike 2 kohaselt järgmised:

- 1) riigivara tasuta kasutusse andmine;
- 2) ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavaheline tehing, kui tehingu tulemusena teenuse saanud isik kasutab selle täielikult oma maksustatava käibe teostamiseks;
- 3) kauba vahetamise või remontimise teenuse osutamine garantiitähata jooksul kauba ühendusevälise riigi tootjale või ühendusevälise riigi müüjale.

Riigivara tasuta kasutusse andmise puhul on ilmselt lähtunud juba eespool nimetatud põhimõttest, et käibemaksu objektiks on teenuste osutamine tasu eest. Ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavaheliste tehingute mittemaksustamisest rääkisime 2. peatükis.

Keerulisem on lugu garantiiremondi või garantiitähtaja jooksul kauba vahetamisega. On maksuteoreetikuid, kelle arvates ei peaks selline tehing ühelgi juhul käibe olema, kuna garantiitähtaja jooksul kauba remontimist või vahetamist ei saa pidada ettevõtluse käigus tehtud iseseisvaks tehinguks. Eestis peetakse seda siiski teenuse osutamiseks, millele viitab ka erandina käibeks mitteloetavate tehingute loetelu nii kehtivas kui eelmises käibemaksuseaduses. Kuuendast direktiivist sellise tehingu käibena käsitamise või mittekäsitamise kohta sõnaselget juhust ei leia.

Võrreldes varasema käibemaksuseadusega on muutunud isikute ring, kellele osutatavat garantiiremonditeenust või garantiitähtaja jooksul kauba vahetamise teenust ei loeta käibeks: kuni 30. aprillini 2004 kehtinud käibemaksuseaduses ei loetud sellist tehingut käibeks juhul, kui see osutati kauba mitteresidendist tootjale või mitteresidendist müüjale, 1. mail 2004 jõustunud käibemaksuseaduse kohaselt aga vaid juhul, kui vastava kauba tootja või müüja on ühendusevälise riigi isik.

4.3 Teenuse käibe tekkimise koht

Teenuse käibe tekkimise koht on sätestatud käibemaksuseaduse §-s 10. Võrreldes kauba käibe tekkimise koha määramisega on teenuse käibe tekkimise koha määramine oluliselt keerulisem, seda küll enamasti rahvusvaheliste tehingute puhul. Kui teenuse osutab üks Eesti maksukohustuslane teisele Eesti maksukohustuslasele ja teenus ka osutatakse Eesti territooriumil, on teenuse käibe tekkimise koht alati Eesti.

4.3.1 Teenused, mille käibe tekkimise koht ei sõltu osapoolte residentsusest

Sõltumata tehingu osapoolte residentsusest (kas teenuse osutab Eesti maksukohustuslane teisele Eesti isikule, Eesti maksukohustuslane mitteresidendile või mitteresident Eesti maksukohustuslasele) on teenuse käibe tekkimise koht Eesti järgmiste tehingute puhul:

- 1) teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamine, hindamine või hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus (siia alla kuulub ka ehitise projekteerimine, aga ka näiteks metsalangetamisteenused – kasvav mets on vastavalt tsiviilseadustiku üldosa seadusele kinnisasja oluline osa, nagu sai juba ka öeldud 3. peatükis);
- 2) osutatakse Eestis (sealhulgas Eesti lipu all sõitval laeval) kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust, mille hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine;

3) tehakse tööd Eestis asuva vallasasjaga, välja arvatud juhul, kui vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist Eestist välja ning teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele – siis on käibe tekkimise kohaks see teine liikmesriik. Veoteenuste käibe tekkimise koht

Sõltumata teenuse osutaja residentsusest on veoteenuse käibe tekkimise kohaks Eesti järgmistel juhtudel:

- 1) Eestis osutatakse kaubaveoteenust, kaasa arvatud kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kauba või reisijate vedu (kaasa arvatud Eesti-sisene vedu, mis on liikmesriikidevahelise kaubaveo lahutamatu osa, selle korraldamine ja sellega seotud kõrvalteenused, kui neid teenuseid osutatakse Eesti maksukohustuslasele);
- 2) kauba Eestist teise liikmesriiki veo teenust, sellise kaubaveo korraldamise teenust või sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenuseid osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud;
- 3) kauba ühest liikmesriigist teise veo teenust, kaasa arvatud kauba vedu Eestisse või Eestist, sellise kaubaveo korraldamise teenust või sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenuseid osutatakse Eesti maksukohustuslasele;
- 4) Eestis osutatakse kaubaveoga seotud kõrvalteenuseid (välja arvatud liikmesriikidevahelise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, mida osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele).

Näide. Üks Eesti käibemaksukohustuslane osutab teisele Eesti käibemaksukohustuslasele kauba Soomest Eestisse veo teenust hinnaga 50 000 krooni. Käibe tekkimise kohaks on sel juhul Eesti (teenus osutatakse Eesti maksukohustuslasele) ja kuna ka osutaja on Eesti maksukohustuslane, lisab ta teenuse hinnale 18%-lise käibemaksu 9000 krooni ning deklareerib teenuse maksustatava väärtuse 50 000 krooni käibedeklaratsiooni lahtris 1 ja käibemaksu 9000 krooni lahtris 4 (teenuse saaja deklareerib 9000 krooni sisendkäibemaksuna lahtris 5, kui ta saab veoteenuse oma maksustatava käibe tarbeks). Kui aga Eesti maksukohustuslane osutab kauba Soomest Eestisse veo teenust sama hinnaga Eesti eraisikule, peab Eesti maksukohustuslane ennast ka Soomes käibemaksukohustuslasena registreerima ja

maksustama teenuse Soome käibemaksumääraga (22%). Eestis esitatavas käibedeklaratsioonis peab ta selle teenuse maksustatava väärtuse 50 000 krooni sellegipoolest deklareerima lahtris 3 kui käibemaksumääraga 0% maksustatava teenuse maksustatava väärtuse.

Kaubaveoga seotud kõrvalteenused on nimetatud käibemaksuseaduse § 10 lõikes 7. Nendeks teenusteks on kauba laadimine, lossimine, käitlemine ja ladustamine veo raames, samuti kindlustamine, kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamine.

4.3.2 Immateriaalsete teenuste käibe tekkimise koht

Lisaks juba nimetatud veoteenustele on teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti järgmiste mitteresidendi poolt Eesti maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele osutatavate teenuste puhul:

- 1) intellektuaalse omandi kasutada andmine või kasutamise õiguse üleandmine;
- 2) reklaamiteenus;
- 3) konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenus;
- 4) finantsteenuse, välja arvatud seifi üürile andmine, või kindlustusteenus, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus;
- 5) tööjõu kasutada andmine;
- 6) vallasasja, välja arvatud transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine;
- 7) elektroonilise side teenus, kaasa arvatud ülekandeliinide kasutamise õiguse loovutamine;
- 8) elektrooniliselt osutatav teenus;
- 9) vahendamisteenus;
- 10) töö teises liikmesriigis asuva vallasasjaga, kui vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist sellest liikmesriigist välja;

- 11) maagaasi ja elektrienergia võrguühenduse ligipääsu võimaldamine ning edastamine maagaasi ja elektrienergia võrgu kaudu ning nendega otseselt seotud teenused;
- 12) välisõhu kaitse seaduses reguleeritud kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguste ühiku võõrandamine;
- 13) tasu eest eelmistes punktides nimetatud teenusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine (välja arvatud töö teises liikmesriigis asuva vallasasjaga, kui vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist sellest liikmesriigist välja).

Samade teenuste käibe tekkimise kohaks on Eesti ka juhul, kui neid osutab Eesti maksukohustuslane teise liikmesriigi mittemaksukohustuslasele (välja arvatud töö teises liikmesriigis asuva vallasasjaga ja sellise tehingu vahendamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti). Kui selliseid teenuseid osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või ükskõik millisele ühendusevälise riigi isikule, ei ole käibe tekkimise kohaks Eesti (välja arvatud ühendusevälise riigi isikule osutatav vahendusteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käibe tekkimise koht on Eesti).

Näide. Eesti käibemaksukohustuslane osutab konsultatsiooniteenust Rootsi käibemaksukohustuslasele hinnaga 10 000 krooni. Teenuse käibe tekkimise kohaks on sel juhul Rootsi ja Eesti maksukohustuslane maksustab selle teenuse käibemaksumääraga 0% (käibedeklaratsioonis deklareeritakse selle maksustatav väärtus 10 000 krooni lahtris 3). Kui Eesti maksukohustuslane aga osutab konsultatsiooniteenust sama hinnaga Rootsi eraisikule, on käibe tekkimise kohaks Eesti ja teenus tuleb maksustada 18%-lise käibemaksuga. Käibedeklaratsioonis deklareeritakse teenuse maksustatav väärtus 10 000 krooni lahtris 1 ja sellelt arvutatud käibemaks 1800 krooni lahtris 4.

Olulise tähtsusega selliste teenuste käibe tekkimise koha määramisel on Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas nr C-438/01 (Design Concept SA Flanders Expo SA vastu). Kohus leidis, et kõiki messidel, näitustel jms üritustel osalejatele seoses nende reklaamimisega osutatavaid teenuseid tuleb alati käsitada reklaamiteenustena, seda ka juhul, kui need osutatakse reklaamitavale firmale kaudsel teel vahendaja kaudu (arve esitab tegelik teenuse osutaja vahendajale ja vahendaja omakorda reklaamitavale firmale). Kui sellise teenuse vahendaja, kes reklaamitavale firmale arve esitab, ja reklaamitav firma asuvad erinevates liikmesriikides, loetakse teenuse käibe tekkimise kohaks reklaamitava firma asukohariik.

Krediidiasutuste seaduses loetletud finantsteenustest pikemalt 6. peatükis, kui tuleb juttu maksuvabast käibest.

Kui tegemist on juba mainitud kombinatsiooniga kauba kasutusrendile andmise teenusest ja liisingutehinguga seotud finantsteenusest, on nende teenuste käibe tekkimise koht käsitletuna erinevaid juhtumeid, kui Eesti maksukohustuslane kasutab teise liikmesriigi maksukohustuslasele või üksikisikule millisele ühendusevälise riigi isikule või saab teise riigi ettevõtjalt transpordivahendi rendile andmise teenust ja sellega seotud finantsteenust. Sellisel juhul on transpordivahendi rendile andmise teenuse käibe tekkimise kohaks rendileandja asukohariik ja sellega seotud finantsteenuse käibe tekkimise kohaks teenuse saaja asukohariik. Muul juhul on mõlema teenuse käibe tekkimise kohaks teenuse saaja asukohariik.

4.3.3 Muude teenuste käibe tekkimise koht

Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti ka juhul, kui ühendusevälise riigi maksukohustuslane, kes ei ole registreeritud maksukohustuslaseks üheski liikmesriigis, osutab Eesti füüsilisele isikule isiklikuks kasutamiseks elektroonilise side või elektrooniliselt osutatavaid teenuseid.

Kui osutatakse teenust, mida ei ole nimetatud eespool üheski loetelus ega ka käibemaksuseaduse § 10 lõikes 5 nende teenuste loetelus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, või transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmise teenust, on teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti juhul, kui teenust osutatakse Eestis asuva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu. Siin on oluline erinevus võrreldes varasema käibemaksuseadusega: kuni 30. aprillini 2004 kehtinud käibemaksuseaduse kohaselt ei olnud mitteresidendile osutatud transpordivahendi rendile, üürile või kasutusvaldusse andmise teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti, alates 1. maist 2004 on aga sellise teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti sõltumata sellest, kas teenus osutatakse teisele Eesti residendile või mitteresidendile.

Tähelepanu väärib siinkohal Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas nr C-167/95 (Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. Roermondi maksuinspektori vastu). Selle kohtuotsuse kohaselt tuleb ka veterinaararsti teenuste käibe lugeda tekkinuks riigis, kus on teenuste osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, mitte teenuste tegeliku osutamise riigis või teenuse saaja asukohariigis.

Kuuendas direktiivis on teenuse käibe tekkimise koht sätestatud artiklis 9 ja Eesti käibemaksuseadus on selles artiklis sätestatuga vastavuses.

Ülesanne. Milliste alljärgnevate teenuste käibe tekkimise koht on Eesti?

1. Soome firma teeb Eesti maksukohustuslasele Eestis asuva hoone projekti.
2. Eesti maksukohustuslane osutab teisele Eesti maksukohustuslasele kauba veoteenust Soomest Rootsi.
3. Eesti maksukohustuslane osutab Soome maksukohustuslasele Eesti-sisese kaubaveo teenust, mis on liikmesriikidevahelise veo üks osa.
4. Eesti maksukohustuslane osutab Rootsis metsalangetusteenust.
5. Eesti maksukohustuslane osutab tõlketeenust: a) Soome maksukohustuslasele; b) Soome eraisikule (ei ole FIE).
6. Eesti maksukohustuslane vahendab kauba müüki Venemaalt Hiinasse.

4.4 Teenuse käibe tekkimise aeg

Teenuse käibe tekkimise aja üldreegel on analoogiline kauba käibe tekkimise aja üldreegliga ja samuti sätestatud käibemaksuseaduse § 11 lõike 1 punktides 1 ja 2 – teenuse käibe on tekkinud või teenus on saadud päeval, mil esimesena tehti üks alljärgnevaist toiminguid:

- 1) teenuse osutamine;
- 2) teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine või teenuse saamisel osaline või täielik maksmine.

Ka teenuse omatarbe puhul on käibe tekkimise aja reegel analoogiline kauba omatarbe käibe tekkimise aja reeglile ja samuti sätestatud käibemaksuseaduse § 11 lõike 1 punktis 3: teenuse omatarbe käibe tekkimise ajaks on päev, mil teenus maksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele osutati, teenus maksukohustuslase või tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel kasutati või ettevõtluses kasutatava vara hulka kuulunud kaup maksukohustuslase või tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel kasutusele võeti.

Kui samale ostjale osutatakse teenuseid regulaarselt pikema aja jooksul, rakenduvad käibe tekkimise aja määramisel samad käibemaksuseaduse § 11 lõiks 4 nimetatud põhimõtted, mida kasutatakse ka samale ostjale regulaarselt võõrandatavate kaupade käibe tekkimise aja määramisel:

teenuse osutamise ajaks loetakse maksustamisperiood, mil lõpeb ajavahemik, mille kohta arve esitatakse või mille kestel saadud teenuste eest tasumine on kokku lepitud. Seega on käibe tekkimise ajaks sellise perioodi viimane päev (välja arvatud ettemaksu puhul).

Erinevusi ei ole ka käibe tekkimise aja arvestamisel teenuse eest osalise ettemaksu saamise või osalise maksmise (saadud teenuse korral) puhul. Kuna 3. peatükis oli sellest juba pikemalt juttu, siis siinkohal enam seda teemat ei puuduta.

4.4.1 Pikaajalised teenused

Kui teenust osutatakse pikema aja jooksul kui üks maksustamisperiood, loetakse teenus lõplikult osutatuks maksustamisperioodi, mil selle teenuse osutamine lõpeb, viimasel päeval. Näiteks kui telefonikataloogis avaldatakse äriühingu kontaktandmed (mõnel juhul ka reklaam), on selline teenus lõplikult osutatud kataloogi kehtimise aasta viimasel päeval.

Näide. 2005. aasta telefonikataloogis avaldatakse äriühingu kontaktandmed ja reklaam. Teenuse osutamise päevaks on sel juhul kataloogi kehtimise viimane päev, st 2005. aasta 31. detsember. Teenuse maksustatav väärtus ja sellelt arvatud käibemaks deklareeritakse kas teenuse eest tasu laekumise kuu eest esitatavas käibedeklaratsioonis või, kui teenuse eest 2005. aasta jooksul ei tasuta, 2005. aasta detsembri eest esitatavas deklaratsioonis.

4.4.2 Sõiduautode omatarve

Spetsiaalne maksustamisskeem on kehtestatud sõiduautode omatarbe (juriidilisele isikule kuuluva sõiduauto kasutamine füüsilise isiku poolt erasõitudeks) puhul. See tingib ka käibe tekkimise aja muust omatarbest erineva käsitle: sõiduauto omatarbe käive on tekkinud igal maksustamisperioodil, mil sõiduautot erasõitudeks kasutati. (Sõiduautode maksustamisest pikemalt 5. ja 7. peatükis, kui tuleb juttu maksustatavast väärtusest ja mahaarvamistest.)

4.4.3 Füüsilisest isikust ettevõtja eriskeem

Sellest eriskeemist oli samuti põhjalikult juttu juba 3. peatükis ja ei hakka siinkohal käibe tekkimise aja määramise põhimõtteid uuesti üle kordama. Erinevalt kaupade võõrandamisest on teenuste osutamise puhul käibe tekkimise aja määramise üldisest reeglist FIE-de eriskeemi puhul ainult üks erand: kui FIE-st sõltumatul põhjusel ei ole osutatud teenuse eest teenuse osutamisele järgnenud

kahe maksustamisperioodi jooksul tasutud, on käibe tekkimise ajaks kolmanda maksustamisperioodi esimene päev.

4.5 Illegaalsete tehingute maksustamine

Nagu sai juba öeldud 3. peatükis, maksustatakse Eestis seaduse või heade kommetega vastuolus olevat tehingut võrdväärsetl õiguspärase tehinguga tulenevalt maksukorralduse seaduse § 83 lõikest 1. Teenustega seoses saaks siin näitena tuua intiimteenuste osutamise ehk prostitutsiooni: maksukorralduse seadusest lähtudes tuleks intiimteenuseid maksustada nagu iga muud tehingut. Tegelikult see põhimõte muidugi ei toimi, sest otse loomulikult ei registreeri ükski prostituut ennast füüsilisest isikust ettevõtjana ega ka käibemaksukohustuslasena, kui tema aastatulu intiimteenuste osutamisest on juba üle 250 000 krooni (kuigi maksukorralduse seaduse ja käibemaksuseaduse sätetest lähtudes peaks ta seda tegema).

Ka Euroopa Liidu illegaalsete tehingute maksustamise käsitlest oli juba põhjalikult juttu 3. peatükis. Euroopa Liidu põhimõtete kohaselt ei saa teenust käibemaksuga maksustada, kui see teenus oma olemuselt on illegalne (näiteks intiimteenused).

4.6 Kaupade ja teenuste kombineeritud käive

Kõige levinum näide tehingust, mis kujutab endast kauba ja teenuse kombineeritud käivet, on kauba kapitalirendile andmine. Sel juhul toimub samaaegselt kauba võõrandamine (ka kapitalirendilepingu alusel kauba üleandmine on käibemaksuseaduse tähenduses kauba võõrandamine, nagu oli juba juttu ka 3. peatükis) ja liisingutehinguga seotud finantsteenuse osutamine.

Sellise kombineeritud käibe puhul tuleb arvestada, et käibe tekkimise aeg on kauba ja teenuse puhul erinev: kauba käive on tekkinud kogu ulatuses kauba üleandmisel rentnikule (või sellele eelnenud kauba eest maksmisel, kui ettemaksena laekub korraga kogu summa), teenuse käive aga osade kaupa vastavalt intresside laekumisele. Kui kaup antakse kapitalirendile teise liikmesriigi maksukohustuslasele või ükskõik millisele ühendusevälise riigi isikule, on erinev ka käibe tekkimise koht: kauba käive on tekkinud müüja asukohariigis, finantsteenuse käive aga ostja asukohariigis. Samuti tuleb arvestada, et sarnaselt kasutusrendiga seotud finantsteenusega on ka kapitalirendiga seotud finantsteenuse käive reeglina maksuvaba (kuigi vabatahtliku maksustamise õigusega), kapitalirendilepingu alusel üleantud kaup aga kuulub käibemaksuga maksustamisele.

KORDAMISKÜSIMUSED

1. Mis on Eesti käibemaksuseaduse kohaselt teenuse käive?
2. Mis on teenus?
3. Kuidas teha vahet teenuse osutamisel ja teise isiku huvides kulutuste tegemisel?
4. Mis on teenuse omatarve?
5. Milliseid tehinguid ei loeta teenuse käibeks?
6. Milliste tehingute puhul on Eesti seaduse kohaselt teenuse käive tekkinud Eestis?
7. Millised on erinevused Eesti käibemaksuseaduse ja kuuenda direktiivi vahel teenuse käibe tekkimise koha määramise osas?
8. Millal on käibe tekkimise aeg teenuse osutamise puhul?

5 MAKSUSTATAV VÄÄRTUS

5.1 Maksustatav väärtus

Maksustatav väärtus määratletakse käibemaksuseaduse paragrahvis 12 ja kuuendas direktiivis on üldpõhimõtted sätestatud artiklis 11. Käibemaksuseaduse paragrahv 13 käsitleb imporditava kauba maksustatavat väärtust ning § 14 eksporditava kauba maksustatavat väärtust.

Kauba või teenuse maksustatava väärtuse määramisel on aluseks peamiselt müügihind, aga ka muud summad (nt kohaletoiemetamine, hoidmine, kokkupanemine), mida kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasele kauba või teenuse eest maksab. Kauba ühendusesisese käibe ja soetamise maksustatav väärtus määratakse sarnaselt muu käibe ja saadava teenuse maksustatavale väärtusele. Maksustatavaks väärtuseks on kauba või teenuse eest makstud tasu, mis on vastavuses Kuuenda Direktiivi artikli 11 lõike A alalõike 1 punktiga a. Tasumine ei pea olema alati rahaline, vaid kaupa või teenust võib vahetatada ka teise kauba või teenuse vastu. Sellisel juhul on kuuluvad maksustamisele mõlemad käibed.

Maksustatava väärtuse hulka ei arvata kunagi käibemaksu.

Küsimus: Kas kütuseaktsiis maksustatakse käibemaksuga?

Paragrahv 12 lõikes 10 on eraldi sätestatud faktooringuteenus. Faktooringuteenuse puhul, mida ei käsitata maksuvaba finantsteenusena, loetakse käibe maksustatavaks väärtuseks lepingutasu ja arvete käitlemise tasu. Seega nõuet ennast maksustatava väärtuse arvestamisel arvesse ei võeta.

5.1.1 Intress maksustatava väärtuse hulgas

Kauba võõrandamisel makstavat intressi ei arvata kauba maksustatava väärtuse hulka. Näiteks võib siin puhul tuua kapitalirendi, mille puhul on maksustatavaks väärtuseks kauba müügihind, mitte kapitalirendi intress. Kindlasti peab olema arvel eraldi välja toodud kapitalirendi intress, sest vastasel juhul tuleb maksustada kogu summa ehk kauba väärtus ja ka intress. Eraldi välja toodud intressi käsitatakse tasuna finantsteenuse eest, mis on maksuvaba käive. Maksukohustuslasel tekib intressi osas maksuvaba käive ja sisendkäibemaksu mahaarvamisel tuleb hakata rakendama maksustatava käibe ja kogukäibe proportsiooni. Samas aga on maksukohustuslasel eelnevalt

maksuhaldurit teavitades õigus § 16 lg 3 alusel intressi ka maksustada. Sel juhul vabaneb ta proportsiooni rakendamise kohustusest.

Kapitalirendi korral on isik kohustatud tasuma käibemaksu kogu kauba väärtuselt ühekorraga ehk vastava kauba võõrandamisel. Müüja võib füüsilise isikuga sõlmitud kapitalirendi lepingu katkestamisel korrigeerida kauba tagastamise maksustamisperioodi eest tasumisele kuuluvat käibemaksusummat ostjale tagastatud käibemaksusumma võrra. Seda olukorda reguleerib käibemaksuseaduse § 29 lõige 8. Maksukohustuslasega sõlmitud ja katkestatud kapitalirendi tehingu suhtes rakendatakse sarnases situatsioonis § 29 lõiget 7, mis võimaldab tehingut korrigeerida kreditarvega.

Juhul, kui kapitalirendi leping on sõlmitud ning kaup on võõrandatud enne 1. maid 2004 ehk nn. vana käibemaksuseaduse järgi, siis tuleb aluseks võtta käibemaksuseaduse § 46 lõige 7 (üleminekusäte). Kuni 30.04.2004. kehtinud käibemaksuseaduse kohaselt on kapitalirendi korras kauba võõrandamise maksustatav väärtus koos intressiga.

Näide. Käibemaksukohustuslane andis teisele äriühingule kapitalirendile kaks tootmisseadet. Mõlemad rendilepingud sõlmiti 2004. aasta aprillis, kuid üks tootmisseade anti saajale üle 30. aprillil ja teine seade 2. mail. 30. aprillil üle antud seade maksustatakse varem kehtinud seaduse kohaselt, see tähendab maksustatavaks väärtuseks on kokkulepitud perioodi (kuu või kvartali) eest laekuv väljaostumakse koos intressiga (maksustatakse ühe tehinguna). 2. mail üleantud seadme puhul aga tuleb lähtuda uuest seadusest: seadme enda väärtuselt tuleb käibemaks arvutada ja maksta täies ulatuses 20. juuniks ning intress deklareerida maksuvaba käibena perioodide kaupa vastavalt selle laekumisele (maksustatakse nagu kahte erinevat tehingut – kauba müüki ja finantsteenust).

5.1.2 Ettemaksuga tasumine

Kauba või teenuse eest osalise tasumise (ettemaks) puhul tekib kauba võõrandajal või teenuse osutajal ettemaksu summa osas maksustatav käive, seega on maksustatav väärtus võrdne ettemaksu osaga.

Näide. Äriühing soetas teiselt käibemaksukohustuslaselt tootmisseadme, mille maksumus on 50 000 krooni + käibemaks 9000 krooni. Vastavalt kokkuleppele tasuti sellest summast 10% ehk 5900 krooni ettemaksuna aprillis ja ülejäänud osa mais

pärast seadme kättesaamist. Seega on müüja aprillikuu käibe maksustatavaks väärtuseks 5000 krooni ja sellelt arvutatud käibemaksuks 900 krooni (ettemaks loetakse käibemaksu sisaldavaks) ning maikuu käibe maksustatavaks väärtuseks 45 000 krooni ja sellelt arvutatud käibemaksuks 8100 krooni.

5.1.3 Hinnasoodustused ja toetused

Käibemaksuseaduse § 12 lõike 8 kohaselt ei loeta maksustatava väärtuse hulka hinnasoodustusi, mida kohaldatakse käibe toimumise ajal ning ärilisel eesmärgil.

Näiteks võib hinnakirjas olev kauba maksumus olla 1000 krooni, kuid ostjaga jõutakse kokkuleppele, et kauba maksumuseks on 950 krooni, seega on ka maksustatav väärtus 950 krooni.

Sealjuures tuleb kindlasti arvestada, et hinnasoodustus peab olema seotud ettevõtlusega – olema tehtud ärilisel eesmärgil. Sätte aluseks on Kuuenda Direktiivi artikli 11 lõike A alalõige 3.

Sponsorluse ja annetuse korral on reeglits, et kui raha andmise näol on tegemist sisuliselt reklaamiteenuse eest maksmisega (reklaamitakse firma nime, logot vms), on tegemist teenuse ostmisega (sponsorlus).

Näiteks tuuakse plakatitel, piletitel välja, et kontserdi toimumist toetab firma X.

Kui vastuteenet või muud hüve ei saada, on tegemist annetusega ja käibemaksuga ei maksustata.

Kuid siin puhul ei saa panna paika järgalt ühte põhimõtet. Seega tuleb igat juhtumit siiski käsitleda eraldi ning vaadata ka, kuidas firma ise oma raha andmist käsitleb (sh tulumaksu maksmise osas). Samuti, kas antud raha suurus vastab reklaamiteenuse turuhinnale. Kui antud raha on märgatavalt suurem, võib olla tegemist osaliselt teenuse ostmisega ja osaliselt annetusega ning seda tuleb maksustava väärtuse hindamisel arvesse võtta.

Sihtotstarbeline toetus, mida antakse maksukohustuslasele kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks, arvestatakse maksustatava väärtuse hulka.

Rahandusministri määrusega nr 41 (30.03.2004.a.) kehtestatakse kord kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks maksukohustuslasele antava sihtotstarbelise toetuse maksustatava väärtuse hulka arvamiseks.

Maksukohustuslane võtab käibemaksu arvestamisel eraldi arvesse kauba või teenuse tegeliku käibemaksuta müügihinna ja sihtotstarbelise toetusena laekunud rahasumma.

Sihtotstarbelise toetusena laekunud rahasummalt käibemaksu arvutamisel leitakse käibemaksusumma käibemaksumääraga 18% maksustatava tehingu puhul laekunud summa jagamisel 1,18-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,18-ga ning käibemaksumääraga 5% maksustatava tehingu puhul laekunud summa jagamisel 1,05-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,05-ga.

5.1.4 Kauba tasuta võõrandamine ja võõrandamine harilikust väärtusest madalama hinnaga

Kauba tasuta võõrandamise puhul loetakse maksustatavaks väärtuseks võõrandatava kauba soetusmaksumus või soetusmaksumuse puudumisel kauba omahind, mis määratakse kauba võõrandamise hetkel. Täpselt sama on käsitlus ka kauba ühendusesisese käibe puhul, kui see tekib ilma kauba võõrandamiseta (nt omakauba viimine teise liikmesriiki oma ettevõtluse tarbeks). Kauba tasuta ühendusesisese soetamise korral on maksustatavaks väärtuseks kauba võõrandajapoolne kauba soetusmaksumus või omahind.

Kuuenda direktiivi artikli 11 lõike A alalõike 1 punkt b annab aluse, et soetusmaksumuses või omahinnas sisalduvat käibemaksu ei arvestata maksustatava väärtuse hulka. Samas on võimalik ka, et käibe maksustatav väärtus on väiksem kui kauba soetusmaksumus või omahind. Sellisel juhul võetakse maksustatava väärtuse aluseks kauba harilik väärtus. Näiteks võib siin tuua "parim enne" tähtaja ületanud kauba müümise, mida võõrandatakse alla kunagist soetusmaksumust.

Kauba hariliku väärtuse mõiste on defineeritud tsiviilseadustiku üldosa seaduses (§ 65). Seega harilik väärtus on kauba keskmine müügihind ehk turuhind. Hariliku väärtuse määramiseks tuleb lähtuda kauba võõrandamisest analoogses tehingus sõltumatute osapoolte vahel.

Kui kaup võõrandatakse või teenus osutatakse harilikust väärtusest madalama hinnaga (§ 12 lg 4), loetakse maksustatavaks väärtuseks kauba või teenuse eest makstud tasu. Makstud tasu ei loeta maksustatavaks väärtuseks juhul, kui makstud tasu on alla kauba soetusmaksumuse või teenuse omahinna. Kui makstud tasu on väiksem kui soetusmaksumus või omahind, siis loetakse maksustatavaks väärtuseks kauba või teenuse soetusmaksumus või selle puudumisel omahind. Ka siin puhul on võimalik, et kauba harilik väärtus võib olla teatud juhtudel madalam kui soetusmaksumus. Näiteks võib tuua kergelt riknenud puuviljade müümise. Sellisel juhul loetakse maksustatavaks väärtuseks ikkagi kauba harilik väärtus. Sellistel juhtudel ei saa praktikas läheneda alati ühesuguse käsitlusega, vaid tuleb täpselt vaadata juhtumite haaval, kuidas toimub maksustamine.

Näide. Kui kauba, mille soetusmaksumus või omahind käibemaksuta on 1000 krooni, harilik väärtus on 1350 krooni ja see võõrandatakse 1250 krooni eest, on maksustatavaks väärtuseks tarne eest makstav tasu ehk 1250 krooni. Kui aga sama kaup võõrandatakse 920 krooni eest, on antud kaubatarne maksustatavaks väärtuseks ikkagi soetusmaksumus või omahind ehk 1000 krooni.

Kaasuses C-33/93 (Empire Stores Ltd) annab postimüügiga tegelev ettevõtte oma klientidele tasuta veekeetja, rösteri või triikraua. Kohtuotsuses selgub, et kauba maksustatavaks väärtuseks on kauba soetusmaksumus, kuna vaadatakse konkreetset juhtumit ning antud juhul on soetusmaksumus just see summa (kulutus), mille postimüügi ettevõtte kulutas oma ettevõtluse jaoks.

5.1.5 Omatarve

Vaata KMS § 12 lg 6 ja 7

Omatarbe maksustatav väärtus on sätestatud käibemaksuseaduse paragrahvi 12 lõikes 6 ning kuuenda direktiivi artikkel 11 lõike A alalõike 1 punktis b. Omatarbe maksustatav väärtus on kauba soetusmaksumus, selle puudumisel kauba omahind või teenuse omahind ilma käibemaksuta. Sisuliselt võib öelda, et kui kaupa antakse või teenust osutatakse tasuta, siis tuleb seda maksustada kui ettevõtlust ning käibemaks tuleb tasuda sellises ulatuses, mis oleks tulnud tasuda kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel tavalise ettevõtluse käigus. Üldiselt tuleb arvestada, et omatarbega on tegemist, kui maksukohustuslane on maha arvanud vastava kauba või teenuse sisendkäibemaksu.

Alates 1. mai 2004 kehtima hakanud käibemaksuseaduse järgi tuleb maksustamise aluseks võtta kauba või teenuse omahind. Varasemalt kehtinud käibemaksuseaduse alusel tuli maksustamisel lähtuda turuhinnast. Selle nõude mõte on, et ei maksustata omatarbe andja poolt lisandunud väärtust.

Sõiduauto kasutamise lugemist omatarbeks käsitleb käibemaksuseaduse § 12 lõige 7. Omatarbeks loetakse siin tööandja sõiduauto töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks tasuta või soodushinnaga kasutada andmine. Lühidalt öeldes – sõiduauto kasutatakse isiklikuks otstarbeks. Maksustatava väärtuse arvestamisel võetakse aluseks tulumaksuseaduse § 48 lõikes 8 sätestatud erisoodustuse hind.

Sõiduauto omatarbe maksustamine hõlmab ka vastavas sõiduautos kasutatava kütuse ja muud autoga seotud kulud, näiteks puudub kohustus maksustada eraldi kütuse omatarvet. Omatarbe maksustamine toimub nagu ka erisoodustuse maksustamine tulumaksuga igakuiselt.

Enne 1. maid 2004.a. kehtinud käibemaksuseaduse alusel oli sätestatud 2/3 piirang sisendkäibemaksu maha arvamisele ettevõtluses kasutatava sõiduauto ja mootorikütuse soetamisel. Alates 1. maist 2004.a. jõustunud käibemaksuseadusega see piirang aga kaotati ning ettevõtjal on õigus maha arvata kogu sisendkäibemaks.

Käibemaksuseaduse paragrahvi 46 lõikes 8 on üleminekusäte, mis sätestab, et sõiduautode, mille soetamisel maksukohustuslane arvas kuni käesoleva seaduse jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse § 21 lõike 2 või veel varasema käibemaksuseaduse analoogse sätte alusel sisendkäibemaksu maha osaliselt, kasutamist ettevõtlusega mitteseotud otstarbel omatarbena ei maksustata. Seega sõiduauto omatarvet ei maksustata, kuid maksukohustuslane peab ostetud kütuse osas siiski sisendkäibemaksu mahaarvamisel rakendama § 29 lõikest 4 tulenevat ettevõtluse ja mitteettevõtluse proportsiooni, ehk maha ei saa arvata sisendkäibemaksu kütuse osas, mida kasutatakse ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Juhul, kui kütust ei kasutata eraotstarbeks, sel juhul sisendkäibemaksu mahaarvamisel mingit piirangut ei rakendu.

Paragrahv 46 lõige 8 mõte on mitte kohustada isikut omatarvet maksustama, kuid omatarbe maksustamise keeldu ei ole, seega soovi korral on lubatud omatarve maksustada.

Sõiduauto omatarbega saab olla tegemist ka juhul, kui sõiduautot kasutatakse ettevõttes kasutusrendi lepingu kohaselt.

Kui sõiduauto soetatakse kapitalirendi tingimustel ja leping ei ole KMS jõustumise ajaks lõppenud, siis on maksumaksjal võimalik valida, kas maksustada sõiduauto omatarvet täies ulatuses, arvestades omatarbe maksustatava väärtuse vastavalt § 12 lõikele 7, või maksustada sõiduauto omatarve proportsiooniga võrreldes perioodi kapitalirendilepingu sõlmimise algusest kuni käibemaksuseaduse jõustumise päevani (mil maksumaksja pidi rakendama 2/3 piirangut sisendkäibemaksu mahaarvamisel) perioodiga käibemaksuseaduse jõustumise päevast kuni kapitalirendilepingu lõpuni. Näiteks kui sõiduauto kapitalirendileping sõlmiti neljaks aastaks ja 1. maiks on jäänud lepingu lõpuni veel kaks aastat, siis maksustatakse sõiduauto omatarvet 50% proportsiooniga.

Järgnevalt võimalused sõiduauto omatarbe maksustamiseks:

Võtta omatarbe määramisel aluseks fikseeritud summa 2000 krooni (võrdne erisoodustuse hinnaga). Tegemist on summaga, mis juba sisaldab käibemaksu, seega leitakse omatarbe maksustatav väärtus $2000 / 1,18 = 1695$ krooni ja sellelt arvestatakse tasumisele kuuluv käibemaks $1695 \times 18\% = 305$ krooni kuus sõiduauto kohta (hõlmab ka kütuse).

Pidada sõidupäevikut, kust on näha auto kasutamine nii ettevõtluse kui eratarbeks:

- kui autot kasutatakse 100% ettevõtluse tarbeks, siis omatarvet ei ole ja käibemaksu maksuma ei pea;
- kui autot kasutatakse osaliselt ettevõtlusega mitteseotud otstarbeks ja töötaja ei hüvita eraotstarbeks kasutatavat osa, siis on omatarbe maksustatav väärtus võrdne erisoodustuse hinnaga ning arvutatud summast makstakse käibemaksu 18%. Erisoodustuse hinna näol on taas tegemist brutosummaga, mis juba sisaldab käibemaksu, seega tuleb kõigepealt maksustatava väärtuse määramiseks jagada summa 1,18-ga;
- kui töötaja hüvitab eratarbeks kasutatava osa, siis omatarve puudub ning on tegemist ettevõtte poolt töötajale osutatava teenusega (sõiduauto rendile andmine), millelt tuleb maksta käibemaks. Töötaja poolt makstav hüvitis on käsitletav tasuna teenuse eest ja sisaldab ka käibemaksu. Seega tuleb ettevõtjal antud juhul teenuse maksustatava väärtuse arvutamisel hüvitist vähendada selles sisalduva käibemaksu võrra (jagada summa 1,18-ga). Näiteks kui töötaja poolt makstav hüvitis on 1500 krooni, on ettevõtte poolt osutatava teenuse maksustatavaks väärtuseks 1271 krooni ja osutatud auto renditeenuselt makstakse riigile käibemaksu 229 krooni.

5.1.6 Vahendatud maksed

Vaata KMS § 12 lg 9

Tegemist on olukorraga, kus saaja maksab kauba võõrandajale või teenuse osutajale lisaks kauba või teenuse väärtusele muid tasusid, mis ei ole otseselt seotud tootega. Raamatupidamises kajastatakse sellised summad vahekontol. Sisuliselt tegutseb maksukohustuslane vahendajana, kusjuures vahendustasu võib isegi puududa. Näiteks võimaldab maksukohustuslane kliendil tasuda enda kaudu ka tema poolt osutatava teenusega seotud riigilõivu või notari tasu, mille maksab siis hiljem ise edasi. Sellises situatsioonis loomulikult riigilõiv ja notaritasu maksukohustuslase enda teenuse maksustatava väärtuse hulka ei lähe. Sätte aluseks on Kuuenda Direktiivi artikli 11 lõike A alalõike 3 punkt c.

5.1.7 Imporditava kauba maksustatav väärtus

Käibemaksuseaduse §-is 13 on sätestatud imporditava kauba maksustatav väärtus, mille aluseks on kuuenda direktiivi artikkel 11 osa B.

Imporditava kauba maksustatava väärtuse määramise põhimõtted tulenevad otseselt tolliregulatsioonist. Üldiseks reegliks on, et imporditava kauba maksustatav väärtus on sama, mis selle kauba tolliväärtus. Juhul, kui kauba tolliväärtus ei sisalda kõiki importimisega seotud kulusid (seaduses on toodud lõpetamata loetelu – vahendustasu, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud), siis arvatakse need imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka. Sealjuures on määratud, et maksustatava väärtuse hulka arvatakse kulud, mis on tehtud kuni esimese sihtkohani Eesti territooriumil.

Esimeseks sihtkohaks Eesti territooriumil loetakse seda kohta, mis on märgitud kaubaveo saatedokumendile või muule dokumendile, mille alusel kaupa imporditakse.

Reisija puhul, kes on importinud kaupa üle tollimaksuvaba piirmäära, on kauba maksustatavaks väärtuseks selle ostuhind ja kõik impordimaksud.

Kui kaup imporditakse nn. eriterritooriumilt (Eestile lähim on Ahvenamaa), siis tuleb imporditava kauba maksustatava väärtuse leidmisel lähtuda käibemaksuseaduse paragrahvis 12 sätestatud üldistest põhimõtetest.

Kauba omanikul tekib käibemaksukohustus ilma võõrandamiseta kauba väljatoimetamisel maksulaost või muust maksuladustamiseks aktsepteeritud kohast või kauba maksuladustamise lõpetamisel muul põhjusel (nt. kaup ei ole töötlemise tulemusena enam maksuladustatavate kaupade nimekirja kuuluv kaup) (vt § 3 lg 6 p 5 ja § 44¹). Maksustatava väärtuse määramisel lähtutakse antud juhul kauba soetusmaksumusest (vt § 12 lg 13). Käibemaksu tasumisel rakendatakse aga reeglina sama regulatsiooni, mis rakendub kauba impordilt käibemaksu tasumisel – andmed kauba kohta esitatakse tollideklaratsiooni vormil ja maks tasutakse tollieeskirjades sätestatud korras.

5.1.8 Eksporditava kauba maksustatav väärtus

Eksporditava kauba maksustatava väärtuse määramise aluseks võetakse käibemaksuseaduse § 12. Reeglina on maksustatava väärtuse määramise aluseks kauba müügihind. Kui kauba müügihind on tunduvalt kõrgem kui selle harilik väärtus, siis tuleb nullmääraga maksustatava kauba ekspordi maksustatavaks väärtuseks deklareerimisel võtta üksnes kauba harilik väärtus, mitte kogu müügihind. Sellega välditakse kauba piiramatu nn. üles hindamist.

5.2 Käibemaksumäärad

5.2.1 Standardmäär

Käibemaksumäär Eestis oli tema kehtestamise hetkel (1991.a.) 7%. Alates 1. jaanuarist 1992. tõsteti maksumäär 10%-i peale. Alates 20. juunist 1992. sai käibemaksumääraks 18%, mis kehtib tänaseni.

Seega on Eesti käibemaksu standardmääraks 18 protsenti. Käibemaksuseaduses on see sätestatud paragrahvi 15 lõikes 1. Standardmääraga maksustatakse käive, mida ei maksustata vähendatud käibemaksumääraga, nullmääraga või millele ei kohaldata maksuvabastust.

Käibemaksumäärad on sätestatud kuuenda direktiivi artiklis 12. Direktiiv sätestab standardmäära alampiiri, milleks on 15%. Sellest madalamat standardmäära pole lubatud liikmesriikidel kehtestada, küll pole aga piiratud käibemaksumäära ülempiir. Euroopa Liidus jääb käibemaksu standardmäär vahemikku 15 – 25%. Madalaim on näiteks Luksemburgis (15%) ning kõrgeim näiteks Rootsis ja Taanis (25%).

5.2.2 Vähendatud käibemaksumäär

Vastavalt kuuendale direktiivile on liikmesriikidel õigus kehtestada üks või kaks vähendatud käibemaksumäära, mille suurus peab olema vähemalt 5% ning nende kehtestamine ei ole riikidel kohustuslik. Liikmesriigid võivad piirata lisas H nimetatud kaupu ja teenuseid, millele rakendada vähendatud käibemaksumäära. Samas ei tohi vähendatud käibemaksumäära rakendamine luua isikutele ebavõrdseid võimalusi. Kindlasti ei tohi maksusoodustust kehtestada laiemalt kui lisas H nimetatud. Vähendatud käibemaksumäär annab isikutele õiguse sisendkäibemaksu maha arvata tavaliste reeglite järgi.

Vähendatud käibemaksumäära võib kehtestada direktiiv artikli 12 lõike 3 alusel ning direktiivi lisas H on nimekiri konkreetsetest kaupadest ja teenustest.

Direktiivi H lisa rakendamine on riikidele valikuline, kuid üldiseks põhimõtteks on, et maksusoodustuse kohaldamisel ei tohi isikuid ebavõrdselt kohelda. Seoses sellega on olemas ka Euroopa Kohtu kaasuseid. Kaasus C-109/02 Saksamaa ja Komisjoni vahel toob selgelt välja, et sarnaste kaupade ja teenuste puhul (turul konkureerivad) peab nende maksustamine olema ühesugune (vt ka kaasus C-267/99). Kaasuse C-109/02 puhul maksustati Saksamaal solisti ja ansambelite esinemine erinevalt – viimati nimetatutele kohaldati vähendatud käibemaksumäära. Kuid solistide esinemised maksustati standardmääraga, kui nad töötavad kontserdi korraldaja heaks.

Kohus leidis, et Saksamaa ei ole korrektselt rakendanud kuuenda direktiivi artikli 12 (3) (a) kolmandat alalõiku.

Vastavalt käibemaksuseadusele on käibemaksumäär 5 protsenti järgnevate kaupade ja teenuste maksustatavast väärtusest:

- 1) raamat ja õppevahendina kasutatav tööviik, välja arvatud käesoleva seaduse § 16 lõike 1 punktis 6 nimetatud õppevahend;
- 2) sotsiaalministri määrusega kehtestatud nimekirjas nimetatud ravim, meditsiiniseade ja abivahend sotsiaalhoolekandeseaduse või ravikindlustuse seaduse tähenduses ja selle abivahendi kasutada andmine;

(Nii saab olema alates 01.01.2007: sotsiaalministri määrusega kehtestatud nimekirjas nimetatud ravim, rasestumisvastane vahend, sanitaar- ja hügieenitoode ning puudega isiku isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseade ja abivahend sotsiaalhoolekande seaduse tähenduses ja sellise abivahendi kasutada andmine puudega isikule);

- 3) Kemikaalide Teabekeskuses registreeritud keemiline kahjuritõrjevahend (biotsiid) sotsiaalministri määrusega kehtestatud nimekirja alusel, kui ostjaks on hoolekandeesutus või tervishoiuteenuse osutaja;
- 4) ohtlike jäätmete käitlemine;
- 5) matusetarve või -teenus;
- 6) etenduse või kontserdi korraldamine riigi-, munitsipaal- või eraetendusasutuse või rahvusoperi poolt tingimusel, et riigi-, valla- või linnaeelarvest või Eesti Kultuurkapitalilt saadavad vahendid moodustavad etenduse või kontserdi korraldaja kalendriaasta eelarvetulust vähemalt 10 protsenti;
- 7) füüsilisele isikule isiklikuks tarbeks, elamu- või korteriühistule, kirikule või kogudusele, haiglat pidavale isikule, riigi-, valla- või linnaeelarvest finantseeritavale juriidilisele isikule või asutusele oma tarbeks müüdav soojusenergia ning füüsilisele isikule isiklikuks tarbeks müüdav küttureturvas, brikett, kivisüsi või küttepuit;
- 8) majutus või majutus koos hommikusöögiga, välja arvatud selle teenusega kaasnev kaup või teenus;
- 9) perioodiline väljaanne, välja arvatud peamiselt reklaami või erakuulutusi avaldav või peamiselt erootilise või pornograafilise sisuga väljaanne.

Euroopa Liiduga liitumine tõi ka 5-protsendilise määraga maksustatavate kaupade ja teenuste nimekirja muudatusi. Eesti taotles küll tuule- ja veejõul toodetud elektrienergiale võimalust säilitada vähendatud käibemaksumäära rakendamise õigus, kuid ei saanud seda. Küll aga saadi erand teatavale soojusenergiale ja füüsilisele isikule müüdavale küttesurbale, briketile, kivisöele ja küttepuidule, mille osas on üleminekuperiood 2007. aasta 1. juulini.

Erinevalt enne 1. maid kehtinud käibemaksuseadusest maksustatakse 5%-lise käibemaksumääraga ettetellitud perioodilised väljaanded ja õpikud, eelnevalt oli tegemist nullmääraga. Õppevahendid, mis võõrandatakse õppeasutuse poolt seoses koolitusteenuse osutamisega, on maksuvabad. Ettetellimata perioodilised väljaanded, mis olid maksustatud 18%, on peale liitumist EL-iga samuti 5%.

Näide. Kui 2. mail 2004 müüakse ajalehekioskis 30. aprilli ajalehte, tuleb selle müügihinnale lisada mitte 18%-line, vaid 5%-line käibemaks, sest käive tekib juba uue seaduse kehtimise ajal.

Eesti rakendab tunduvalt vähem madaldatud käibemaksumäärasid kui selleks annab võimaluse kuuenda direktiivi lisa H. Nimetatud lisa H olevad kaubad ja teenused on valdavalt sotsiaalse ja ka ajalooliselt välja kujunenud taustaga. Eesmärgiks ongi eelkõige muuta inimestele soodsamaks nimetatud kaupade ja teenuste tarbimine. Küllaltki palju on vaieldud, kas vähendatud käibemaksumäära ehk maksusoodustuse kehtestamine on ikka kõige õigem moodus selleks, et muuta teatud kaupu ja teenuseid inimestele kättesaadavamaks. Liikmesriikide, poliitiliste gruppide ja huvigruppide seisukohad võivad antud küsimuses kardinaalselt erineda.

Vähendatud käibemaksumäära kehtestamisele peavad kindlasti eelnevad põhjalikud majanduslikud seisukohad. Samuti tuleks teatud perioodi tagant analüüsida, millised on olnud kehtivate maksusoodustuste mõjud ning kas need täidavad oma eesmärgi.

Avestada tuleb ka seda, milline on vähendatud käibemaksumäära kehtestamise mõju eelarvelaekumistele ning kust tulevad vahendid puudujäävate laekumiste kompenseerimiseks.

Küllaltki levinud seisukoht on, et käibemaksusoodustus on ebaefektiivne ja kallis moodus mingi toote või teenusegrupi kättesaadavamaks tegemiseks. Käibemaks on üldine tarbimismaks riigieelarve tulu saamiseks ja erandid sellest moonutavad konkurentsi, on alati kellegi suhtes ebaõiglasel ega oma soovitud mõju. Seetõttu tuleb selle sisseviimist eriliselt põhjendada ja selle otsustamiseks peaks olema teada selle mõju vastava teenuse hinnale, selle mõju sihtgrupile ning kulud riigile tervikuna. Kui soovitakse toetada maksusoodustusega mingit kindalt sihtgruppi, siis

näiteks selle sihtrühma otsetoetamine (subsiidiumid) võib osutada hoopiski efektiivsemaks. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 6 alusel on erandina liikmesriikidel võimalus kehtestada vähendatud käibemaksumäära töajõumahukatele teenustele. Selle erandi mõju uuris Euroopa Komisjon¹ ja leidis selle uuringu raames, et käibemaksumäära langetamine ei ole kõige efektiivsem vahend ja selle kulud eelarvele on alati suuremad kui soovitatav majanduslik mõju. Samuti on praktika näidanud, et kehtestatud vähendatud käibemaksumäära mõju teenuse või kauba hinnale (selle alanemisele) on väga väike või olematu.

Erandina on mõnedel liikmesriikidel õigus kehtestada teatud kaupadele ja teenustele supervähendatud käibemaksumäära (super reduced rate), mis on vähem kui 5%. Näiteks Prantsusmaal 2,1 % ravimitele ja raamatutele.

Käibemaksu standardmäär ja vähendatud määr liikmesriigiti

Riik	Standard KM määr	Vähendatud KM määr	Riik	Standard KM määr	Vähendatud KM määr
Austria	20	10	Poola	22	7
Belgia	21	6	Portugal	19	5 ja 12
Eesti	18	5	Prantsusmaa	19,6	5,5
Hispaania	16	7	Rootsi	25	6 ja 12
Holland	19	6	Saksamaa	16	7
Iirimaa	21	13,5	Slovakkia	19	
Itaalia	20	10	Sloveenia	20	8,5
Kreeka	18	8	Soome	22	8 ja 17
Küpros	15	5	Suurbritannia	17,5	5
Leedu	18	5 ja 9	Taani	25	
Luksemburg	15	5	Tšehhi	19	5
Läti	18	5	Ungari	25	15 ja 5
Malta	18	5			

¹Report from the commission to the council and the european parliament: Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services // Euroopa Komisjon 2003, lk 5

5.2.3 Nullmäär

Liikmesriikidel on õigus ja kohustus maksustada teatud kaupu ja teenuseid 0-protsendilise käibemaksumääraga. Käibemaksuseaduses on need nimetatud paragrahvi 15 lõigetes 3 (kaubad) ja 4 (teenused).

Nullmäära ja maksuvabastuse vahe seisneb selles, et esimesel juhul saab ettevõtja maha arvata sisendkäibemaksu. Siin juures tuleb kohe mainida, et kuuendas direktiivis ei ole erinevalt Eesti käibemaksuseadusest defineeritud nullmääraga maksustamist, vaid kasutatakse üldist mõistet maksuvabastus (exemption). Sealjuures on siiski erinevus maksuvabastusel, mis lubab sisendkäibemaksu maha arvata (exemption with right to deduct) ning teisel juhul on tegemist vabastusega, mis ei anna õigust sisendkäibemaksu maha arvamiseks (exemption without right to deduct). Õigus sisendkäibemaksu maha arvata välistab olukorra, kus käibemaks hakkaks kumuleeruma.

Nullmääraga maksustatakse eelkõige kaupu ja teenuseid, mis on vahetumalt seotud rahvusvahelise kaubandusega, näiteks eksport või välisriigis osutatav teenus.

Euroopa Liiduga liitumisest kadus ära laevadel *tax-free* müük. Nullmääraga ei maksustata ühenduse vetes sõitval merelaeval või ühendusesisesel lennul kaasamüüdavat kaupa. Kaasamüüdav kaup maksustatakse standardmääraga riigis, kust laev või õhusõiduk väljus. Näiteks Tallinnast Helsingisse maksustatakse laeva pardal müüdav kaup Eesti käibemaksumääraga ja Helsingist Tallinnasse Soome käibemaksumääraga.

Praegu on Euroopa Liidu tasandil juba mõnda aega toimunud arutelud, eesmärgiga täpsustada H lisas olevate kaupade ja teenuste nimekirja, kuid seni pole liikmesriigid veel üksmeelt leidnud.

Järgnevalt käibemaksuseaduse § 15 lõiked 3 ja 4:

(3) Käibemaksumäär on null protsenti järgmiste kaupade maksustatavast väärtusest:

1) eksporditav kaup, välja arvatud juhul, kui käesoleva seaduse § 16 kohaselt on selle kauba käive maksuvaba;

2) kaup, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või ilma võõrandamata teise liikmesriiki toimetamist käsitatakse kauba ühendusesisesese käibena. Sätet ei kohaldata, kui käesoleva seaduse § 16 kohaselt on selle kauba käive maksuvaba või kui puudub kaup, välja arvatud uue transpordivahendi või aktsiisikauba, soetaja või oma kauba teise liikmesriiki toimetaja

kehtiv teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number;

3) rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõitudeks kasutatav merelaev, ja sellise merelaeva varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud ühenduse vetes sõitval merelaeval kaasamüüdiv kaup;

4) peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja kasutatav õhusõiduk ning selle varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud ühendusesisesel lennul õhusõidukis kaasamüüdiv kaup;

5) kaup, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, diplomaatilisele esindusele või konsulaarasutusele, erimissioonile ning ühenduse institutsioonile;

6) teise liikmesriiki, mis on Põhja-Atlandi Lepingu Organisatsiooni (edaspidi NATO) liikmesriik, võõrandatav ja toimetatav kaup mis tahes muu NATO liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu tarbeks või toilitamiseks, kui need relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses;

7) vabatsoonis või vabalaos olev ühenduseväline kaup (ühenduse tolliseadustiku tähenduses), kui seda kaupa ei ole suunatud ühelegi tolliprotseduurile ning seda ei ole tarbitud ega kasutatud muudel kui tollieeskirjades ettenähtud juhtudel;

8) vabatsooni või vabalattu paigutatud või muu ühenduseväline kaup, mis on suunatud tolliladustamise tolliprotseduurile, peatamissüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduurile, transiidi tolliprotseduurile või imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile, või ajutiselt ladustatud ühenduseväline kaup tingimusel, et seda kaupa ei ole viidud tollijärelevalve alt ebaseaduslikult välja ja ei ole tarbitud ega kasutatud muudel kui tollieeskirjades ettenähtud juhtudel;

9) ekspordi eesmärgil vabatsooni või vabalattu toimetatav ühenduse kaup ja vabatsoonis või vabalaos olev ühenduse kaup, mis eksporditakse 15 päeva jooksul vabatsooni või vabalattu toimetamisest;

10) Eesti Pangale võõrandatav kuld;

11) kuuenda direktiivi lisas J nimetatud kaup, kui see suunatakse viivitamata maksuladustamisele või on maksuladustatud (§ 44¹) ja tehinguga ei kaasne kauba maksuladustamise lõpetamine.

(4) Käibemaksumäär on null protsenti järgmiste teenuste maksustatavast väärtusest:

1) teenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, välja arvatud juhul, kui käesoleva seaduse § 16 kohaselt on selle teenuse käive maksuvaba;

2) rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav teenus;

3) rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus;

4) peamiselt rahvusvahelistel lendudel lendava õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus;

5) rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatav laev, või peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava õhusõiduki remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusse andmine või sellisel merelaeval või õhusõidukil kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusse andmine;

6) rahvusvaheline kullerpostiteenus; (kehtetu)

7) vahendamisteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib ühendusevälises riigis, või käesoleva paragrahvi lõike 3 punktides 1, 3-6 ja 10 nimetatud kaupa või käesoleva lõike punktides 2-4, 6, 9, 10, 12 ja 14 sätestatud teenust;

8) välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenus, sellise kauba korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui see vedu moodustab osa veost, mis algab või lõpeb ühendusevälisesriigis;

9) kauba ekspordimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused;

10) kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui nimetatud teenuste kulu on arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka;

11) kauba vedu Assooridele või Madeirale või sealt Eestisse või teise liikmesriiki;

12) töö vallasajaga, mis on selle teenuse osutamiseks toimetatud Eestisse ja pärast teenuse osutamist ühendusest välja;

13) käesoleva seaduse paragrahvi 10 lõike 1 punktis 4 nimetatud reisijateveo teenus, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu ja sellise veo korraldamine, kui Eestis osutatav reisijateveo teenus on rahvusvahelise reisi osa;

14) teenus, mida osutatakse välisriigis asuvale käesoleva paragrahvi lõike 3 punktis 5 või 6 nimetatud isikule, esindusele, asutusele, erimissioonile, ühenduse institutsioonile või relvajõule.

Nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatava teenuse osutamist tõendatakse teenuse osutamise kohta sõlmitud lepinguga, tellimiskirjaga, arvega või teenuse osutamist tõendava muu dokumendiga. Maksuhalduril on õigus nõuda teenuse osutamist tõendavaid lisadokumente. Üldiseks põhimõtteks on, et teenuse osutamist saab tõendada kõigi dokumentidega, mida kasutatakse ettevõtluses. Kõige olulisemaks tõendamise dokumendiks on arve. Sinna juurde lisanduvad näiteks veel leping, tellimiskiri, veodokumendid (saateleht nt CMR saateleht, TIR märkmik).

KORDAMISKÜSIMUSED

1. Mis on maksustatavaks väärtuseks tavakorras müüdud kauba või teenuse puhul?
2. Millistel juhtudel on maksustatav väärtus tegelikust müügihinnast suurem?
3. Kuidas arvutatakse erasõitudeks kasutatava sõiduauto omatarbe maksustatavat väärtust?
4. Mis on maksustatavaks väärtuseks kauba impordil ja ekspordil?
5. Milliseid käibemaksumäärasid Eestis rakendatakse?
6. Millistele kaupadele ja teenustele rakendatakse Eestis soodusmäära?
7. Millised muudatused käibemaksumäärades toimusid Eestis kehtiva käibemaksuseaduse jõustumisel?
8. Milline vahe on nullmääral ja maksuvabastusel?

6 MAKSUVABA KÄIVE

6.1 Maksuvabastus ja tema mõju

Nagu eelnevas peatükis kirjutatud, maksuvabastuse erinevus nullmäärast on see, et maksuvabastus ei anna õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Isikul, kes oma ettevõtluse käigus teeb ka maksustatavat käivet, tekib proportsiooni arvestamise kohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel (sisendkäibemaksu arvestamisest täpsemalt järgmises peatükis). Võib öelda, et maksuvabade kaupade ja teenuste puhul on tegemist käibemaksu kumuleerumisega. See tähendab, et kauba või teenuse hind suureneb käibemaksu võrra. Seega tavalises ettevõtluses ostetavad maksuvabad kaubad ja teenused lähevad pigem kallimaks. Kui soovida maksumääraga hindasid mõjutada, siis võimalikku mõju võib omada vaid vähendatud määra kasutamine.

Maksuvabad kaubad ja teenused on kasulikud eelkõige lõpptarbijatele. Seega ongi maksuvabastus kehtestatud nn. sotsiaalse iseloomuga teenustele. Tunduvalt vähem on maksuvabastusi kaupadele, sedagi juhul, kui kaup on niiöelda vahetult seotud teenusega. Näiteks koolitusteenusega seotud õppevahend.

Maksuvabastus on valdavalt seotud avaliku sektori poolt osutatavate teenustega, mille puhul võib öelda, et riik teostab oma võimufunktsioone, mitte ei ole tegemist ettevõtlusega.

Maksuvabastused on loetletud kuuenda direktiivi artiklis 13. Antud artiklis olevad maksuvabastused on liikmesriikidele kohustuslikud. Ka maksuvabastuste rakendamise puhul on tingimuseks, et direktiivi sätteid tõlgendatakse korrektselt, täpselt ja kindlasti tuleb vältida maksupettuste ja ebavõrdse kohtlemise võimalusi. Liikmesriikidele on jäetud siiski teatud võimalused maksuvabastuse ulatust piirata, kuid tervikuna ei tohi ühtegi kohaldamata jätta. Artikli 13 osas A on sätestatud nn. sotsiaalse iseloomuga või avalikes huvides kehtestatud vabastused.

Artikli 13 osa B sätestab muud vabastused, mis hõlmavad näiteks finantsteenuseid, maksevahendeid ja kinnisasju (nn. tehnilise iseloomuga maksuvabastused). Sama artikli osa C annab liikmesriigile õiguse lubada maksumaksjal maksustada teatavaid maksuvabasid tehinguid.

Õigus vabatahtlikult maksustada on ettevõtluses tihti kasulikum (sisendkäibemaksu mahaarvamine), kui rakendada maksuvabastust.

Ben Terra raamatust “A guide to the European VAT directives” leiab huvitava mõtte – “vabastuste fenomeni on diagnoositud kui käibemaksu vähkkasvajad”. Euroopa Kohus siiski nii kaugele ei lähe ja ütleb, et maksuvabastus on erand üldisest põhimõttest, et käibemaksuga tuleb maksustada kõiki teenuseid, mida maksukohustuslane osutab tasu eest. Seega tuleb kõiki maksuvabastusi käsitleda kitsalt.

6.2 Maksuvabastused Eestis

Universaalne postiteenus (§ 16 lg 1 p 1; kuues direktiiv art 13 A (1) (a)) on ajalooliselt välja kujunenud maksuvabastus. Postiteenuse osutajad olid riigiasutused ja on seda paljudes riikides ka praegu. Nüüdseks on siiski olukord muutunud ning postiteenuse kohta võib öelda, et tegemist on tavalise ettevõtlusega ning turg on avatud konkurentsile. Seega, et vältida ebavõrdse olukorra soodustamist, on Komisjon teinud ettepaneku muuta direktiivi ja hakata postiteenuse osutamist maksustama. Selle ettepaneku alusel maksustatakse ka postmargid. Näiteks mõnedes liikmesriikides (Soome ja Rootsi) maksustatakse postiteenust standardmääraga juba praegu.

Postiseaduses (§ 3) määratletakse universaalne postiteenus.

(1) Universaalne postiteenus on kindla kvaliteediga ja üksiksaadetistele ühtse ja mõistliku hinnaga Eesti territooriumil kõigile kättesaadav postiteenuse kogum.

(2) Universaalse postiteenuse kogum hõlmab:

1) kuni 2 kg kaaluvate kirjade siseriiklikku edastamist;

2) kuni 10 kg kaaluvate postipakkide siseriiklikku edastamist;

3) tähtsaadetise ja väärtsaadetise edastamist;

4) välisriiki saadetavate ja välisriigist saabuvate kuni 2 kg kaaluvate kirjade ja kuni 20 kg kaaluvate postipakkide edastamist (edaspidi rahvusvaheline postiteenus).

(3) Universaalse postiteenuse osutamisega tuleb tagada vähemalt viiel päeval nädalas ja vähemalt üks kord päevas postisaadetiste kogumine ja saajatele kättetoimetamine.

Samas käibemaksuseaduse sättes on kirjas ka, et maksuvaba käive on ka riikliku pensionikindlustuse seadusega ettenähtud korras riiklike pensionite, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti vahendusel välja maksmine.

Ka tervishoiuteenuse (§ 16 lg 1 p 2 ja kuuendas direktiivi käsitlevad tervishoiuteenust artiklis 13 A (1) punktid b, c ja e) puhul on tegemist maksuvaba käibega. Tervishoiuteenus on defineeritud tervishoiuteenuste korraldamise seaduses. Tervishoiuteenustega seoses on liikmesriikidel kohustus lähtuda tervishoiuteenuste määratlemisel siseriiklikust seadusandlusest ning see määratlus peab olema täpne ja üheselt mõistetav. Näiteks siia alla lähevad nii riiklikud haiglad kui ka erahaiglad, sest nende tegevus põhineb tervishoidu käsitleval seadusandlusel.

Tervishoiuteenuste määratlemisel on väga oluliseks aluseks Euroopa kohtu lahendid. Kaasus C-353/85 (Commission v. United Kingdom) on ilmekaks näiteks kuuenda direktiivi sätete tõlgendamisel. Suurbritannia vabastas käibemaksust prillid ning ravimid, võttes aluseks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides b ja c sätestatu ning väites, et mõiste tervishoid (medical care) hõlmab ka prille ja ravimeid. Komisjon oli aga vastupidisel seisukohal – tegemist on tervishoiuteenusega ning sätted ei hõlma eelnimetatud kaupu (prillid ja ravimid). Samal seisukohal oli ka Euroopa Kohus.

Kaasuses C-76/99 (Commission v. France) Prantsusmaa maksustas laboratooriumi poolt analüüside kogumise ja nende edasisaatmise teise laboratooriumisse, mis analüüsib neid. Sealjuures oli teise laboratooriumi teenus maksuvaba. Kohus oli antud juhul seisukohal, et tuleb lähtuda teenuse eesmärgist ehk analüüside kogumine ja edasisaatmine on vahetult seotud meditsiiniliste analüüsidega. Seega tuleb antud juhul kohaldada maksuvabastust.

Kaasuses C-45/01 (Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie) osutasid sihtasutuses töötavad kvalifitseeritud psühholoogid psühhoteraapilist ravi. Maksuhaldur aga leidis, et antud juhul pole tegemist maksuvaba teenusega, sest ravi ei toimu kvalifitseeritud arstide jälgimisel, nagu näevad ette Saksamaa seadused. Kohus leidis, et kuuenda direktiivi järgi ei sõltu maksuvabastuse andmine asutuse juriidilisest vormist. Seega tuleb rakendada ka seaduse alusel tegutsevale sihtasutusele maksuvabastust.

Sama käibemaksuseaduse sättega kehtestatakse maksuvabastus ka inimorganitele või -kudedele, inimverele või inimverest valmistatud veretootetele ja rinnapiimale (kuuendast direktiivist artikkel 16 A (1) d), mis on kehtestatud sotsiaalministri 26. aprilli 2004.a. määrusega nr 33.

Maksuvabade teenuste alla kuulub ka mittetulundusühingu poolt tasuta või liikmemaksu eest osutatav teenus vastava mittetulundusühingu oma liikmele. Samuti on maksuvaba spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenus, mida mittetulundusühing osutab füüsilisele isikule (§ 16 lg 2 p 3 ja kuues direktiiv artikkel 13 A (1) m ja f).

Mittetulundusühingute puhul on valdavalt tegemist mitte-ettevõtlusega, nende tegevus ei ole orienteeritud kasumi teenimisele, kuid siiski paljude mittetulundusühingute tegevuseks on maksustatava käibega tehingute tegemine. Seega on paljud mittetulundusühingud registreeritud maksukohustuslasteks – 2004. aasta lõpu seisuga 460. Seega on nendel mittetulundusühingutel, kes teostavad ka maksustatavat käivet, sisendkäibemaksu mahaarvamisel proportsiooni arvestamise kohustus.

Kaasus C-348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA)) toob välja jällegi, et direktiivi tuleb tõlgendada kitsalt. Kaasuses organiseeris üks sihtasutus (SUFA) teisele (ALN) heategevusliku loterii, mille kulud ALN hüvitas. SUFA aga ei arvestatud sinna käibemaksu juurde. Kohus leidis, et antud juhul oleks pidanud ka arvestama käibemaksu. Maksust vabastatud sihtasutuste teenuste osutamist nn katusorganisatsioonile ei kata kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt f.

Kohtulahenditest (nt C-8/01 Assurandor-Societetet, acting on behalf of Taksatorringen) selgub ka, et maksuvabastuse andmine ei ole õigustatud olukorras, kus on olemas ilmne risk, et vabastus võib koheselt või tulevikus rikkuda vaba konkurentsi.

Maksuvaba käive on ka sotsiaalhoolekande seaduse § 10 punktides 1, 1¹, 3, 4, 5 või 6 nimetatud sotsiaalteenus (§ 16 lg 1 p 4 ja kuuenda direktiiv artikkel 16 A (1) g).

Sotsiaalteenused on:

- 1) sotsiaalnõustamine;
- 1¹) rehabilitatsiooniteenus;
- 3) koduteenused;
- 4) eluasemeteenused;
- 5) hooldamine perekonnas;
- 6) hooldamine hoolekandeesutuses.

Kohtulahend C-216/97 (Gregg & Gregg) käsitleb olukorda, kus usaldusühing, kes peab erahaiglat, soovib end registreerida maksukohustuslaseks, kuna artikkel 13 käsitleb vaid seaduse alusel tunnustatud isikuid, asutusi. Maksuhaldur aga keeldus neid registreerimast, kuna nad osutavad maksuvaba teenust. Kohtu tõlgenduse järgi ei välista kuues direktiiv füüsilisi isikuid, kes tegelevad

ettevõtlusega, isikute hulgast, kelle kohta rakendub maksuvabastuse säte. Seega on maksuvabastus õigustatud.

Ka kaasus C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmH) toob välja, et maksuvabastuse andmine ei sõltu mitte nii palju isikust, kes seda teeb, vaid tegevuse olemusest. Kui isiku tegevuseks on sotsiaalhoolekanne, siis on õigus ka maksuvabastuseks.

Sotsiaalse korraldamise poolelt on maksuvaba ka laste ja noorukite kaitsega seotud turvakoduteenus (§ 16 lg 1 p 5 ja kuuenda direktiivi artikkel 16 A (1) h).

Koolitusteenuse (§ 16 lg 1 p 6 ja kuuenda direktiivi artikkel 13 lõike A alalõike 1 punktid i ja j) puhul on samuti põhimõtte, et maksuvaba käibena käsitletakse üksnes sotsiaalse iseloomuga koolitusteenust. Välistatakse ettevõtluse käigus osutatav koolitusteenus. See ei tähenda aga seda, et näiteks eraõppeasutuse poolt antav põhiharidus oleks maksustatud, vaid sellist kooli koheldakse võrdselt riikliku kooliga. Üldiseks põhimõtteks on, et maksuvabaks käibeks loetakse üldhariduskoolitust ja üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmist ning muud koolitust (nt kutsehariduskoolitus-, täiendkoolitus). Maksuvaba käibena ei käsitata aga ärielistel eesmärkidel osutatavat muud koolitusteenust, näiteks täiendkoolitusena käsitatavaid seminare ja kursusi. Viimasel juhul on tegemist maksustatava käibega ja teenuse hinnale tuleb lisada 18% käibemaksu. Näiteks on käibemaksuga maksustav autokoolides antav koolitus.

Kaasuses C-287/00 (Commission v. Germany) käsitletakse ülikooli poolt uurimise tegevuse maksustamist, mis Saksamaa väitel läheb direktiivi sättes oleva mõiste “closely related” alla. Kohtu seisukoht on, et antud mõiste on mõeldud vältimaks, et otseselt õppetegevusega seotud tegevused oleks maksustatud. Uurimisprojektid aga ei oma kulutusi suurendavat mõju ülikooliharidusele, seega tuleb maksustada.

Maksuvaba käive on ka haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohaldatud sõidukiga (§ 16 lg 1 p 7 ja kuues direktiiv artikkel Art 13 A 1 p). Nõuded vastavale sõidukile on kehtestatud liiklusseadusega.

Seadusemuudatusega lisandus alates 01.01.2006 see, et maksuvaba on teenus, mida sõltumatu isikuteühendus osutab oma liikmele, kui on täidetud järgmised tingimused: teenuse saaja käive on 90 protsendi ulatuses maksuvaba või tema tegevus ei kuulu käibemaksuga maksustamisele; teenus on otseselt vajalik liikme põhitegevuseks ning teenuse eest makstav tasu ei ületa teenuse osutamiseks tehtud kulutusi.

Maksuvaba on ka kaup, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, välja arvatud juhtudel, kui kaup on soetatud enne soetaja maksukohustuslasena registreerimist või kui kauba soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud osaliselt.

Kinnisasja maksuvaba käive. Kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine ning eluruumi hooldusteenuse osutamine eluruumi omanikule, samuti maamaksu- ja hoonekindlustuskulud, mida teenuse saajalt nõuab eluruumi üürileandja või hooldusteenuse osutaja, loetakse maksuvabaks käibeks (§ 16 lg 2 p 2 ja kuuenda direktiivi artikkel 13 B b). Sealjuures välistatakse maksuvabastuse kohaldamine majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata.

Enne 1. maid 2004.a. kehtinud käibemaksuseaduse alusel oli maksukohustuslasel võimalus maksustada eluruume ja nendega seotud käivet (üürile andmist), siin on kehtestatud üleminekusäte (käibemaksuseaduse § 46 lg 4). Selle sätte alusel saab maksukohustuslane, kes on teavitanud maksuhaldurit enne 2004. aasta 1. jaanuari oma soovist maksustada käibemaksuga eluruumidega seotud käivet, jätkata eluruumide maksustamist 10 aasta jooksul alates 1. maist 2004.a. Seega kehtib selline õigus 2014. aasta 1. maini. Üleminekusätte rakendamise periood on seotud sisendkäibemaksu ümberarvestuse perioodiga, et ei tekiks olukorda, kus seadusemuudatuse tõttu maksustava käibe muutumine maksuvabaks käibeks tekitaks maksukohustuslasele sisendkäibemaksu ümberarvestuse kohustuse (vt järgmine peatükk sisendkäibemaksu ümberarvestuse kohta).

Näide. Äriühingule kuulub elumaja, mille ühte korterit ta üürib alates 2004. aasta algusest välja teisele äriühingule samuti eluruumiks. Üürileandja teatas oma piirkondlikule maksukeskusele 2003. a detsembris, et lisab selle korteri üürihinna käibemaksu. 2004. a märtsis hakkas sama äriühing teist samas majas asuvat korterit eluruumina välja üürima kolmandale äriühingule. Kuna selle korteri üürihinna käibemaksu lisamisest ta maksukeskust enne 2004. aasta algust ei teavitanud, tuleb tal see korter välja üürida maksuvabalt.

Ka kinnisasja või selle osa puhul on tegemist maksuvaba käibega, kuid siinjuures on oluline täiendus. Paragrahvi 16 lg 2 punkti 3 kohaselt ei loeta maksuvabaks käibeks ja on seega 18%-ga maksustatav kinnisasja, mille oluline osa on ehitise või ehitise osa, **võõrandamine enne ehitise esmast kasutuselevõttu ja hoonestamata kruntide võõrandamine**. Säte tugineb kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 3 ja artikli 13 lõike B punktidele (g) ja (h). Kuna 1. maini 2004. a.

kehtinud käibemaksuseaduse alusel oli ka uue ehitise ja krundi võõrandamine maksuvaba käive, kehtiva käibemaksuseaduse alusel aga maksustatakse 18 %-lise määraga, siis on kehtestatud ka üleminekusäte käibemaksuseaduse paragrahvi 46 lõikes 3. Üleminekusäte alusel ei maksustata 18%-lise käibemaksuga sellise ehitise võõrandamist enne esmast kasutuselevõttu, mille ehitamist alustati enne 1. maid 2004. Ehitamise alustamiseks loetakse kas ehitusloa olemasolu või reaalselt ehitamise alustamist, mida maksumaksja peab tõendama (nt kuludokumentidega).

Alates 1. jaanuarist 2006 maksustatakse 18% käibemaksuga ka sellise kinnisasja, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa, võõrandamine enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu (ehitise või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendamisega seotud kulutused on vähemalt 10% suuremad kui ehitise või selle osa soetusmaksumus enne parendamist).

Näide. Äriühing soetab teiselt äriühingult 2005. aastal ehitatud tootmishoone, kuid äriplaan muutub ja see tootmishoone müüakse edasi kolmandale äriühingule, ilma et seda oleks ise kasutusele võetud. Kuna esimene müüja oli tootmishoonet enne müümist kasutanud, ei pea edasimüüja müügihinnale käibemaksu lisama, sest tegemist ei ole müügiga enne esmast kasutuselevõttu (ei ole oluline, kas konkreetne müüja tootmishoonet kasutas, vaid kas seda on üldse enne edasimüümist kasutatud).

Hoonestamata kruntide võõrandamist ei maksustata 18% käibemaksuga, kui krunt või maatükk, mis hiljem kruntideks jaotatakse, on soetatud enne KMS jõustumist. Maatüki soetamiseks loetakse vastavalt § 2 lõikes 5 defineeritud võõrandamistehingu sõlmimist, st. juriidilise omandiõiguse üleminekut, mitte kinnistusraamatu kande tegemise hetke.

Näiteks eluruumide üüri ja hooldusteenuse maksuvabastuse puhul on tegemist suuresti ka sotsiaalse iseloomuga maksuvabastusega.

Näiteid kinnisasjade maksustamisest:

Väljaehitatud pööningute müüki maksustatakse kui kinnisasja või selle osa müüki.

Maa müük, mis ei asu detailplaneeringu koostamise kohustusega alal. Juhul, kui detailplaneering on alustatud, kuid ei ole lõpetatud, siis ei ole tegemist krundiga ning maa müük on maksuvaba, välja arvatud juhul, kui müüja on kohustatud planeeringu ka lõpetama.

Ehitusseaduse (§ 2) kohaselt on ehitise aluspinnasega kohtkindlalt ühendatud ja inimtegevuse tulemusena ehitatud terviklik asi. Ehitised jagunevad hooneteks ja rajatisteks. Hoone on katuse,

siseruumi ja välispiiretega ehitis. Rajatis on ehitis, mis ei ole hoone. Rajatiseks loetakse muu hulgas mere või siseveekogu põhja süvendamise teel rajatud laevakanalit.

Planeerimisseaduse (§ 9 lg 3) kohaselt on krunt ehitamiseks kavandatud maaüksus detailplaneeringu koostamise kohustusega alal. Pärast 1. maid 2004 soetatud hoonestamata maatükkide müügi puhul tuleb alati vaadata, kas tegemist on krundiga planeerimisseaduse tähenduses või mitte. Näiteks juhul, kui äriühing soetab 2005. aastal hoonestamata maatüki, mille sihtotstarve on põllumaa, ja hiljem müüb selle seoses äriplaani muutumisega eraisikule, ei pea ta müügihinnale käibemaksu lisama isegi siis, kui on alustatud sellele maatükile detailplaneeringu koostamist eesmärgiga see väiksemateks üksusteks jagada, sest müügi hetkel ei ole tegemist ehitamiseks kavandatud maaüksusega. Kui aga sama äriühing soetab 2005. aastal Tallinnas hoonestamata maatüki, mille sihtotstarbeks on transpordimaa, siis selle maatüki müügil teisele äriühingule enne detailplaneeringu lõpetamist tuleb müügihinnale käibemaks lisada, sest tegemist on ehitamiseks kavandatud maaüksusega detailplaneeringu koostamise kohustusega alal ja seega krundiga (ka teedehitus on ehitusseaduse tähenduses ehitamine).

Kuuenda direktiivi artikli 13 B (b) alusel vabastas Prantsusmaa käibemaksust karavanide, telkide ja nn liikuvate kodude üürileandmise. Euroopa Kohus aga leidis (C-60/96 (Commission v. France)), et nimetatud artikkel antud juhul maksuvabastuseks õigust ei anna, kuna pole tegemist kinnisvaraga.

Kaasusest C-315/00 (Rudolf Maierhofer) selgub, et kinnisvaraks loetakse selline hoone, mida ei saa kiiresti lahti monteerida või viia uude kohta. Samas võib olla võimalik, et mingil ajal hoone võetakse osadeks ja viiakse uude kohta, et seal uuesti püstitada.

Maksuvaba on ka Eesti Vabariigi kehtiv postimaksevahend (postmark)(§ 16 lg 2 p 4 kuuenda direktiivi artikkel 13 B e), kui seda müüakse nimiväärtuses. Postmark on maksuvaba nagu ka universaalne postiteenus. Oluline on ka, et maksuvabaks käibeks loetakse postmargi võõrandamist nimiväärtuses, see peaks välistama kollektsooniesemetena müüdavad postmargid.

Ka nn. finantsteenused on valdavalt käibemaksust vabastatud. Käibemaksuga ei maksustata kindlustusteenust (§ 16 lg 2 p 1 ja kuuenda direktiivi artikkel 13 B a) sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenust (§ 16 lg 2 p 5 ja kuuenda direktiivi artikkel 13 B d). Sellest sättest välistatakse faktooring.

2005. aasta 1. jaanuarist hakkas kehtima muudetud krediitiasutuste seadus, mille alusel muudeti ka paragrahvi 6. Võeti kasutusel mõiste finantsteenuse, mis loetletakse paragrahvis 6. Seoses sellega

täpsustatakse ka käibemaksuseadust. Põhimõttelist maksustamise käsitlemise erinevust see muudatus ei toonud kaasa.

Alates 01.01.2007 on maksust vabastatud krediidasutuste seaduse § 6 lõike 1 järgmistes punktides nimetatud finantsteenused ja nendega seotud läbirääkimisteenused:

1) hoiustamistehingud avalikkuselt hoiuste ja muude tagasimakstavate rahaliste vahendite kaasamiseks;

2) laenutehingud, sealhulgas tarbijakrediit, hüpoteeklaenu, faktooring ja muud äritehingute finantseerimise tehingud;

3) liisingutehingud;

4) arveldus-, sularaha siirdamise ja muud raha edastamise tehingud;

5) mittesularahaliste maksevahendite (nt elektrooniliste maksevahendite, reisisäkkide, vekslite) väljastamine ja haldamine;

6) tagatis- ja garantiitehingud ning muud isikule tulevikus siduvaid kohustusi tekitavad tehingud;

7) tehingud nii oma kui ka klientide arvel väärtpaberituru seaduse (RT I 2001, 89, 532; 2002, 23, 131; 63, 387; 102, 600; 105, 612; 2003, 81, 544; 88, 591; 2004, 30, 208; 36, 251; 37, 255) §-s 2 sätestatud kaubeldavate väärtpaberitega ning välisvaluutaga ja muud rahaturutehingud, sealhulgas tehingud tšekkide, vekslite, hoiusesertifikaatide ja muude selletaoliste instrumentidega;

8) väärtpaberite emiteerimise ja müügiga seotud tehingud ja toimingud;

10) rahamaakleri tegevus.

Lisaks sellele on alates 01.01.2007 maksuvaba investeerimisfondide seaduses sätestatud fondi valitsemine avalike investeerimisfondide, sealhulgas pensionifondide puhul.

Kuues direktiiv välistab maksuvabade finantsteenuste hulgast väärtpaberite hoidmise ja haldamise teenuse.

Kaasuses C-349/96 (Card Protection Plan (CPP)) on tegemist ettevõttega, mis pakub kindlustust juhuks, kui kaotatud või varastatud krediitkaarti kasutatakse pettusteks. Samuti osutas CPP krediitkaartide registreerimise teenust. Tegemist ei olnud ametlikult registreeritud kindlustusteenuse pakkujaga, seega oli maksuhalduri seisukoht, et teenus tuleb maksustada. Euroopa Kohtu seisukoht

oli, et liikmesriigid ei tohi piirata maksuvabastuse kasutamise õigust ainult nende kindlustusteenuse pakkujatega, kes tegutsevad vastava riikliku seaduse alusel. See, kas tegemist on kahe eraldi teenusega (kindlustus ja kaartide registreerimine, vastavalt maksuvaba ja maksustatav), on liikmesriigi kohtu pädevuses.

Maksuvabaks kindlustusteenuseks kuuenda direktiiv artikli 13B (a) alusel ei loeta teenust, kus kindlustusselts, kes on teise seltsi tütarettevõtte, teostab täielikult emaettevõtte äritegevust. Sealjuures saadav tasu põhineb turuhindadel. (C-240/99 (Forsäkringsaktiebolaget Skandia))

Käibemaksuga ei maksustata väärtpaberit (§ 16 lg 2 p 6 ja kuuenda direktiivi artikkel 13 B d 5).

Käibemaksuga ei maksustata hasartmängu, sealhulgas loterii korraldamist ja loteriipiletit (§ 16 lg 2 p 7 ja kuuenda direktiivi artikkel 13 B f). Hasartmängu puhul rakendatakse spetsiaalselt seda valdkonda reguleerivat maksu – hasartmängumaksu.

Isik korraldas ebaseaduslikke hasartmänge, mille eest maksuhaldur nõudis käibemaksu tasumist. Euroopa Kohus leidis, et käibemaksustamise põhimõtetest lähtuvalt ei saa vahet teha seaduslikel ja ebaseaduslikel hasartmängudel. Seega ei saa nõuda, et ebaseadusliku hasartmängu korraldamiselt tuleb tasuda käibemaksu. (C-283/95 (Fischer))

Käibemaksuga ei maksustata ka investeringukulda, investeringukulla võõrandamist või võõrandamislepingu sõlmimisega seotud teenust või nende käibega seotud teenust, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent (§ 16 lg 2 p 8 ja kuuenda direktiivi artikkel 26b B). Vastavalt kuuendas direktiivis toodud investeringukulla erikorrale on investeringu kulla käive maksuvaba.

Käibemaksuseaduse § 16 lõikes 5 on toodud täpsustus, mille kohaselt käsitatakse maksuvaba käibena ka selliseid elektroonilisi teenuseid, mis oma olemuselt sarnanevad mõne maksuvaba käibena käsitatava teenusega. Näiteks internetipanga teenus on olemuselt finantsteenuse, kuid vormi tõttu kuulub elektrooniliste teenuste hulka.

6.3 Valikuline õigus maksustamiseks

Maksukohustuslasele on antud võimalus teatud juhtudel maksustada maksuvabade kaupade ja teenuste käivet. Selleks peab maksukohustuslane teavitama kirjalikult maksuhaldurit enne käibe toimumist samal maksuperioodil või varem, et ta lisab kaupade ja teenuste maksustatavale väärtusel käibemaksu. Samas ei laiene see võimalus kõigile käibemaksuseaduse §-s 16 nimetatud kaupadele ja teenustele, vaid valikulise maksustamise juhud on piiratud. Aluseks on kuuenda direktiivi

artikkel 13 osa C. Selle sätte alusel on liikmesriikidel võimalus kehtestada valikuline maksustamine ning määrata ka selle võimaluse rakendamise ulatus.

Järgnevalt lubatud kaubad ja teenused, mille korral tohib rakendada valikulist maksustamist:

1) kinnisasja või selle osa, välja arvatud eluruumi, üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine ning eluruumi hooldusteenuse osutamine eluruumi omanikule;

2) kinnisasi või selle osa, välja arvatud eluruum;

(Maksuhaldurit enne käibe toimumist kirjalikult teavitades võib maksukohustuslane vastava käibe maksustada, kuid välistatud on eluruumide käibe ning eluruumide üürile, rendile või kasutusvaldusse andmise maksustamine. Selle piirangu kehtestamine on põhjustatud arvukatest käibemaksupettustest eluruumidega seotud käibe osas.

Eluruumi mõiste on sätestatud võlaõigusseaduse paragrahvis 272.

Eluruum on elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks.

Äriruum on majandus- või kutsetegevuses kasutatav ruum.)

3) käibemaksuseaduse paragrahvi 16 lõike 2 punktis 5 või 6 nimetatud teenus, välja arvatud juhul, kui teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele;

(Selle punkti alusel on maksukohustuslasel võimalus maksustada finantsteenuste osutamist ja väärtpaberite võõrandamist.)

4) investeeringukuld, mille teisele maksukohustuslasele võõrandab maksukohustuslane, kes oma ettevõtluse käigus teostab tavaliselt tööstusliku toorainena kasutatava kulla käivet, või maksukohustuslane, kes toodab investeeringukulda või muudab muul otstarbel kasutatavat kulda investeeringukullaks, või sellise käibega seotud teenus, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent.

Maksukohustuslasel on võimalus ka maksustada soovi korral ka investeeringukulla käivet.

Käibemaksuseaduse § 16 lõike 4 alusel sätestatakse maksukohustuslasele kohustus, et juhul, kui ta valiku alusel maksustab kaupu ja teenuseid, siis tuleb sellist käivet maksustada vähemalt kahe aasta jooksul alates esimesest maksustamisperioodist.

KORDAMISKÜSIMUSED

1. Kuidas mõjutab maksuvabastus toote hinda?
2. Kuidas maksuvabastusi liigitatakse?
3. Millised on Eestis rakendatavad sotsiaalse iseloomuga maksuvabastused?
4. Millised koolitusteenused on maksuvabad ja milliseid maksustatakse?
5. Miks rakendatakse nn tehnilise iseloomuga maksuvabastusi?
6. Millised kinnisvaratehingud on maksuvabad ja milliseid maksustatakse?
7. Millised finantsteenused on Eestis maksuvabad?
8. Milliseid maksuvabasid kaupu ja teenuseid saab Eestis vabatahtlikult maksustada?

7 SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE

7.1 Sisendkäibemaksu mahaarvamise üldine põhimõte

Käibemaksuseaduse paragrahvi 29 lõikes 3 on sätestatud sisendkäibemaksu mõiste. Sisendkäibemaksu mahaarvamise põhimõte on lisandunud väärtuse maksu üks aluspõhimõtetest. See tähendab, et maksukohustuslasel ei teki maksukohustust kogu oma käibelt, vaid maksukohustuse arvestamisel arvatakse maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksusummast maha kaupade soetamisel või teenuste saamisel makstud sisendkäibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamisega välditakse käibemaksu kumuleerumist ehk käibemaksu käibemaksustamist.

Lisaks teiselt maksukohustuslaselt soetatud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluva käibemaksu hõlmab sisendkäibemaksu mõiste ka kauba impordilt tasutavat käibemaksu, välisriigi maksukohustuslaselt saadud teenustelt arvatud käibemaksu, ühendusesiseselt soetamisel, paigaldatava või kokkupandava kauba soetamisel ja kolmnurktinguga kauba soetamisel (soetajana kolmnurktingus) arvestatud käibemaksu.

Maksukohustuslane saab oma maksustatavalt käibelt arvestatud sisendkäibemaksust maha arvata ka kauba ekspordi tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaksu.

Kauba impordil tollile makstud käibemaksu saab kauba importija kauba importimise kuu eest esitataval käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata.

Mitmed üldised käibemaksu maha arvamise põhimõtted on välja toodud ka kaasuses C-78/02 (Karageorgou).

Käibemaksu mahaarvamise üldised alused on sätestatud kuuenda direktiivi artiklites 17 ja 18.

Kõige lihtsamalt võttes:

$$\text{arvestatud käibemaks} - \text{sisendkäibemaks} = \text{tasumisele kuuluv käibemaks}$$

Käibemaksukohustuslasena registreerimata isikutele ei ole kohustust maksta müügikäibelt käibemaksu, mistõttu ei ole neile käibemaksu mahaarvamise või tagastamise õigust vaja anda.

Piiratud maksukohustuslane ei oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kuna ta ei kasuta soetatud kaupu ja saadud teenuseid ettevõtluses. Sisuliselt on tegemist lõpptarbijaga ning võimalus,

et piiratud maksukohustuslasel tuleb tasuda käibemaksu, on antud pigem maksustamise lihtsustamise eesmärgiga.

Isikutel võib tekkida näiteks kauba importimisel kohustus tasuda käibemaksu, kuid see ei anna veel õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

Üldiseks põhimõtteks on, et maksukohustuslasel on õigus üksnes Eesti sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. See tähendab, et juhul, kui Eesti maksukohustuslane tegeleb ettevõtlusega ka väljaspool Eestit ja soetab välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks kaupu või teenuseid nii Eestist kui ka teisest riigist, siis saab ta oma Eestis tekkinud maksustatavalt käibelt arvatud käibemaksust maha arvata ainult selle osa sisendkäibemaksust, mille ta tasus Eestis soetatud kaupadelt ja teenustelt. Maksukohustuslasel on võimalus teatud tingimustel välisriigist tagasi küsida seal soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt tasutud käibemaks. Juhul, kui isik on teise liikmesriigi maksukohustuslane, siis saab ta vastavas riigis maha arvata ettevõtlusega seotud sisendkäibemaksu seal riigis.

Näide. Eesti käibemaksukohustuslase töötaja sõitis firma autoga Soome, et osta seal firma maksustatava käibe tarbeks kaupu. Kaupade müüja esitas talle arve, millel on näidatud käibemaks 0%. Enne tagasitulekut ostis töötaja auto jaoks bensiini ja sai selle kohta arve koos 22%-lise Soome käibemaksuga.

Firma ettevõtluseks soetatud kaubad tuleb Eesti käibemaksukohustuslasel pöördmaksustamise põhimõttel ise ära maksustada, kuid ta saab nende maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaksu kohe ka sisendkäibemaksuna maha arvata. Bensiini ostmisel Soomes makstud käibemaksu aga Eestis maha arvata ei saa, vaid seda tuleb tagasi taotleda Soome maksuametilt.

Maksuvaba käibena käsitatavate teenuste ja kaupade korral ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Kuid siin puhul on ka erand, milleks on finantsteenused, kindlustusteenus ja väärtpaber (käibemaksuseadus § 16 lõike 2 punktides 1, 5 ja 6 nimetatud teenused). Nende osutamisel ühendusevälise riigi isikule saab sisendkäibemaksu maha arvata. Selle mõtteks on, et ei toimuks käibemaksu võimalikku kumuleerumist. Alus tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktist c. Tegemist on ikkagi sisuliselt maksuvaba käibega, see tähendab, et isik ei pea hakkama rakendama maksustatava käibe ja kogu käibe proportsiooni, kui kogu ülejäänud tegevuse moodustab maksuvaba käive.

7.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused

Sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks on kauba võõrandajalt või teenuse osutajalt saadud arve, mis peab vastama käibemaksuseaduse §-is 37 kehtestatud nõuetele. Lisaks teiselt Eesti maksukohustuslaselt kauba soetamisele või teenuse saamisele, on ka kauba ühendusesisese soetamise ja paigaldatava või kokkupandava kauba soetamise korral sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks arve.

Käibemaksuseaduse paragrahv 31 ütleb järgmist.

Kauba ühendusesisese soetamise, paigaldatava või kokkupandava kauba soetamise, kolmnurktingingu tingimustel kauba soetamise (§ 3 lõike 4 punkt 4) või ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult kauba muu soetamise korral, millelt maksukohustuslane peab seaduse järgi arvestama käibemaksu, arvatakse sisendkäibemaks maha arve alusel.

Ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult teenuse saamise korral, millelt maksukohustuslane peab käesoleva seaduse kohaselt arvestama käibemaksu, arvatakse sisendkäibemaks maha arve alusel.

Kauba importimise korral arvatakse sisendkäibemaks maha tollideklaratsiooni alusel. Kui kaup imporditakse ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritoriumi osa, arvatakse sisendkäibemaks maha ettevõtlusega tegelevalt ühendusevälise riigi isikult saadud arve ja imporditud kauba andmetega tollideklaratsiooni vormi (§ 38 lõige 2) alusel.

Kui kauba importimisel tasumisele kuulunud käibemaksu summa tasutakse tolli järelkontrolli tulemusena tehtud otsuse alusel, arvatakse sisendkäibemaks maha tolli otsuse alusel.

Kui kauba importinud maksukohustuslane tasub käibemaksu tolliagentuuri kaudu, on tal õigus sisendkäibemaks maha arvata pärast seda, kui toll on kauba vabastanud ja maksukohustuslane on saanud tolliagentuurilt kinnitatud tollideklaratsiooni.

Tolliagentuur ei või käsitada teise isiku eest tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu oma ettevõtluseks imporditud kaubalt tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksuna.

Kauba importimise korral arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal toll on kauba vabastanud. Muudel juhtudel arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal kaup või teenus on käibemaksuseaduse § 11 kohaselt soetatud või saadud.

Arvel peab olema ka kindlasti märgitud isiku maksukohustuslasena registreerimise number.

On olemas üks väga huvitav Euroopa Kohtu lahend (C-90/02 (Gerhard Bockemühl)), mis ütleb, et pöördmaksustamise korral on isikul, kellel on kohustus tasuda käibemaks, õigus maha arvata käibemaks ilma, et tal oleks kuuenda direktiivi artikkel 22 lõige 3 nõuetele vastav arve.

Samas selgub enamikest Euroopa Kohtu lahenditest (C-123/87 (L Jorion & Societe Anonyme d'Etude et de Gestion Immobilière); C-85/95 (Reisdorf)), et siiski käibemaksu maha arvamisel on tähtsaim alus nõuetele vastav arve.

Eraldi tasub välja tuua, et tolliagentuur, kes sisuliselt korraldab tolliprotseduuride täitmist, ei tohi teise isiku eest tasutud käibemaksu käsitada oma ettevõtluses tasutud käibemaksuna. Tolliagentuur kajastab selle vahekontol ja isik, kelle eest ta tegutses, hüvitab tollimaaklerile vastava summa. Tolliagentuuri kaudu impordimaksude tasumisel on sisendkäibemaksu maha arvamise aluseks tolli poolt kauba vabastamise fakt ja tolliagentuurilt saadud tollideklaratsiooni originaal või elektroonse deklaratsiooni väljatrükk.

Arve saajal ei ole kohustust kontrollida, kas arve väljastaja ka arvel näidatud käibemaksu deklareerib ja tasub. Kui käibemaksukohustuslasena registreerimata isik on arvel alusetult näidanud käibemaksu, siis üldjuhul ei ole arve saajal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, vaid ta peab nõudma müüjalt arve parandamist ja alusetult tasutud käibemaksu tagastamist.

Kauba importimisel arvatakse sisendkäibemaks maha tollideklaratsiooni alusel.

Kauba importimisel ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa, arvatakse sisendkäibemaks maha ühendusevälise riigi ettevõtjalt saadud arve ja imporditud kauba andmetega tollideklaratsiooni vormi alusel.

7.3 Sisendkäibemaksu mahaarvamise aeg.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise aega reguleerivad käibemaksuseaduse § 31 lõiked 8 ja 9. Üldine põhimõte sisendkäibemaksu mahaarvamise ajale on kuuendas direktiivis sätestatud artikli 17 lõikes 1 ja artiklis 18. Maksukohustuslasel tekib õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ajal, mil mahaarvatava käibemaksu osas tekkis müüjal maksukohustus. Seega kogu sisendkäibemaks arvatakse maha kaupade ja teenuste soetamise hetkel, sõltumata sellest, millal tegelikult hakatakse kaupa või teenust ettevõtluses kasutama või kui kaua kaupa majandustegevuseks kasutatakse.

Samas ei saa maksukohustuslane sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada enne arve kätte saamist. Sisendkäibemaks arvatakse maha selle maksustamisperioodi eest esitataval käibedeklaratsioonil, mil müüjal tekkis maksukohustus (reeglina kauba lähetamine või teenuse

osutamine, aga ka ettemaks), eeldusel, et deklaratsiooni esitamise ajaks on ka arve kätte saadud. Kui arve saadakse kätte pärast deklaratsiooni esitamise kuupäeva, saab sisendkäibemaksu maha arvata järgmisel käibedeklaratsioonil.

Kaasuses C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel) leiab kohus, et sisendkäibemaks arvatakse maha perioodil, kui kaubad on lähetatud või teenus osutatud ning maksukohustuslasel on olemas ka arve.

Ka kauba või teenuse eest ettemaksu tegemine ehk osaline tasumine annab õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks makstud summa osas, kuna müüjal tekib sama summa osas maksustatav käive. See tähendab, et ettemaksu korral on lubatud maha arvata sisendkäibemaksu, kuid seda ainult ettemaksu ulatuses. Sellisel juhul toimub sisendkäibemaksu mahaarvamine juba enne kauba lähetamist või teenuse saamist ning sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks on ettemaksuarve. Ettemaksuarve väljastamine on käibemaksuseaduse § 37 alusel kohustuslik.

Näide. Maksukohustuslane sai 2005. aasta aprillis ehitusteenuse, kuid arve selle kohta väljastati 25. mail. Kuigi teenuse osutajal tekib käive aprillis, saab teenuse saaja selle teenuse sisendkäibemaksu maha arvata mai deklaratsioonis, sest aprilli deklaratsiooni esitamise ajaks ei ole ta veel teenuse kohta arvet saanud.

Sama maksukohustuslane tellis firma kontaktandmete avaldamise 2005. aasta telefonikataloogis. Kataloogi väljaandja esitas selle kohta arve 2005. aasta aprillis, mille maksukohustuslane tasus 2. mail. Kuna firma telefonikataloogis reklaamimise teenus on lõplikult osutatud kataloogi kehtimise viimasel päeval, st 31. detsembril 2005, tekib müüjal käive teenuse eest makse laekumise kuus, seega mais. Kuna arve on esitatud, saab maksukohustuslane selle teenuse sisendkäibemaksu maha arvata mais.

7.4 Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine

Maksukohustuslane, kellel on nii maksustatav kui ka maksuvaba käive, peab sisendkäibemaksu mahaarvamisel rakendama maksustatava ja kogu käibe proportsiooni. Suhte leidmisel võetakse lisaks maksukohustuslase Eestis tekkivale käibele arvesse ka tema selline käive välisriigis, mille osas on maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus § 29 lõike 1 kohaselt. Proportsiooni kasutatakse ka siis, kui maksukohustuslane kasutab kaupu nii ettevõtluse kui ka ettevõtlusega mitteseotud otstarbel.

Käibemaksuseaduse paragrahv 29 lg 4 ütleb, et kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust nii ettevõtlusega seotud tehingute tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, arvatakse maha ainult ettevõtlusega seotud tehingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaks. Kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik ettevõtlusega seotud tehingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu eristada ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksust, määratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise kord maksukohustuslase taotluse alusel maksuhalduri juhi otsusega, lähtudes kauba või teenuse tegelikust kasutusest. Sõiduauto, selle tarbeks soetatud mootorikütuse ja sõiduautoga otseselt seotud kulude sisendkäibemaks arvatakse maha, sõltumata selle ettevõtluses kasutamise osatähtsusest, välja arvatud füüsilisest isikust ettevõtja puhul.

Maksukohustuslasel, kes on enne tema maksukohustuslasena registreerimise päeva soetanud kaupu, välja arvatud põhivara, nende võõrandamiseks või võõrandatavate kaupade tootmiseks, on õigus maha arvata nende kaupade sisendkäibemaks maksustamisperioodil, mil need kaubad maksustatava käibena võõrandati. Enne isiku maksukohustuslasena registreerimist soetatud põhivara sisendkäibemaks on õigus maha arvata, võttes arvesse käibemaksuseaduse § 32 lõikes 4 sätestatud, üksnes juhul, kui isik ei ole seda põhivara kasutanud enne maksukohustuslasena registreerimist (st ettevõtluse tarbeks soetatud põhivara ei ole enne maksukohustuslasena registreerimist kasutatud. Kasutamata põhivaraks loetakse ka sellist põhivara, mida on enne registreerimist üksnes katsetatud või proovitud (nt seadmete katsetamine), kuid ei ole veel aktiivselt kasutusse võetud).

Proportsiooni arvestamisel ümardatakse tulemus üles sajandikeni ehk täisprotsendini. See tähendab, et kui maksukohustuslase tegevusest moodustab näiteks maksustatav käibe 99,3 protsenti kogukäibest (maksustatava käibe ja kogukäibe suhe on 0,993), siis ümardab maksukohustuslane selle suhte üles täisprotsendini ehk antud juhul tulemus 100% ja maksukohustuslasel puudub vajadus proportsiooni rakendamiseks. Sätte aluseks on kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1.

Proportsiooni arvestamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist, olenemata, kas tegemist oli maksustatava või maksuvaba võõrandamisega. Proportsiooni arvestamisel ei võeta arvesse ka juhuslikke finantstehinguid ja juhuslikku väärtpaberite võõrandamist. Juhusliku tehinguga on tegemist siis, kui vastavad tehingud ei ole seotud maksukohustuslase põhitegevusega, tema igapäevase ettevõtlusega.

Näiteks juhusliku võõrandamisega on tegemist siis, kui väärtpabereid võõrandab ettevõtte, kes ei ole neid soetanud investeringu eesmärgil, kuid ei tegele põhitegevusena väärtpaberitehingutega, või kui laenu annab ettevõtte, kelle tegevuseks ei ole laenude andmine.

Kinnisasja puhul on alates 1. maist 2004.a. sisendkäibemaksu ümberarvestamise perioodiks 10 aastat erinevalt eelnevast 5 aastast. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 20 lõikele 2 võib kinnisasja sisendkäibemaksu ümberarvestamise periood olla 5 kuni 20 aastat. Kinnisasja ümberehitamise korral (ehitise rekonstrueerimine, laiendamine vms. tegevus eraldi ehitusprojekti alusel tulenevalt ehitusseadusest) tuleb ümberehitatud kinnisvara või selle osa suhtes alustada uuesti sisendkäibemaksu ümberarvestusperioodi arvestamisest ümberehitatud kinnisvara või selle osa ettevõtluse tarbeks kasutusele võtmisel.

Ümberarvestusperioodi pikendamisega seoses on § 46 lõikes 5 kehtestatud üleminekusäte seoses kinnisasjadega, mida hakati kasutama enne viimase käibemaksuseaduse jõustumist. Selle kohaselt korrutatakse kinnisasja kasutusaastad kuni kehtiva seaduse jõustumiseni ümberarvestamise perioodi arvutamisel kahega. Näiteks kui kinnisasi soetati 2002. aastal, siis esimesed kaks kasutusaastat (2002 ja 2003) arvestatakse kahekordselt, 2004 on viies kasutusaasta ja 2005 kuues kasutusaasta.

Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord on kehtestatud rahandusministri määrusega nr 39, kuupäevaga 30.04.04.

7.5 Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodid

Käibemaksuseaduse §-s 33 on sätestatud meetodid sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Siinjuures on oluline, kas sisendkäibemaks on otseselt seotud maksustatava ja maksuvaba käibega.

Maksukohustuslasel on samal kalendriaastal lubatud kasutada kas proportsionaalse mahaarvamise meetodit või otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit.

Proportsionaalse mahaarvamise puhul rakendatakse maksustatava käibe ja kogu käibe suhet kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe määratakse maksukohustuslase eelmise kalendriaasta käibe põhjal. Tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes selle kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest. Kui ettevõtlus on kestnud alla ühe kalendriaasta, määrab maksustatava käibe ja kogu käibe suhte maksuhalduri juht oma otsusega maksukohustuslase taotluse alusel tema esimese kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe prognoositava suhte põhjal.

Näide. Maksukohustuslane on ettevõtluse tarbeks soetanud kaupu ja saanud teenuseid 354 000 krooni eest, millest käibemaks on 54 000. Maksustatava ja maksuvaba käibe proportsioon on 0,6 vastaval aastal. Seega arvestades proportsiooni $54000 \times 0,6 = 32400$

krooni saab sisendkäibemaksuna maha arvata. Ülejäänud käibemaksusumma, 21600 krooni kannab maksukohustuslane kuludesse koos soetatud kaupade ja saadud teenuste maksumusega.

Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul arvatakse arvestatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha ei arvata. Nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele proportsionaalse mahaarvamise meetodit rakendades. Maksukohustuslane peab raamatupidamises eraldi kajastama maksustatavat ja maksuvaba käivet ning nende tarbeks soetatud kaupu ja saadud teenuseid, samuti kaupu ja teenuseid, mis on soetatud või saadud nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks.

Antud meetodi puhul on sisuliselt kolm osa: maksustatav käive (sisendkäibemaks arvatakse maha), maksuvaba käive (sisendkäibemaksu ei arvata üldse maha) ja proportsiooni arvestamisel kasutatava suhtarvu rakendamine.

Näide. Maksukohustuslane on soetanud maksustatava käibe tarbeks kaupu maksustatava väärtusega 300 000 krooni, millelt arvestatav käibemaks on 54 000 krooni, mille saab maksukohustuslane täielikult maha arvata sisendkäibemaksuna.

Sama maksukohustuslane on soetanud maksuvaba käibe tarbeks 100 000 krooni väärtuses kaupu, millelt arvestatud sisendkäibemaks on 18 000 krooni, mida maksukohustuslane sisendkäibemaksuna maha arvata ei saa.

Maksustatava ja maksuvaba käibe tarbeks on maksukohustuslane soetanud kaupu maksustatavas väärtuses 50 000 krooni, millelt arvestatud sisendkäibemaks on 9000 krooni. Maksustatava ja maksuvaba käibe proportsioon on maksukohustuslasel 0,6 vastaval aastal. Seega $9000 \times 0,6 = 5400$ krooni sisendkäibemaksu, mida maksukohustuslane saab sisendkäibemaksuna maha arvata. Ülejäänud 2700 krooni kannab maksukohustuslane kuludesse koos soetatud kaupade väärtusega.

Käibemaksuseaduse § 33 lõige 4 annab ka võimaluse, et kui maksukohustuslasel on mõnes tegevusvaldkonnas üksnes maksuvaba või üksnes maksustatav käive ja mõnes tegevusvaldkonnas nii maksustatav kui maksuvaba käive, võib maksukohustuslane maksuhalduri juhi kirjalikul loal selle tegevusvaldkonna nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud

teenuse sisendkäibemaksu maha arvata, lähtudes maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest samas tegevusvaldkonnas. Muus osas rakendatakse sellisel juhul eelnevalt kirjeldatud segameetodit.

7.6 Sisendkäibemaksu tagastamine

Sisendkäibemaksu tagastamist käsitleb § 34. Juhul, kui maksustamisperioodil arvestatud käibemaks on väiksem kui samal perioodil mahaarvatav sisendkäibemaks, siis tagastatakse maksukohustuslasele arvestatud käibemaksusummat ületav osa.

Maksukorralduse seaduse alusel (§ 104) on maksumaksjal õigus kolme aasta jooksul enammake tekkimise päevast arvates taotleda maksuhaldurilt tagasi enammakstud summa. Kui isikul on õigus maksu tagastamisele, siis tagastus toimub 30 päeva jooksul taotluse saamise päevast arvates, kui maksuseaduses ei sätestata teisiti.

Käibemaksuseadus täpsustabki, et maksuhalduri juhi otsusega on maksuhalduril õigus pikendada käibemaksu tagastamist veel kuni 90 kalendripäeva juhul, kui on piisav alus kahtluseks, et tagastusnõude rahuldamisel makstud summa tagasinõudmine võib osutuda võimatuks.

Tagastusnõude pikendamine saab toimuda ainult kuni 30 kalendripäeva kaupa, kusjuures iga kord vormistatakse kirjalik motiveeritud otsus, kus maksuhaldur peab välja tooma konkreetsed põhjused, millised tingivad tagastusnõude täitmise tähtaja pikendamise ning miks on pikendamine vajalik just otsuses näidatud tähtaja võrra.

Lisaks otsuse motiveerimisele peab maksuhaldur tähtaja pikendamisel hindama, kas tagastusnõude kohene täitmine võib tekitada olukorra, kus hiljem selle tagasitäitmist nõuda ei ole võimalik. See tähendab, et kontrolli lõppedes võib maksukohustuslane olla maksejõuetu. Tagastustaotluse kontrollimise pikendamist rakendatakse üksnes erandjuhtudel, kus käibemaksu tagastamise kontrolli ei ole võimalik viia läbi lühikese perioodi (30 kalendripäeva) jooksul ning esineb piisav kahtlus, et tagastusnõude kohesel rahuldamisel makstud summa tagasinõudmine võib osutuda hiljem võimatuks. Kirjaliku motiveeritud otsuse tagastusnõude täitmise tähtaja pikendamise kohta teeb maksuhaldur hiljemalt 5 kalendripäeva enne tagastusnõude täitmise tähtaja lõppemist.

Sisendkäibemaksu tagastamisega seotud pettused on Euroopa Liidus üheks olulisemaks käibemaksuga seotud probleemiks.

Käibemaksu puhul tuleb siiski arvestada, et tagastamine toimub enamasti automaatselt, seega on ka tagastamise aeg oluliselt lühem.

Maksukorralduse seaduse § 105 alusel tuleb tagastusnõue esitada maksuhaldurile kirjalikult. Kui tagastatav summa ületab 10 000 000 krooni, siis tehakse tagastamise kohta kirjalik otsus ning sellele märgitakse ka enammakse kontrollimiseks läbi viidud toimingud ning kontrolli läbi viinud ametniku nimi. Sellise otsuse allkirjastab Maksu- ja Tolliameti piirkondliku maksu- ja tollikeskuse juhataja.

KORDAMISKÜSIMUSED

1. Mis on sisendkäibemaks?
2. Milliste kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu saab maksukohustuslane maha arvata?
3. Kellel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust?
4. Millised dokumendid annavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse?
5. Millisel perioodil saab sisendkäibemaksu maha arvata?
6. Millisel juhul peab sisendkäibemaksu maha arvama osaliselt?
7. Millised on osalise mahaarvamise meetodid?
8. Kui pika aja jooksul ja kellelt saab taotleda enammakse tagastamist?

8 KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASENA REGISTREERIMINE JA ADMINISTRATIIVSED SÄTTED

8.1 Käibemaksukohustuslasena registreerimine

8.1.1 Tavalise käibemaksukohustuslasena registreerimine

Käibemaksuseaduses on tavakorras käibemaksukohustuslasena registreerimist puudutavad sätted §-des 19 ja 20. Seejuures saab eristada registreerimist isiku algatusel ja maksuhalduri (see tähendab piirkondliku maksu- ja tollikeskuse) algatusel. Kehtiv registreerimisavalduse vorm, mis tuleb täita isiku enda algatusel registreerimise korral, on kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004. a määrusega nr 67.

8.1.1.1 Registreerimine isiku algatusel

Registreerimiskohustus tekib isikutel järgmiselt:

- 1) Eesti residendil ja Eestis püsivat tegevuskohta omaval mitteresidendil tekib registreerimiskohustus, kui tema maksustatav käive (mille hulka ei arvata põhivara võõrandamist) on aasta algusest arvates ületanud 250 000 krooni piiri või kui ta on tema enda algatusel käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud ja registrist kustutamisele järgnevalt päevast arvates on tema maksustatav käive samal aastal ületanud 250 000 krooni piiri, välja arvatud, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive.
- 2) Eestis püsivat tegevuskohta mitteomaval mitteresidendil tekib registreerimiskohustus, kui ta teeb tehingu, mille käibe tekkimise koht on Eesti ja mille puhul ei saa ostjat kohustada vastavat kaupa või teenust pöördmaksustamise põhimõttel maksustama (see tähendab, ostja pole maksukohustuslane või on tegemist nullmääraga maksustatava tehinguga). Registreerimiskohustust ei teki Eesti isikule teostatava kaugmüügi korral ega juhul, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive. Registreerimiskohustust ei teki ühendusevälise riigi maksukohustuslasel elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamisel juhul, kui ta on

registreeritud teises liikmesriigis elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorra alusel.

- 3) Eestisse kaugmüüki teostaval teise liikmesriigi residendil tekib registreerimiskohustus, kui tema Eesti isikutele teostatava kaugmüügi maksustatav käive on aasta algusest arvates ületanud 550 000 krooni piiri või kui ta on münud Eesti füüsilisele isikule kaugmüügi korras isiklikuks otstarbeks aktsiisikaupa (sel juhul tekib registreerimiskohustus esimesest tehingust).

Kõigil nendel juhtudel tuleb käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus esitada oma piirkondlikule maksu- ja tollikeskusele kolme tööpäeva jooksul registreerimiskohustuse tekkimise päevast arvates. Isik registreeritakse käibemaksukohustuslaseks alates registreerimiskohustuse tekkimise päevast.

Ülesanne. Maksukohustuslasena registreerimata äriühing müüs 2005. aasta 10. jaanuaril põhivarana arvel olnud sõiduauto 500 000 krooni eest ja 7. veebruaril äriühingule kuulunud väärtpabereid 300 000 krooni eest. Ajavahemikus 7. märtsist kuni 15. aprillini osutas äriühing teisele äriühingule konsultatsiooniteenust kokku 300 000 krooni eest, esitades selle kohta ühe arve. Millal peab äriühing esitama käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse ja millisest kuupäevast ta registreeritakse?

Samas ei pea isik ootama registreerimiskohustuse saabumiseni, vaid võib esitada käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse enne seda vabatahtlikult. Sel juhul registreeritakse isik käibemaksukohustuslaseks kas alates registreerimisavalduse esitamise päevast või avaldusel märgitud sellest hilisemast kuupäevast.

Isik peab registreerimiseks tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab Eestis ettevõtlust. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhaldur otsustab registreerimise tõendite saamisest alates kolme tööpäeva jooksul. Maksuhaldur jätab isiku registreerimata, kui isik ei tegele ettevõtlusega või ei alusta ettevõtlust.

Ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, võib end maksukohustuslasena registreerides määrata maksukorralduse seaduses nimetatud maksuesindaja, kelle maksuhaldur on heaks kiitnud. Ettevõtlusega tegeleval ühendusevälise riigi isikul, kellel puudub püsiv tegevuskoht Eestis, tuleb end maksukohustuslasena registreerides määrata

maksukorralduse seaduses nimetatud maksuesindaja, kelle maksuhaldur on heaks kiitnud. Sätet ei kohaldata käibemaksuseaduse § 43 lõikes 11 nimetatud juhul (ühenduseväline maksukohustuslane, kes on valinud erikorra kasutamise, ei saa endale määrata maksuesindajat).

8.1.1.2 Registreerimisprotseduur

Registreerimiseks peab füüsilisest isikust ettevõtja või juriidilise isiku või riigi-, valla- või linnaasutuse esindaja isiklikult tulema maksu- ja tollikeskusesse ja võtma kaasa oma isikut tõendava dokumendi (volitatud esindaja ka volituse). Kui tegemist on Eestisse kaugmüüki teostava teise liikmesriigi isikuga, kes soovib end Eestis käibemaksukohustuslasena registreerida enne registreerimiskohustuse saabumist, peab tal olema kaasas ka oma asukohariigi pädeva ametiasutuse kirjalik kinnitus, et see ametiasutus on registreerimisest teadlik.

Samuti peab avalduse esitaja kas kaasa võtma või kohapeal täitma registreerimisavalduse vormi ja esitama selle siis täidetult teenindusletti. Täidetud registreerimisavaldust posti teel või faksiga maksu- ja tollikeskusesse saata ei saa, sest maksu- ja tollikeskus peab vajalikuks veenduda, kas avalduse esitaja on ikka see isik, kellenä ta esineb.

Vastavalt käibemaksuseaduse § 20 lõikele 4¹ peab isik tõendama, et ta juba tegeleb ettevõtlusega või alustab ettevõtlust. Kui ettevõtlusega juba tegeldakse, tuleb see tegelikult välja ka registreerimisavalduselt, kus tuleb muuhulgas märkida majanduslikud näitajad aasta algusest arvates (nii realisatsioon kui ka kaupade ja teenuste soetamine rahalises väljenduses). Kui firma aga alles alustab tegevust, on mõistlik võtta maksu- ja tollikeskusesse kaasa juba sõlmitud lepingud mingi kauba soetamise või võõrandamise või teenuse saamise või osutamise kohta või vähemalt kinnitatud äriplaan.

Kui maksu- ja tollikeskus ei pea isiku ettevõtlusega tegelemise või ettevõtluse alustamise tõendamist piisavaks, on tal õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksu- ja tollikeskusel on õigus jätta isik registreerimata, kui too ei suuda ettevõtlusega tegelemist või tegelema hakkamist tõendada.

Maksu- ja tollikeskus teeb registreerimise kohta otsuse ja positiivse otsuse korral kannab isiku andmed käibemaksukohustuslaste registrisse kolme tööpäeva jooksul avalduse saamise päevast arvates. Kui on tegemist uue firma registreerimisega ja maksu- ja tollikeskus nõuab lisatõendeid ettevõtluse tõendamiseks, tehakse otsus kolme tööpäeva jooksul lisatõendite saamise päevast arvates. Otsus tehakse isikule teatavaks hiljemalt selle tegemise päevale järgneval tööpäeval.

8.1.1.3 Registreerimine maksu- ja tollikeskuse algatusel

Kui maksu- ja tollikeskusel on andmeid, et isikul on tekkinud registreerimiskohustus, kuid ta ei ole registreerimisavaldust õigeaegselt esitanud, registreerib maksu- ja tollikeskus ise isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimiskohustuse tekkimise päevast. Kui isik küll esitas ise registreerimisavalduse, kuid maksu- ja tollikeskus tuvastab, et see esitati ettenähtust hiljem, tühistab maksu- ja tollikeskus oma esialgse registreerimisotsuse ja registreerib selle isiku uue otsusega registreerimiskohustuse tekkimise päevast. Sellised otsused tehakse vastavatele isikutele teatavaks kolme tööpäeva jooksul nende tegemise päevast arvates.

Näide. Kontrolli tulemusel tuvastas maksu- ja tollikeskus, et bussifirma oli teostanud 2005. aasta jaanuaris rahvusvahelisi reisijatevedusid kokku 350 000 krooni eest, kusjuures 250 000 krooni piir ületati 25. jaanuaril. Bussifirma registreeritakse maksukeskuse poolt käibemaksukohustuslasena tagasiulatuvalt 25. jaanuarist 2005. (Kuna rahvusvaheliste reisijatevedude teostamine on nullmääraga maksustatav käibe, siis bussifirmal maksuvõlga ei teki, küll aga tekkis sellest hoolimata registreerimiskohustus – ainult nullmääraga maksustatava käibe teostamine ei too endaga kaasa registreerimiskohustust alles alates 2006. aasta 1. jaanuarist.)

8.2 Piiratud maksukohustuslasena registreerimine

Piiratud maksukohustuslasena registreerimist puudutab käibemaksuseaduses § 21. Ka siin saab eristada registreerimist isiku algatusel ja maksukeskuse algatusel. Piiratud maksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm on kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004. a määrusega nr 77.

Piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus tekib:

- 1) isikul, kes saab Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi ettevõtjalt niinimetatud mittemateriaalseid teenuseid (v.a liikmesriikidevahelise kaubaveoga seotud veoteenused) – esimese sellise teenuse saamise päevast, sätet ei kohaldata maksukohustuslasele ega ettevõtlusega mittetegelevatele füüsilistele isikutele;
- 2) isikul, kes soetab teistest liikmesriikidest nende riikide maksukohustuslastelt kaupu rohkem kui 160 000 krooni eest aastas – selle piirmäära ületamise päevast, välja arvatud aktsiisikaup või uus transpordivahend.

Sarnaselt tavakorras registreerimisega saab isik ka piiratud maksukohustuslasena registreerimise avalduse esitada oma piirkondlikule maksu- ja tollikeskusele vabatahtlikult enne registreerimiskohustuse tekkimist.

Registreerimisprotseduur ja registreerimine maksu- ja tollikeskuse algatusel (kui isik ei ole kolme tööpäeva jooksul registreerimiskohustuse tekkimise päevast arvates registreerimisavaldust esitanud) toimub samuti nagu tavalise käibemaksukohustuslasena registreerimise puhul.

Kui ettevõtlusega tegelev välisriigi isik, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, soetab ühendusesiseselt kaupa Eestis, tekib tal piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus kauba ühendusesisese soetamise päevast. Sätet ei kohaldata kauba ühendusesisesel maksuvabal soetamisel.

8.3 Maksustamisperiood

Maksustamisperioodiks on vastavalt käibemaksuseaduse § 27 lõikele 1 üldjuhul kalendrikuu. Kui maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane registreeritakse kuu keskel, on tema esimeseks maksustamisperioodiks ajavahemik maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast kuni sama kuu lõpuni.

Käibemaksuseaduse § 27 lõike 4 kohaselt võib maksu- ja tollikeskuse juht oma otsusega kehtestada maksukohustuslase motiveeritud taotluse alusel talle kalendrikuust pikema maksustamisperioodi, mis algab kalendrikuu või esimese maksustamisperioodi esimesel päeval ja lõpeb mõne sellele järgneva kalendrikuu viimasel päeval. Kalendrikuust pikemat maksustamisperioodi võib taotleda väikese käibe puhul, kui ei soovita igakuiselt käibemaksu maksta ja käibedeklaratsioone esitada. Samas kui maksukohustuslasel on enamjaolt nullmääraga käive, ei tasu pikemat maksustamisperioodi taotleda, sest sel juhul saab ka enammakstud käibemaksu tagastamist taotleda mitte igakuiselt, vaid pärast iga maksustamisperioodi lõppu. (Maksu- ja tollikeskus annaks sel juhul kindlasti suure rõõmuga maksukohustuslasele kalendrikuust pikema maksustamisperioodi, sest riigile oleks see kasulik.)

Kuues direktiiv jätab maksustamisperioodide osas liikmesriikidele küllaltki vabad käed: kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 4 kohaselt võivad liikmesriigid määrata maksustamisperioodiks kuu, kaks kuud või kvartali, kuid ka teistsuguseid perioode pikkusega kuni üks aasta.

8.4 Maksukohustuslase kohustused

Maksukohustuslase õigused ja kohustused on sätestatud käibemaksuseaduse §-s 24. Peamised kohustused on seejuures järgmised:

- 1) võõrandatava kauba või osutatava teenuse maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamine;
- 2) tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamine käibemaksuseaduse §-s 29 sätestatud korras;
- 3) käibedeklaratsioonide esitamine seaduses sätestatud tähtpäevaks ja käibemaksu tasumine käibemaksuseaduse §-s 38 sätestatud korras;
- 4) dokumentide säilitamine ja arvestuse pidamine §-s 36 sätestatu kohaselt;
- 5) käibemaksuseaduse § 37 nõuetele vastavate arvete esitamine.

Lisaks peab maksukohustuslane, kes teostab kaupade ühendusesisest käivet või võõrandab kaupu kolmnurktehingus edasimüüjana, esitama kord kvartalis ühendusesisese käibe aruande.

Eelnevalt loetletud kohustusi kohaldatakse ka Eestis maksukohustuslasena registreeritud välisriigi isikule, kelle käive tekib Eestis.

Maksukohustuslase peamiseks õiguseks on sisendkäibemaksu mahaarvamine käibemaksuseaduses sätestatud korras, millest oli pikemalt juttu 7. peatükis.

8.4.1 Käibemaksusumma arvutamine

Käibemaksuseaduse § 29 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma maksustamisperioodil seaduse § 3 lõikes 4 nimetatud tehingute või toimingute maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud käibeks mitteloetavate tehingute või toimingute või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavad tehingud, tarbeks kasutatava kauba (sealhulgas imporditud või pöördmaksustamise põhimõttel maksustatud kauba) või teenuse (sealhulgas pöördmaksustamise põhimõttel maksustatud teenuse) sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks.

8.4.2 Käibedeklaratsiooni esitamine ja parandamine

Iga tavakorras maksukohustuslasena registreeritud isik peab esitama iga maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni. Selles kajastab ta enda poolt võõrandatud kaupade ja teenuste maksustatava väärtuse ning soetatud ja pöördmaksustamise põhimõttel maksustatud kaupade ja teenuste maksustatava väärtuse, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaksu ning soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaksu, mis seaduse kohaselt kuulub mahaarvamisele. Käibedeklaratsioon tuleb esitada ka sellise maksustamisperioodi kohta, mille jooksul midagi ei müüdü ega ostetud.

Käibedeklaratsiooni vorm on kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004. a määrusega nr 67. See vastab kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 4 nõuetele, mille kohaselt tuleb deklaratsioonis esitada kõik sissenõutavaks muutunud maksu ja tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalikud andmed, sealhulgas vajaduse korral ning kui see on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks, maksu ja mahaarvamisega seotud tehingute kogusumma ning maksuvaba käibena käsitatavate tehingute kogusumma. (Eesti ei ole seejuures pidanud vajalikuks Eestis soetatud kaupade ja saadud teenuste maksustatava väärtuse eraldi deklareerimist, deklaratsioonil on üksnes lahter mahaarvatava sisendkäibemaksu märkimiseks.)

Vastavalt käibemaksuseaduse § 27 lõikele 1 esitatakse käibedeklaratsioon igale maksustamisperioodile (enamasti kalendrikuule) järgneva kuu 20. kuupäevaks. Kui 20. kuupäev langeb nädalavahetusele või riigipühale, on deklaratsiooni esitamise tähtpäevaks esimene sellele järgnev tööpäev. Selline tähtpäev vastab kuuenda direktiivi põhimõtetele, mille artikli 22 lõike 4 kohaselt esitab maksukohustuslane käibedeklaratsiooni liikmesriigi määratud tähtajaks, mis ei tohi ületada kaht kuud alates iga maksustamisperioodi lõppemisest.

Kui maksukohustuslane registreeriti kuu keskel ja tema esimese maksustamisperioodi kalendripäevade arv jääb alla 15, ei pea esimese maksustamisperioodi kohta eraldi deklaratsiooni esitama. Esimese maksustamisperioodi andmed deklareeritakse sel juhul koos järgmise maksustamisperioodi andmetega, esitades nende perioodide kohta ühe deklaratsiooni.

Näide. Äriühing registreeriti käibemaksukohustuslasena 20. jaanuarist. Esimese käibedeklaratsiooni pidi ta sel juhul esitama 21. märtsiks (20. märts oli aastal 2005 pühapäev), märkides sellel lahtrisse “Kuu või muu maksustamisperiood” ajavahemiku 20.01.-28.02.

Piiratud maksukohustuslane deklareerib tema poolt pöördmaksustamise põhimõttel maksustatavad kaubad ja teenused ja nende maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaksu tavalisel

käibedeklaratsiooni vormil. Erinevalt tavalisest maksukohustuslasest ei pea aga piiratud maksukohustuslane esitama deklaratsiooni nende kuude kohta, mil ta pöördmaksustamise põhimõttel maksustatavaid kaupu ja teenuseid ei ostanud. Kui deklaratsioon esitatakse, on ka piiratud maksukohustuslasel selle esitamise ajaks maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäev.

Kui käibedeklaratsioonil deklareeritud andmeid muudetakse (oli kogemata midagi valesti kirjutatud või midagi oli jäänud deklareerimata), tuleb esitada vastava maksustamisperioodi kohta uus käibedeklaratsioon ja eelmine annulleerida. Erandiks on kauba või teenuse kohta esitatud arve tühistamise või kreditarve esitamisega seotud muudatused, kui arve tühistatakse või kreditarve esitatakse pärast vastava kauba või teenuse käibe tekkimise perioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist. Sel juhul kajastatakse vastavalt käibemaksuseaduse § 29 lõikele 7 vajalikud muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise perioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Kuna müüja sel juhul vähendab deklareeritud maksustatavat väärtust ja mõnel juhul ka käibemaksusummat (kui ei ole tegemist maksuvaba või nullmääraga käibega), võivad tema poolt arve tühistamise või kreditarve esitamise perioodi eest esitataval käibedeklaratsioonil vastavates lahtrites olevad summad olla miinusmärgiga ja see on täiesti aktsepteeritav (väga paljud maksumaksjad on küsinud, kas nii ikka saab olla).

Näide. Käibemaksukohustuslane võõrandas kauba teisele käibemaksukohustuslasele 31. märtsil hinnaga 10 000 krooni + 1800 krooni käibemaksu, deklareerides selle märtsi käibedeklaratsioonil (maksustatav väärtus 10 000 krooni lahtris 1 ja käibemaks 1800 krooni lahtris 4, ostja deklareeris sama kuu käibedeklaratsioonis käibemaksusumma 1800 krooni lahtris 5 sisendkäibemaksuna).

Kuna osa kaupa osutus praagiks, võttis müüja selle osa kaubast tagasi ja esitas 21. aprillil ostjale kreditarve, vähendades kauba müügihinda 2000 krooni võrra. Kuna aprillis müüjal võõrandamistehinguid ei olnud, deklareeris ta aprilli käibedeklaratsiooni lahtris 1 –2000 krooni ja lahtris 4 –360 krooni (18% 2000st). Ostja vähendab aprilli deklaratsioonis lahtris 5 deklareeritavat sisendkäibemaksusummat 360 krooni võrra (või kui tal aprillis sidendkäibemaksu deklareerida ei ole, deklareerib lahtris 5 –360 krooni).

8.4.3 Ühendusesisese käibe aruande esitamine ja parandamine

Vastavalt käibemaksuseaduse § 28 lõikele 2 esitatakse ühendusesisese käibe aruanne kord kvartalis kvartalile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Sellel aruandel tuleb deklareerida kaupade ühendusesisene

käive ja kaupade võõrandamine edasimüüjana kolmnurktingus. Teenuste osutamist mitteresidentidele ja kaupade ühendusesiseset soetamist ei tule sellel aruandel kajastada.

Erinevalt käibedeklaratsioonist ei tule ühendusesisese käibe aruannet esitada nende kvartalite kohta, kus sellel aruandel kajastatavaid tehinguid ei tehtud. Samuti on võrreldes käibedeklaratsiooniga erinevus andmete parandamise osas: kui aruandel deklareeritud andmeid on vaja parandada (kas seoses kreditarve esitamisega või muudel põhjustel), ei esitata mitte uut aruannet vastava kvartali kohta, vaid ühendusesisese käibe aruande muutmise aruanne, kus deklareeritakse nii esialgselt märgitud kui ka lõplikud andmed. Seega, kui midagi jäi algul deklareerimata, jääb esialgsete andmete rida tühjaks, kui aga mõni tehing jäi toimumata, jääb tühjaks parandatud andmete rida.

Näide. Eesti käibemaksukohustuslane võõrandas kauba Soome käibemaksukohustuslasele 31. märtsil hinnaga 10 000 krooni, deklareerides selle märtsi käibedeklaratsioonil (maksustatav väärtus 10 000 krooni lahtrites 3 ja 3.1) ja I kvartali ühendusesisese käibe aruandel.

Kuna osa kaupa osutus praagiks, võttis müüja selle osa kaubast tagasi ja esitas 21. aprillil ostjale kreditarve, vähendades kauba müügihinda 2000 krooni võrra. Kuna aprillis müüjal nullmääraga maksustatavaid võõrandamistinguid ei olnud, deklareeris ta aprilli käibedeklaratsiooni lahtrites 3 ja 3.1 –2000 krooni ning esitas ühendusesisese käibe aruande muutmise aruande, märkides selle tulbas 4 esialgselt deklareeritud maksustatavaks väärtuseks 10 000 krooni ja parandatud maksustatavaks väärtuseks 8000 krooni.

Maksukohustuslane, kes on teise liikmesriigi isikule võõrandanud uue transpordivahendi, mis toimetatakse teise liikmesriiki, peab lisama kauba ühendusesisese käibe aruandele selle transpordivahendi müümisel väljastatud arve koopia.

Põhimõtteliselt peaks ühe kvartali ühendusesisese käibe aruandel deklareeritud tehingute summaarne maksustatav väärtus võrduma sama kvartali jooksul esitatud käibedeklaratsioonide lahtrites 3.1 deklareeritud summaarse maksustatava väärtusega. Tegelikult võivad need siiski erineda, kui on esitatud ühendusesisese käibe aruande muutmise aruanne või kui on müüdnud uusi transpordivahendeid teiste liikmesriikide mittemaksukohustuslastele: kuigi ka uue transpordivahendi müük teise liikmesriigi mittemaksukohustuslasele on kauba ühendusesisene käive, võib seda ühendusesisese käibe aruandel mitte kajastada, kuna ostjal puudub sel juhul käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

Kauba ühendusesisese käibe aruande vorm ja ühendusesisese käibe aruande muutmise aruande vorm koos täitmise juhenditega on kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004. a määrusega nr 69. Kuuendas direktiivis on neid aruandeid puudutavad sätted artiklis 28h, mis sätestab artikli 22 uue sõnastuse.

8.4.4 Käibemaksu tasumine

Vastavalt käibemaksuseaduse §-le 38 tuleb tasumisele kuuluv käibemaksusumma tasuda Maksu- ja Tolliameti pangakontole käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks. Ka kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 5 kohaselt tasub maksukohustuslane käibemaksu netosumma deklaratsiooni esitamisel. (Liikmesriigid võivad siiski kuuenda direktiivi sama sätte kohaselt kehtestada maksu tasumiseks mõne muu tähtpäeva või nõuda vahemakset, kuid Eesti ei ole seda erandkorda kasutanud.)

Tasumisele kuuluvaks käibemaksusummaks on maksukohustuslase enda maksustatava käibe maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaksu ja mahaarvatava sisendkäibemaksu vahe. Kui see vahe tuleb negatiivne, on maksukohustuslasel kolm võimalust:

- 1) jätta see enammakse järgmiste perioodide maksukohustuste katteks;
- 2) taotleda enammakse tagastamist enda pangakontole;
- 3) taotleda teiste maksukohustuste katmist selle enammakse arvelt.

Tuleb kindlasti arvestada, et vastavalt maksukorralduse seaduse §-le 33 saab enammaksete tagastamist või teiste maksukohustuste katteks arvestamist taotleda kolme aasta jooksul enammakse tekkimise päevast arvates. Kui see aeg on üle lastud, jääb enammakse lihtsalt riigile.

8.4.5 Dokumentide säilitamine ja arvepidamine

Käibemaksuseaduse § 36 lõikest 1 tulenevalt on tavakorras maksukohustuslasena registreeritud isikul sellised kohustused:

- 1) ta on kohustatud säilitama kronoloogilises järjestuses tema poolt või tema eest väljastatud arvete koopiad ning soetatud kaupade ja saadud teenuste arved seitsme aasta jooksul nende väljastamise või saamise päevast arvates. Arvel olev informatsioon tuleb säilitada algsel kujul. Kauba importimist tõendavad tollideklaratsioonid tuleb säilitada seitsme aasta jooksul, arvates tolliformaalsustele järgneva kalendriaasta algusest;

- 2) pidama maksustatava ja maksuvaba käibe, arvestatud käibemaksu ning teiselt registreeritud maksukohustuslaselt saadud maksustatava käibe või ettevõtluses kasutatava käibemaksuseaduse § 4 lõikes 2 nimetatud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu ning käibemaksuseaduse § 3 lõike 4 punktides 2–5 nimetatud saadud teenuse või soetatud kauba maksustatavalt väärtuselt arvestatud sisendkäibemaksu ja imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu igapäevast arvestust rahandusministri määrusega kehtestatud korras;
- 3) ta peab pidama arvestust selliste tema poolt või tema eest teistesse liikmesriikidesse toimetatud kaupade kohta, mille teise liikmesriiki toimetamine seaduse kohaselt ei ole kauba ühendusesisene käive;
- 4) ta peab pidama arvestust teistest liikmesriikidest Eestisse temale toimetatud selliste vallasasjade kohta, mille teisest liikmesriigist Eestisse toimetamine ei ole seaduse kohaselt kauba ühendusesisene soetamine, nende identifitseerimist võimaldava täpsusega.

Kui isik on registreeritud piiratud maksukohustuslasena, siis temal on § 36 lõikest 3 tulenevalt sellised kohustused:

- 1) ta on kohustatud säilitama kronoloogilises järjestuses kõigi tema poolt soetatud kaupade ja saadud teenuste, mille maksustatavalt väärtuselt peab ta ise pöördmaksustamise põhimõttel käibemaksu arvestama ja maksma, arved seitsme aasta jooksul, arvates nende väljastamise või saamise päevast. Arvel olev informatsioon tuleb säilitada algsel kujul;
- 2) pidama käibemaksuseaduse § 1 lõike 1 punktides 2 ja 5 ning § 3 lõike 4 punktides 2-5 nimetatud saadud teenuse ning soetatud ja imporditud kauba maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaksu kohta igapäevast arvestust rahandusministri määrusega kehtestatud korras;
- 3) ta peab pidama arvestust selliste tema poolt või tema eest teistesse liikmesriikidesse toimetatud kaupade kohta, mille teise liikmesriiki toimetamine ei ole seaduse kohaselt kauba ühendusesisene käive;
- 4) ta peab pidama arvestust teistest liikmesriikidest Eestisse temale toimetatud selliste vallasasjade kohta, mille teisest liikmesriigist Eestisse toimetamine ei ole seaduse kohaselt kauba ühendusesisene soetamine, nende identifitseerimist võimaldava täpsusega.

Kuuendas direktiivis puudutab arvepidamist artikli 22 lõige 2, mille alalõige a on küllaltki lakoonilise sõnastusega: maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduri poolt kontrollida. Täiendavalt on siiski sätestatud artiklis 22a, et kui maksukohustuslane säilitab enda väljastatud või saadud arveid elektrooniliselt nii, et on tagatud sidusjuurdepääs andmetele, ja kui säilituskoht paikneb muus liikmesriigis kui selles, kus on tema registrijärgne asukoht, on tema asukohaliikmesriigi pädevatel asutustel direktiivi kohaldamiseks õigus elektrooniliselt tutvuda, alla laadida ja kasutada neid arveid maksukohustuslase asukohaliikmesriigi eeskirjade kohaselt ulatuses, mis on selles liikmesriigis vajalik järelevalveks.

Liikmesriikidevahelisi tehinguid puudutav arvestus on kuuendas direktiivis sätestatud artikli 22 lõike 2 alalõikes b.

8.4.5.1 Arvepidamine erijuhtudel

Vastavalt käibemaksuseaduse § 36 lõikele 2 peab maksukohustuslasena registreeritud investeringukulla müüja pidama arvestust kõigi investeringukullaga seotud tehingute ja investeringukulla ostjate kohta ning säilitama iga tehingut käsitleva dokumentatsiooni viie aasta jooksul, alates tehingu toimumise päevast. See käsitlus vastab kuuenda direktiivi artikli 26b osas E sätestatule.

Investeringukuld on vastavalt käibemaksuseaduse § 2 lõikele 10 kullakang või kullatahvel, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 995 tuhandikku kaaluosa, ning pärast 1800. aastat münditud ja ametliku maksevahendina käibel olev või käibel olnud kuldmünt, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 900 tuhandikku kaaluosa ja mida ei müüda numismaatilisel eesmärgil. Lühemalt, investeringukulla all peetakse silmas kulda kui investeerimisobjekti, mitte mingi toote valmistamisel kasutatavat kulda. Täpne definitsioon on peaaegu otsesõnu võetud üle kuuenda direktiivi artikli 26b osast A (välja arvatud tingimus, et investeringukullaks loetakse selliseid kuldmünste, mida müüakse tavaliselt hinnaga, mis ei ületa müntides sisalduva kulla turuväärtust rohkem kui 80% võrra).

Kui maksukohustuslane võõrandab kaupu korduskasutuspakendis, millele on määratud tagatisraha, peab ta vastavalt § 36 lõike 1 punktile 5 pidama selliste korduskasutuspakenditega seotud tehingute arvestust ning säilitama korduskasutuspakendeid puudutava dokumentatsiooni vähemalt seitse aastat.

8.4.6 Arved

Arvete väljastamist ja kohustuslikke rekvisiite puudutavad nõuded on Eesti käibemaksuseaduses sätestatud §-s 37. Euroopa Liidus on arvete väljastamist puudutav sätestatud kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 alalõikes a ning arvete kohustuslikud rekvisiidid eraldi nn arvete direktiivis (2001/115/EÜ). Eesti käibemaksuseadusesse on Euroopa Liidu põhimõtted täiel määral üle võetud.

8.4.6.1 Arvete väljastamine

Maksukohustuslane on kohustatud väljastama kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise päevast arvates seitsme kalendripäeva jooksul kauba ostjale või teenuse saajale selle kauba või teenuse kohta arve või tagama, et selle väljastaks sama tähtaja jooksul maksukohustuslase nimel ja arvel tegutsev isik.

Tegelikult jääb see kohustus käibemaksuseaduses üsna teoreetiliseks, sest mingit sanktsiooni arve mitteväljastamise korral seadus ei sätesta. Põhiline probleem tekib siin ostjal, sest ilma arvet omamata ei saa ta kauba või teenuse sisendkäibemaksu maha arvata. (Seejuures, erinevalt varasemast käibemaksuseadusest, ei nõua seadus mahaarvamiseks enam originaalarve olemasolu, vaid ostjal võib olla ka faksiga saadetud arve, peaasi, et see vastaks kõigile seaduse nõuetele.)

Uue nõudena, mis tuleneb kuuenda direktiivi nõuetest ja mida varasemates käibemaksuseadustes ei olnud, tuleb alates 1. maist 2004 arve väljastada ka ettemaksu saamisel, seda samuti seitsme päeva jooksul makse laekumise päevast arvates. See nõue omakorda tuleneb teisest uuest sättest, nimelt kauba ostja või teenuse saaja õigusest arvata sisendkäibemaks maha samal maksustamisperiodil, kui kauba müüjal või teenuse osutajal tekib käive. Kuna käive võib tekkida ka ettemaksu saamisel, tekib sel juhul ostjal mahaarvamise õigus enne kauba või teenuse tegelikku kättesaamist, kuid selleks peab tal olema ettemaksu kohta väljastatud arve.

Mõnel juhul võib kauba soetaja või teenuse saaja ise endale kauba või teenuse kohta arve välja kirjutada, kui poolte vahel on enne käibe toimumist sõlmitud kirjalik kokkulepe, et kauba soetaja või teenuse saaja väljastab ise enda nimele arve ning maksukohustuslane aktsepteerib seda. Kokkulepe peab sisaldama arvete maksukohustuslasepoolse aktsepteerimise korda. Näitena sellisest olukorrast võib tuua liha müümise taluniku, füüsilisest isikust ettevõtja poolt tapamajale – kuna talunik tõepoolest ei tea, palju tema tapamajja viidud loomast liha välja tuleb, võib tapamaja kokkuleppel talunikuga selle kohta ise endale arve välja kirjutada.

Arve võib väljastada paberil või kauba soetaja või teenuse saaja nõusolekul elektrooniliselt.

On siiski sätestatud mõned juhud, mil arvet esitama ei pea, kui maksukohustuslane seda ei soovi. Seda ei pea tegema kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks, välja arvatud kaugmüügi, uue transpordivahendi võõrandamise ja ühendusevälise riigi füüsilisele isikule müüdava kauba ekspordina käsitamise korral (see tähendab, tax-free müügi puhul). Arvet ei pea väljastama ka sellise kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel, mille käive on maksuvaba.

8.4.6.2 Arve rekvisiidid

Eesti maksukohustuslase väljastatava arve kohustuslikud rekvisiidid on järgmised:

- 1) arve järjekorranumber ja väljastamise kuupäev;
- 2) maksukohustuslase nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number;
- 3) kauba soetaja või teenuse saaja nimi ja aadress;
- 4) kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel;
- 5) kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- 6) kauba kogus või teenuse maht;
- 7) kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäev ja/või sellest varasem kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise kuupäev, kui see on kindlaksmääratav ja erinev arve väljastamise kuupäevast;
- 8) kauba või teenuse hind ilma käibemaksuta ning allahindlus, kui see pole hinna sisse arvatud;
- 9) maksustatav summa käibemaksumäärade kaupa koos kohaldatavate käibemaksumääradega või maksuvaba käibe summa;
- 10) tasumisele kuuluv käibemaksusumma, välja arvatud seaduses sätestatud juhtudel. Käibemaksusumma tuleb seejuures kindlasti märkida Eesti kroonides, muud summad võivad rahvusvahelise tehingu puhul olla näiteks eurodes või mõnes muus valuutas. (Muidugi võib ka käibemaksusumma lisaks Eesti kroonidele selles teises valuutas märkida.)

Kauba soetaja või teenuse saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number tuleb märkida ainult liikmesriikidevaheliste tehingute puhul, kui kauba soetaja või teenuse saaja peab selle

pöördmaksustamise põhimõttel ise ära maksustama. Eesti-siseste tehingute puhul ostja maksukohustuslasena registreerimise numbrit märkima ei pea, sest ühegi Eesti-sisese tehingu puhul ei ole ostjal enam pöördmaksustamise kohustust. Eelmises käibemaksuseaduses olnud eriskeemi, kus kasvava metsa raieõiguse ning metsamaterjali ja sellega seotud teenuste müügil pidi ostja pöördmaksustamise põhimõttel tehingu maksustama, alates 1. maist 2004 enam ei eksisteeri.

Lisaks sellele sätestab Eesti käibemaksuseadus, et maksuvaba või nullmääraga maksustatava käibe puhul peab arvel olema märgitud ka viide kas Eesti seaduse või kuuenda direktiivi vastavale sättele, mille alusel maksuvabastust või nullmäära rakendatakse (erandina ei pea üldse viidet olema kauba ekspordi puhul ja viidet kuuenda direktiivi sättele ei pea olema teenuse puhul, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti). See säte on tekitanud palju küsimusi nende tehingute puhul, kus Eesti maksukohustuslane on olnud mitte müüja, vaid teisest liikmesriigist kauba soetaja või teenuse saaja, sest mitte kõik liikmesriigid ei ole Euroopa Liidu arvete direktiivi nõudeid täies ulatuses üle võtnud ja tihti peale viited nullmäära rakendamise aluseks olevale sättele välismaalt saadud arvetel puuduvad. Kuna Eesti maksuhaldurid ei saa teha teiste riikide maksukohustuslastele ettekirjutusi, kuidas nende väljastatavad arved välja peavad nägema, ei saa siin muidugi praktilist probleemi tekkida.

Eesti käibemaksuseaduses on arvele ühe või teise tehingu puhul märgitavad viited loetletud § 37 lõikes 8, samuti võib vaadata viiteid kas Rahandusministeeriumi või Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt internetis. Mõlemal koduleheküljel on olemas tabel, kus on tehingute kaupa toodud välja nii Eesti seaduse kui ka kuuenda direktiivi viited.

Samuti peab arvel olema viide juhul, kui kasutatakse mõnd järgmistest maksustamise eriskeemidest:

- 1) kauba müük kolmnurktehingu raames;
- 2) kasutatud kauba, originaalkunstiteose või kollektsiooni- või antiikeseme edasimüük, kui rakendatakse käibemaksuga maksustamise erikorda;
- 3) kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektsiooni- või antiikeseme müük avalikul enampakkumisel, kui rakendatakse käibemaksuga maksustamise erikorda;
- 4) reisisenuse osutamine, kui rakendatakse käibemaksuga maksustamise erikorda.

Sel juhul peab arvel olema viide sättele, mis selle maksustamise erikorra sätestab.

Kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra (§ 41) või avalikul enampakkumisel müüdud kasutatud kauba, originaalkunsteose, kollektiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikorra (§ 42) kohaldamisel tehakse viide käibemaksuseaduse §-le 41 või 42 või vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 26a või artikli 26a lõikele C.

Kui ettevõtlusega tegelev välisriigi isik on määranud maksuesindaja (§ 20), siis selle maksuesindaja maksukohustuslasena registreerimise number, nimi ja aadress ning viide käibemaksuseaduse § 20 lõikele 6 või kuuenda direktiivi artikli 21 lõikele 2.

8.4.6.2.1 Lihtsustatud arve rekvisiidid

Järgmistel juhtudel on maksukohustuslasel lubatud Eesti käibemaksuseaduse kohaselt väljastada lihtsustatud arve:

- 1) reisijateveo teenuse osutamine;
- 2) parkimisautomaadi, automaattankla ja muude samalaadsete aparaatide väljatrükitav arve.

Päris vabas vormis ei saa siiski väljastada ka neid lihtsustatud arveid, vaid nendel peavad olema vähemalt järgmised rekvisiidid:

- 1) arve väljastamise kuupäev;
- 2) maksukohustuslase nimi, maksukohustuslasena registreerimise number;
- 3) kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- 4) maksustatav summa;
- 5) tasumisele kuuluv käibemaksusumma.

Sellise arve saaja on kohustatud arvele täiendavalt märkima oma nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbri.

8.4.6.2.2 Arve rekvisiidid tax-free müügi korral

Eraldi nõuded on sätestatud arvele (nn käibemaksutagastusega müügi kviitung), mis väljastatakse ühendusevälise riigi isikule, kellele müüakse kaupa tax-free süsteemi raames. Sellise arve kohustuslikud rekvisiidid ei ole loetletud seaduses endas, vaid rahandusministri 7. aprilli 2004. a määruse nr 70 § 4 lõikes 2, ja on sellised:

- 1) mäрге “Käibemaksutagastusega müügi kviitung” (“tax-free sales receipt”);
- 2) kviitungi järjekorranumber;
- 3) müügi toimumise kuupäev;
- 4) müüki tõendava dokumendi number;
- 5) maksukohustuslase nimi, aadress ja maksukohustuslasena registreerimise number;
- 6) ostja nimi ja elukohta aadress;
- 7) ostja elukohta tõendava dokumendi number ja selle dokumendi väljastanud riik;
- 8) kauba nimetus ja kirjeldus;
- 9) kauba kogus;
- 10) kauba hind koos käibemaksuga;
- 11) hinnale lisatud käibemaks;
- 12) müüja poolt kinni peetav tasu käibemaksu tagastamise teenuse eest;
- 13) tagastatav käibemaksusumma;
- 14) käibemaksu tagastamise viis ja/või ostja pangakonto number, kuhu käibemaks tagastatakse;
- 15) ostja allkiri.

Lisaks peab käibemaksutagastusega müügi kviitungil olema koht tolli kinnituse jaoks, mis on tähistatud märkega “täidab toll”/“for official use”.

8.5 Käibemaksukohustuslase registrist kustutamine

8.5.1 Tavalise käibemaksukohustuslase registrist kustutamine

Tavakorras käibemaksukohustuslasena registreeritud isikute registrist kustutamist puudutavad sätted on käibemaksuseaduses §-s 22. Sarnaselt registreerimisega saab ka siin eristada registrist kustutamist isiku algatusel ja piirkondliku maksu- ja tollikeskuse algatusel.

8.5.1.1 Registrist kustutamine isiku algatusel

Kui isik on registreeritud maksukohustuslasena ja tema poolt võõrandatavate kaupade ja osutatavate teenuste maksustatav käive ei ole tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu jooksul suurem kui 250 000 krooni, võib ta esitada maksuhaldurile avalduse enda registrist kustutamiseks. Samuti võib avalduse registrist kustutamiseks esitada isik, kes registreeriti maksukohustuslasena enne 1. jaanuari 2006 ja kes teostab ainult nullmääraga käivet, kui selle hulgas ei ole kauba ühendusesisest käivet, sest alates 01.01.2006 ainult nullmääraga käibe (v.a kauba ühendusesisene käive) teostamisel registreerimiskohustus puudub.

Kui tegemist on Eestis püsivat tegevuskohta mitteomava teise liikmesriigi maksukohustuslasega, kes teostab Eesti isikutele kaugmüüki ja registreeriti Eestis käibemaksukohustuslasena enne registreerimiskohustuse tekkimist, on isiku enda algatusel registrist kustutamine pisut keerulisem. Selline isik saab esitada registrist kustutamise avalduse, kui ta on olnud Eestis käibemaksukohustuslasena registreeritud vähemalt kaks aastat ning nii tema avalduse esitamise aastale eelnenud aastal Eestis võõrandatud kaupade ja Eestis osutatud teenuste tegelik maksustatav käive kui ka jooksva aasta prognoositav maksustatav käive ei ületa 250 000 krooni. (Varem kehtis selline tingimus igasuguse enda algatusel registrist kustutamise kohta, kuid see muudeti ära juba eelmise käibemaksuseaduse kehtimise ajal.)

Tuleb muidugi arvestada, et kui isik sellise avalduse alusel registrist kustutati ja tema maksustatav käive pärast seda samal aastal ikkagi ületas 250 000 krooni piiri, tuleb uuesti esitada avaldus enda käibemaksukohustuslasena registreerimiseks.

Kui isik ise on esitanud avalduse enda registrist kustutamiseks, on piirkondlikul maksu- ja tollikeskusel enne registrist kustutamise otsustamist vajaduse korral õigus kontrollida tema majandustegevust. Seetõttu ei ole ka seaduses sätestatud, millise aja jooksul peab maksu- ja tollikeskus tegema registrist kustutamise otsuse ja millisest kuupäevast tuleb isik registrist kustutada. Samuti ei ole registrist kustutamise otsusel kindlat ministri määrusega kehtestatud vormi.

8.5.1.2 Registrist kustutamine maksu- ja tollikeskuse algatusel

Maksu- ja tollikeskus saab ise isiku käibemaksukohustuslaste registrist kustutada kolmel juhul:

- 1) kui maksukohustuslane või tema tegevus Eestis on lõpetatud;
- 2) kui maksukohustuslane ei ole esitanud käibedeklaratsioone juba kuue järjestikuse maksustamisperioodi kohta;

3) kui maksukohustuslane on küll endiselt arvel äriregistris ja esitab ka käibedeklaratsioone (nullidega), kuid ei tegele enam Eestis ettevõtlusega.

Seega on soovitatav mitte unustada käibedeklaratsioonide esitamist ka juhul, kui ettevõtte tegevus on ajutiselt peatatud ja käibedeklaratsioonile midagi peale nullide kirjutada ei ole. Sel juhul võidakse ühel heal päeval avastada, et firma ei olegi enam käibemaksukohustuslane ja kui tegevust uuesti alustatakse, tuleb esitada ka uus käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus.

Kui maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda maksukohustuslaselt lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhaldur teatab maksukohustuslasele registrist kustutamise kavatsusest kirjalikult ning annab tähtaja ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks. Kui ettevõtlusega tegelemine ei ole ettenähtud tähtaja jooksul tõendatud, kustutab maksuhaldur maksukohustuslase registrist.

Registrist kustutamisel tasub maksukohustuslane käibemaksu võõrandamata kaubalt, mille sisendkäibemaksu ta on soetamisel maha arvanud. Kauba maksustatav väärtus on selle soetusmaksumus või selle puudumisel omahind. Sätet ei rakendata põhivara suhtes.

8.5.2 Piiratud maksukohustuslase registrist kustutamine

Piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikute registrist kustutamist puudutavad sätted on käibemaksuseaduses §-s 23. Ka piiratud maksukohustuslase saab registrist kustutada tema enda algatusel või piirkondliku maksu- ja tollikeskuse algatusel.

Piiratud maksukohustuslane ise saab esitada maksu- ja tollikeskusele avalduse enda registrist kustutamiseks, kui ta on olnud piiratud maksukohustuslasena registreeritud vähemalt kaks aastat ja tema poolt ühendusesiseselt soetatud kauba väärtus ei ületanud avalduse esitamise aastale eelnenud aastal ega ületa tema arvestuste kohaselt ka jooksva aastal 160 000 krooni piiri. Ka sel juhul on piirkondlikul maksu- ja tollikeskusel enne registrist kustutamise otsustamist vajaduse korral õigus kontrollida avalduse esitanud isiku majandustegevust, mistõttu jällegi ei ole seaduses sätestatud, millise aja jooksul peab maksu- ja tollikeskus registrist kustutamise otsuse tegema ja millisest kuupäevast tuleb isik registrist kustutada.

Maksu- ja tollikeskus ise saab piiratud maksukohustuslase registrist kustutada järgmisel kahel juhul:

- 1) piiratud maksukohustuslane või tema tegevus Eestis on lõpetatud;
- 2) piiratud maksukohustuslane on registreeritud tavalise käibemaksukohustuslasena.

KORDAMISKÜSIMUSED

1. Millal tekib Eesti residendil ja mitteresidendil registreerimiskohustus?
2. Kuidas toimub käibemaksukohustuslaseks registreerimine?
3. Kui pikk on Eestis käibemaksuga maksustamise periood?
4. Millised on käibemaksukohustuslase kohustused ja õigused?
5. Käibedeklaratsiooni ja ühendusesisese käibe aruande esitamise tähtjad.
6. Millised nõuded on Eestis kehtestatud arvete esitamisele?
7. Millised on arvete kohustuslikud rekviidid?
8. Kuidas toimub registrist kustutamine?