

TARBIMISMAKSUD

PAUL TAMMERT

© Autoriõigused Paul Tammert, 2005

Sisekaitseakadeemia
Kase 61 12012 Tallinn
oktoober 2006

SISUKORD

1	AJALOOLINE TAGASIVAADE	5
2	TARBIMISMAKSUDE TOORIAST	6
2.1	TARBIMISMAKSUDE JAOTUS	6
2.2	RAKENDUSSÜSTEEMID	7
2.3	NEUTRAALSUS	9
2.4	TERRITOORIUMIGA SEOTUD MÕISTED	10
3	TARBIMISMAKSU SUBJEKT.....	12
3.1	MAKSUKOORMUSE KANDJA.....	12
3.2	MAKSUKOHUSTUSE SUBJEKT.....	12
3.2.1	<i>Eesti isiku subjektsus.....</i>	<i>12</i>
3.2.2	<i>Piiratud maksukohustuslane</i>	<i>13</i>
3.2.3	<i>Välisriigi isiku subjektsus.....</i>	<i>14</i>
3.2.4	<i>Maksuesindaja.....</i>	<i>14</i>
3.3	SUBJEKTI REGISTREERIMINE	15
3.4	SUBJEKTI REGISTRIST VÄLJAARVAMINE.....	17
4	MÜÜGIMAKSU SUBJEKT JA OBJEKT.....	17
4.1	MÜÜGIMAKSU SUBJEKT	17
4.2	MÜÜGIMAKSU OBJEKT	17
5	TARBIMISMAKSU OBJEKT.....	18
5.1	OBJEKTI MÄÄRATLEVAD MÕISTED	18
5.2	KÄIVE.....	18
5.2.1	<i>Käive tekib.....</i>	<i>18</i>
5.2.2	<i>Käivet ei teki.....</i>	<i>19</i>
5.2.3	<i>Ühendusesisene käive.....</i>	<i>20</i>
5.3	KÄIBE TEKKIMISE KOHT.....	21
5.3.1	<i>Kauba käibe tekkimise koht.....</i>	<i>21</i>
5.3.2	<i>Teenuse käibe tekkimise koht</i>	<i>21</i>
5.4	KÄIBE TEKKIMISE AEG	23
5.5	MAKSUSTAV VÄÄRTUS.....	23
5.5.1	<i>Imporditava kauba maksustatav väärtus.....</i>	<i>25</i>
5.5.2	<i>Eksporditava kauba maksustatav väärtus</i>	<i>25</i>
6	LVM MAKSUMÄÄR	26
6.1	ÜLDINE MAKSUMÄÄR	27
6.2	ERAKORRALINE MAKSUMÄÄR	27
6.3	SPETSIAALNE MAKSUMÄÄR	28
6.3.1	<i>Kaupade eksport.....</i>	<i>30</i>
6.3.2	<i>Kaupade import.....</i>	<i>30</i>
6.3.3	<i>Ühendusesisene kauba ost.....</i>	<i>31</i>
6.4	MAKSUMÄÄRAD EÜ RIIKIDES.....	32
6.5	MAKSUVABA KÄIVE	32
6.6	MAKSUVABA IMPORT.....	36
6.7	KAUBA ÜHENDUSESISENE MAKSUVABA SOETAMINE.....	36
6.8	SPETSIAALSSED MAKSUSOODUSTUSED	37
7	LVM KOHUSTUSE ARVUTAMINE	38
7.1	ARVE.....	38
7.2	ARVE ESITAMINE	39

7.3 LVM LAEKUMISE ARVESTAMINE	40
7.4 SISENDKÄIBEMAKSU ARVESTAMINE	40
7.5 SISENDKÄIBEMAKSU OSALINE MAHAARVESTAMINE	41
7.6 LVM SUMMA ARVUTAMINE	42
7.7 MARGINAALMAKS.....	43
7.7.1 Marginaalmaksu süsteem.....	43
7.7.2 Kaupade müük marginaalmaksu põhimõttel.....	43
7.7.3 Kauba müük oksjonil.....	44
7.7.4 Reisikorraldaja maksustamine.....	44
7.8 ELEKTROONILISELT OSUTATAVA TEENUSE MAKSUSTAMINE	45
7.9 FIE MAKSUSTAMISE ERIKORD	46
7.10 MAKSULADUSTAMINE	46
7.11 MAKSUKOHUSTUSLASE ARVEPIDAMINE	47
8 DEKLAREERIMINE.....	48
8.1 MAKSUSTAMISPERIOOD	48
8.2 DEKLARATSIOONI ESITAMINE.....	48
8.2.1 Käibedeklaratsioon.....	48
8.2.2 Müügimaks.....	50
8.2.3 Ühendusesisese käibe deklaratsioon.....	50
8.2.4 Elektrooniliste teenuste käibedeklaratsioon	51
9 LVM ÜLEKANDED.....	52
9.1 LVM TASUMINE JA LAEKUMINE.....	52
9.2 LVM TAGASTAMINE	52
9.2.1 LVM tagastamine Eestis.....	52
9.2.2 LVM riikidevaheline tagastamine.....	53
KASUTATUD KIRJANDUS.....	54
KORDAMISKÜSIMUSED.....	55

1 AJALOOLINE TAGASIVAADE

Tarbimise maksustamine on riigile omandi maksustamise kõrval olnud alati üheks tähtsamaks tuluallikaks. Kui algul koguti peamiselt läbikäigutasu või lõivu, siis hiljem arenes see territooriumile (linna, riiki) sissetoomise või piiriületamise tasuks ehk tolliks. Kaupu tootvatele käsitöölisele pandi peale koormised (kohustus teha tasuta tööd valitseja heaks), hiljem hakati rakendama nn tegevusluba ehk litsentsimaksu. Rahvusvahelises praktikas jaotatakse tarbimist koormavad maksud üldisteks ja spetsiaalseteks tarbimismaksudeks, kuid viimaste kohta on käesolevas õpikus võetud kasutusele lihtsam ja täpsem mõiste – tootmismaks, mistõttu tarbimismaks jääb märkima üldisi tarbimismakse.

Mõttele hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust koormama maksuga, s.o lisama kõikide kaupade hinnale kohustusliku lisandina täiendav summa, mille realiseerija edastab riigile – nn **käibemaks** – tuli Euroopas esimesena arvatavasti Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba 1567. a, kes üritas leida kuningale uut tuluallikat, mis ei sõltuks kohalikest omavalitsusest. Selle maksu juurutamist otsustati katsetada tolleaegsel Hispaania territooriumi osal (vastab praeguste Madalmaade ja Belgia territooriumitele), mille asevalitsejaks hertsog Alba määrati. Kuna käibemaksu kõikehõlmav rakendamine viib maksu kumuleerumisele, mis omakorda moonutab kaupade hindu, siis põhjustas see nn "küm-nenda penni maks" väga vihast vastupanu. Otsides kompromissi, leiutas hertsog Alba **müügitmaksu**, mida rakendati vaid üks kord kogu tootmisprotsessi kestel, s.o realisatsioonil lõpptarbijale. Samuti püüdis ta pakkuda mitmesuguseid soodustusi, nagu esimese tehingu vabastamine, kuid sellele vaatamata põhjustas uus maks rahva vastupanu, mis lõpuks viis Madalmaade iseseisvumiseni.

20. saj kõige tähelepanuväärsemaks saavutuseks maksunduses peetakse **lisandunud väärtuse maksu** (edaspidi **LVM**) rakendamist. Selle maksu eripäraks on kord, millele vastavalt riigile tasutava summa leidmiseks lahutatakse realisatsioonil laekunud maksust sisseostudelt juba tasutud maks – seega maksu tasub iga ettevõtja vaid tema poolt lisatud väärtuse ulatuses. Selle maksu leiutasid prantslased ning kuni 60ndate aastate keskpaigani eksisteeris see Prantsusmaal muutumatul kujul. Ülejäänud Euroopa ja OECD riikides kehtis kas müügitmaks, mis koormas hulgi-müüjaid (6 riigis) või jaemüüjaid (7 riigis), või käibemaks (vt Tabel 5-1). LVM arengule andis olulise tõuke Euroopa ühendamise protsess. Juba 1957. a Rooma lepingus peeti vältimatuks tasandada liikmesriikide maksusüsteemide erinevused. Euroopa komisjoni 1967. a esimese (67/227/EEC) ja teise (67/228/EEC) LVM direktiiviga alustati liikmesriikide seniste tarbimismaksude süsteemi ühtlustamist. Tulemuseks oli, et tol ajal EL-sse kuulunud riigid ja Põhjamaad (v.a Soome) läksid kiiresti üle LVM-le. 1970. a seoses EÜ eelarvesüsteemi reformimisega otsustati liikmesriikide maksete aluseks määrata LVM laekumine. See aga eeldas liikmesriikide maksusüsteemide ühtlustamist. 1977. a hakkas kehtima kuues LVM direktiiv (77/388/EEC), mis panigi aluse Euroopa Ühenduse finantseerimissüsteemile. 1977. a-st alates on see olnud 1,4 % LVM laekumistest. LVM süsteemi harmoniseerimine algas 1993. a direktiiviga (92/77/EEC), millega määrati lisaks LVM miinimummäärale 15 % võimalus kehtestada veel maksimaalselt kaks muud madalamat maksumäära, mis pidi olema vähemalt 5 %.

Üldiseks arengusuunaks rahvusvahelises ulatuses on olnud LVM osakaalu suurenemine ja aktsiisimaksude osakaalu vähenemine. LVM massilise levimise põhjustasid mitme üksteisest sõltumatu mõjuri kokkulangemine:

- Rooma lepingu esimesena allakirjutanud 6 riigil (Belgia, Prantsusmaa, Holland, Luksemburg, Saksamaa ja Itaalia) tekkisid tõsised raskused (massilised vead ja pettused) mitmeastmelise käibemaksu administreerimisega;
- Skandinaavia riigid nägid lisandväärtusmaksus suurema potentsiaaliga tuluartiklit oma sotsiaalpoliitika finantseerimiseks kui senine hulgikaubandust (Taani) või jaemüüki (Norra, Rootsi) koormav müügitmaks;
- 1973. a pidid Suurbritannia ja Iirimaa EL-ga liitumisel kohustuslikus korras üle minema LVM-le. Sama juhtus 80ndate keskel Kreeka, Hispaania ja Portugaliga.

Ka Eesti Vabariigi II iseseisvusperioodil on tarbimismaks jõudnud läbida juba pika arengutee. Veel enne Eesti iseseisvumist, 1991. a alguses, kehtestas Eesti Nõukogude Vabariigi Valitsus müügitmaksu (formaalselt oli nimi käibemaks, kuid sisuliselt oli tegemist müügitmaksuga), mille tulude kasutamise õigus jäi Eestisse. Käibemaks kehtestati 7 % määraga ja seejuures jäeti kohalikele omavalitsustele õigus kehtestada täiendav 3 % maksumäär, mis selle kehtestamisel laekus vastava kohaliku omavalitsuse eelarvesse. Ainsana kasutas seda õigust tookord Tartu.

1992. aastal, peale iseseisvumist, koos oma raha kasutuselevõtuga kehtestati Eestis 18 % käibemaks, mis jõudis kehtida väga lühikest aega, sest juba 1993. a võeti vastu seaduse tekst uues redaktsioonis ja see hakkas kehtima 1994. a-st. Seadust on praktiliselt igal aastal mitmeid kordi parandatud ja täiendatud ning 1998. a ja 2002. a asendati senine tekst täiesti uue redaktsiooniga, kuigi pealkiri on säilinud endisena.

Tarbimismaksude teema käsitlemine käesolevas õpikus on vast kõige problemaatilisem, sest käesoleva õpiku koostamise hetkel on teada, et Käibemaksuseadus läheb taas suure ulatuses muutmisele – 91 parandust, mille tõttu antud õpiku koostaja on taas dilemma eest – kuidas antud teemat käsitleda. Järgnev materjal lähtub siiski praegusel hetkel Rahandusministeeriumi seaduseelnõu vormis olevast materjalist, millesse võivad tulla küll Riigikogus muudatusi, kuid siiski eeldab autor varasematest kogemustest lähtudes, et põhiosa seadusest võetakse vastu sellisena. Kuna õpiku autoril on kasutada eelnõu, mis alles esitatakse Riigikogule, siis võivad esitatavad viited osutada valeks nii numbrilises kui ka sisulises osas, mille tõttu on soovitatav kasutada paralleelselt õpikuga ka kehtivat seaduse teksti, mille leiab Riigi Teataja koduleheküljelt aadressil: www.riigikogu.ee ja sealt valides Õigusloome > Eelnõud, mille järele saate otsingumootori abil leida menetluses oleva seaduseelnõu. Kui seadus on vastu võetud, siis leiab seaduse teksti aadressidelt: www.riigiteataja.ee või www.estlex.ee

2 TARBIMISMAKSUDE TOORIAST

2.1 TARBIMISMAKSUDE JAOTUS

Tarbimismaks, mida tihti nimetatakse ka üldiseks tarbimismaksuks, kõige olulisemaks tunnuseks on see, et teda rakendatakse ühtlaselt kõikidele kaupadele ja ideaalis ei tohiks ta moonutada tarbimisstruktuuri ühelgi moel.

Üldise tarbimismaksu vastandiks on tootemaksud, mille rakendamine moonutab üheselt ja selgelt tarbimist. Tootemaks lisatakse määratud kaubale või teenusele ja see moonutab tahtlikult maksu objektiks oleva kauba või teenuse hinda. Kuna tootemaksusid rakendatakse enamasti kaupadele, mille tarbimine kahjustab inimese tervist või looduslikku keskkonda, siis öeldakse mõnikord, et tootemaks on rahaline karistus halva teo eest. Tootemaksude gruppi kuuluvad aktsiidid ja keskkonnamaksud, kuid siia kuuluvateks võib lugeda ka tolle, hasartmängumaksu ja selliseid kohalikke makse, nagu: lõbustusmaks, reklaami- ja kuulutusemaks ning teede- ja tänavate sulgemise maks.

Tarbimismaks määratakse protsentuaalselt ja tasumisele kuuluv summa sõltub kauba või teenuse müügihinnast. Tootemaksud võivad olla määratud samuti protsendina, kuid enamasti on nad siiski fikseeritud konkreetse summaga kauba ühiku kohta, olgu selleks siis tükk, liiter, kilogramm või muu spetsiifilisem suurus nagu alkoholi mahuprotsent jms.

Tarbimismaksude gruppi kuuluvad järgmised maksud ja nende rakendused:

Müügi maks ehk üheastmeline tarbimis-maks (inglise keeles: Sales Tax) võib koormata tarbimisväärtust selle tootjalt tarbijale liikumise erinevatel etappidel, s.t ajal, mil kaup läheb:

- tootjalt hulgikaupmehele (vt Tabel 1) (*from manufacturers to wholesalers*);
- hulgikaupmehelt jaemüüjale (vt Tabel 2) (*from wholesalers to retailers*);
- jaemüüjalt tarbijale (vt Tabel 3) (*from retailers to consumers*).

Nagu kõrvalolevatest tabelitest selgub, laekuks müügi maksu rakendamisel sama maksumäära juures kõige enam jaemüügi põhisest müügi maksukorraldusest, kuid samas oleks selle maksu haldamine ka kõige töömahukam, sest maksukohustuslasi on rohkem kui tootjapõhisel või hulgimüügi põhisel maksukorraldusel.

Mitmeastmelise tarbimismaksu puhul koormatakse maksuga iga teostatud müügi tehingut ja nad jagunevad omakorda:

- kumulatiivseks ehk kaskaadmaksuks ehk **käibemaksuks** (vt Tabel 4) (inglise keeles: *Turnover Tax*), mille puhul ettevõtja ei saa oma ostuga kaasa tulevat (kaasnevat)? maksusummat tagasi ega maha arvestada;
- mitte kumulatiivseks ehk **lisanduva väärtuse maksuks** (vt Tabel 5) (inglise keeles: *VAT – Value Added Tax*), mille puhul ettevõtja arvestab sisseostetud väärtustega kaasneva maksu maha oma müüdud väärtustele lisatud maksusummast.

Eestis rakendatavateks tarbimismaksudeks on LVM ja müügi maks, kui aga lähtuda seaduse tekstist, siis on Eestis kehtestatud käibemaks ja müügi maks. Kahjuks on see segadus tingitud poliitikute mugavusest ja teadmatusest, kes ei teadnud või ei soovinud teada, et käibemaks märgib kumuleeruvat maksu, millest arenenud maailm on ammuilma loobu-

Tabel 1. Müügi maksu arvestamine, kui kasutatakse tootjapõhist maksukorraldust.

Võorandaja	Omahind	18%	Müügi hind
Raiefirma	1 000	-	1 000
Saekaater	2 000	-	2 000
Mööblifirma	3 000	+540	3 540
Hulgimüük	4 540	-	4 540
Jaemüük	5 540	-	5 540
Kokku	5 000	540	5 900

Tabel 2. Müügi maksu arvestamine, kui kasutatakse hulgikaubandusepõhist maksukorraldust.

Võorandaja	Omahind	18%	Müügi hind
Raiefirma	1 000	-	1 000
Saekaater	2 000	-	2 000
Mööblifirma	3 000	-	3 000
Hulgimüük	4 000	+720	4 720
Jaemüük	5 720	-	5 720
Kokku	5 000	720	5 900

Tabel 3. Müügi maksu arvestamine, kui kasutatakse jaemüügi põhist maksukorraldust.

Võorandaja	Omahind	18%	Müügi hind
Raiefirma	1 000	-	1 000
Saekaater	2 000	-	2 000
Mööblifirma	3 000	-	3 540
Hulgimüük	4 000	-	4 000
Jaemüük	5 000	+900	5 900
Kokku	5 000	900	5 900

Tabel 4. Käibemaksu arvestamine ja sellest tekkinud maksukoormuse kumuleerumine.

Võorandaja	Omahind	18%	Müügi hind
Raiefirma	1 000	+180	1 180
Saekaater	2 180	+392	2 570
Mööblifirma	3 570	+643	4 213
Hulgimüük	5 213	+938	6 151
Jaemüük	7 151	+1287	8 438
Kokku	5 000	3 440	5 900

Tabel 5. Lisandunud väärtuse maksu maksukohustus arvestamine.

Võorandaja	Omahind	18%	Müügi hind
Raiefirma	1 000	+180	1 180
Saekaater	2 000	360 - 180	2 360
Mööblifirma	3 000	540 - 360	4 540
Hulgimüük	4 000	720 - 540	5 720
Jaemüük	5 000	900 - 720	5 900
Kokku	5 000	900	5 900

nud. Lugesdes **Käibemaksuseaduse** (edaspidi: **KMS**) paragrahvi 1 lõige 2-te, võime veenduda, et Eestis rakendatakse käibemaksu **lisandunud väärtuse maksuna** (edaspidi: **LVM**), välja arvatud seaduses määratud erijuhud, milleks on erandkorras rakendatav marginaalmaks. Eelöeldust tulenevalt püüame kasutada käesolevas õpikus LVM mõistet ja vältida võimalust mööda käibemaksu mõiste kasutamist.

2.2 RAKENDUSSÜSTEEMID

Täna on väga raske öelda, kust algab tarbimismaksude ajalugu. Ühelt poolt võiks minna väga kaugesse ajalukku, õigeministri tsiviliseeritud ühiskonna algusaegadesse ja lugeda kaupmeestelt nn tollipunktides lõivuna ära võetud kauba osa üheks tarbimismaksu vormiks. Tollipunktid võisid asuda kohtades, mida kaubakaravanidel oli raske vältida, nagu: mäekurud, jõekoolmed või –sillad, aga ka linnaväravad jms.

Käesoleva töö autori arvates tuleks siiski tarbimismaksude ajalugu hakata lugema 16. sajandi lõpupoolest, mil Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba tegi ettepaneku kehtestada Hispaaniale kuuluvatel territooriumitel, mis tänapäeval hõlmavad Madalmaid, Belgia osa Põhja-Prantsusmaast, nn *kümnenda penni maks*. Kuna see oli oma olemuselt käibemaks, siis selle kumuleeruv mõju oleks märkimisväärselt raskendanud nende territooriumite majanduslikku olukorda. Kuigi hertsog Alba oli valmis selle asendamata müügi maksuga puhkes suur konflikt, mis viis muuhulgas ka sõjaliste kokkupõrgeteni ja lõppes uue riigi – Hollandi Vabariigi tekkega.

Kuna kumuleeruv maksustamine tekitas tõsiseid komplikatsioone ja mõjutas oluliselt tootmise ratsionaliseerimist nii ettevõtjate tasandil kui ka riigi mastaabis, siis ainsaks võimaluseks kumuleeruvat maksustamist vältida oli toota kaup algusest lõpuni ühes ettevõttes. See tähendas tohutute ärimonstrumite loomist, kes ise hankisid toorme, töötlesid selle lõpuni ja realiseerisid ise otse tarbijale. Rahvusvahelises kaubanduses oleks selline lähenemine põhjustanud aga ikkagi topeltmaksustamist, sest kaupa oleks koormanud nii seda toote ja välismaale realiseeriv kui ka sissevedav ja tarbiv riik. Kumuleeruv maksustamine põhjustab kauba hinna moonumist maksu arvel ja see omakorda moonutaks ettevõtluskeskkonda ning takistaks vaba konkurentsi turul.

Selliste moonutuste elimineerimiseks otsiti aastaid teistsugust maksustamisskeemi. Kõigepealt lepiti kokku, et maksu korjab vaid see riik, kus toimub kauba realiseerimine tarbijale. Rahvusvahelises praktikas realiseeritakse see nii, et kauba importimisel riiki kasseeritakse maks sisse kogu ulatuses ning eksporditavatele kaupadele tagastatakse tootmisprotsessi käigus tasutud maks kogu ulatuses.

Otsingute käigus on leiutatud ja katsetatud mitmesuguseid maksustamisskeeme.

Mitmeastmelise tarbimismaksu rakendussüsteemid:

- **Käibemaks ehk kumuleeruv lisanduva väärtuse maks** – kogu realiseerimine koormatakse maksuga, maksu vähendamise võimalused puuduvad (vt Tabel 4);
- **Piiratud lisanduva väärtuse maks** – realiseerimisel laekunud maksust lahutatakse sisseostudelt tasutud maksude summa. Piiratud on põhivara ostul tasutud maksu mahaarvestuse õigus: seda saab maha arvata vaid amortiseeritava väärtuse ulatuses, seega maksustatakse vaid puhaskäivet. Selline maks leiutati ja rakendati ilmselt esmakordselt 1957. aastal Prantsusmaal ja see oli niioelda tänapäevase LVM eelvorm;
- **Puhas- ehk netoarvestus ehk tarbimistüüpi lisanduva väärtuse maks** – realiseerimisel laekunud maksust lahutatakse sisseostudelt tasutud maks kogu ulatuses, mingeid piiranguid ei rakendata ning maksusummad võetakse kohe eraldi arvele. Seda meetodit kasutavad kõik OECD riigid ja ka Eesti.

Netoarvestusest lähtuvad LVM maksu arvestusmeetodid:

- **Lisamiseetod** – maksuna tasutav summa leitakse, summeerides kõik lisandunud väärtused, nagu palgad, intressid, valuuta vahetuskulud, kasum jms. Lisamiseetodi korral võib esineda probleeme maksustatava kasumi kindlaksmääramisega. Raskeks võib osutuda mitme erineva määraga maksuga opereerimine, eriti kui osa kaupu ja teenuseid on seejuures vabastatud maksust. Samas võib ta siiski osutada praktiliseks majandusharudes, kus sisendid ja väljundid on raskesti mõõdetavad, nagu näiteks pangandus ja rahandus;
- **Marginaalmeetod** – lisandunud väärtus määratakse kauba realiseerimisel, mil müüja peab teadma tema poolt juurdelisatava osa suurust ning arvutama LVM vaid sellest osast. Põhimõtteliselt leitakse maksustamisele kuuluv osa nii, et ilma maksuta müüdud kaupade hinnast lahutatakse ostetud kaupade hind, mis sisaldab LVM, ning saadud vahest, mida võib nimetada (kasumi)marginaaliks, arvutatakse tavapärasel viisil tasumisele kuuluv maks. Eestis on see meetod kasutusel elanikkonnalt kokku ostetavate ja edasi müüdavate kaupade maksustamisel;
- **Lahutusmeetod** – lisandunud väärtus leitakse, lahutades väljunditest sisendid, s.o realiseerimisel laekunud summast võetakse maha ostudel tasutud summa ning saadud vahe kuulub maksustamisele LVM-ga. Seda meetodit kasutavad kõik OECD riigid ja ka Eesti.

Netoarvestustüüpi LVM lahutusmeetodil baseeruvad arvestusmeetodid:

- **Otsene lahutusmeetod** – lähtutakse kauba hinnast ilma maksuta. Maksuperioodil realisatsioonist laekunud summast lahutatakse ostude summa (mõlemad on ilma LVM lisandita) ja nende vahe maksustatakse;
- **Vahepealne lahutusmeetod** – lähtutakse kauba hinnast koos maksuga. Maksuperioodil realisatsioonist laekunud summast lahutatakse ostude summa (mõlemad on koos LVM lisandiga) ja nende vahe maksustatakse. See meetod annab samade lähtesummade juures suurema maksulaekumise;
- **Kaudne lahutusmeetod** – arvestus toimub eraldi raamatupidamiskontol, millele summeeritakse müügist laekunud LVM summad ja ostudelt tasutud LVM summad ning perioodil leitakse nende vahe, mis ongi tasumisele kuuluv maksukohustuse summa. Seda meetodit kasutavad kõik OECD riigid ja ka Eesti. Näide sellest arvestusmeetodist on esitatud käesoleva osa lõpus.

Kokkuvõtlik ülevaade sellest, milliseid tarbimismakse on erinevad OECD riigid rakendanud ja kuidas on nad rakendatavaid tarbimismaksu süsteeme muutnud, on esitatud Tabelis 6.

Otsene lahutusmeetod on põhimõtteliselt lihtsaim meetod, kuid ta muutub väga keerukaks mitme maksumääraga süsteemis, samuti osade kaupade ja teenuste maksust vabastamisel. Põhjuseks, miks kõik OECD riigid on nüüdseks võtnud kasutusele netoarvestustüüpi, kaudset lahutamismeetodit rakendava maksusüsteemi, on:

- selles süsteemis on suuremad võimalused maksust kõrvalehoidjate leidmiseks;
- vaid sellise süsteemi korral saab vältida põhivara kumuleeruvat maksustamist.

EL harmoniseerimispoliitika raames lubab EÜ Teine Direktiiv selgesõnaliselt maksukrediiti põhivara amortisatsiooni baasil (sellele vastab *puhastulu tüüp*), s.t ostetud põhivaralt tasutud LVM tagastatakse äriühingule kohe. Kui teha põhivara poolenisti tarbimistüüpi maksu subjektiks, s.o tagastades põhivara ostul tasutud LVM võrdeliselt selle amortisatsiooniga (Prantsuse 1957. a variant), tähendab see ettevõtte rahaliste vahendite suuremastaabilist sidumist ning tema konkurentsivõime kahjustamist, eriti rahvusvahelises konkurentsisis. Samuti võib tänapäeva integreeritud majandusruumis selline lähenemine tekitada märkimisväärset rahvusvahelist segadust. Siiski esineb kõikides riikides lahknevusi ideaalsest lõpptarbimist maksustavast LVM-st. Tähtsamad nendest on järgmised:

- Maksust kõrvalehoidmise vältimiseks võidakse keelata teatud ärisisenditelt, millel on lõpptoodangu omadusi, maksu vähendused. Tüüpiliseks näiteks on sõiduauto, mida saab kasutada ka eratarbimises. Eestis kasutati seda varem, kuid EÜ direktiivide tõttu on sellest praktikast nüüd loobutud;
- Mõned riigid, näiteks Prantsusmaa, kehtestasid pikka aega piiranguid ja edasilükkamisi ettevõtjate poolt ärisisenditelt makstud LVM tagasiarvestamisel, mis suurendas maksukoormust. Näiteks põhivahendi ostmisel ei tagastatud ostul tasutud LVM, vaid see tagastati võrdeliselt põhivara amortiseerimisele.

Mõlemad näited vastavad piiratud LVM süsteemile. Käesoleval ajal on kõik OECD riigid (k.a Eesti) kehtestanud netotarbitustüübist lähtuva ja kaudset lahutusmeetodit rakendava LVM süsteemi.

LVM arvestatakse Eestis netoarvestustüüpi kaudsel lahutusmeetodil, n-õ maks-maksust põhimõttel. Maks-maksust põhimõtte tähendab, et LVM tulused ja kulusid arvestatakse eraldi nn arvestuskontol. Eriti muutub sellise sünteetilise konto kasutamine vajalikuks mitme maksumäära rakendamisel. Tootmisel kasutatavate kaupade ja teenuste lai vähendusõigus tingib netoarvestus- ehk tarbimistüüpi raamatupidamise. LVM arvestuse näitlikustamiseks kirjeldame samm-sammult toimuvat lihtsustatud skeemiga. (vt Tabel 7)

Kaupade ja teenuste sisseostul võtame ta sisse antud näites ostude kontol (kanne 1) ja jagame selle seejärel kaheks. Kauba enda hind läheb n.õ tootmiskontole (kanne 2), sel ajal kui kauba ostmisel tasutud LVM kantakse eelnimetatud sünteetilise arvestuse kontole: LVM arvestuskonto (kanne

Tabel 6. Üldise tarbimismaksu süsteemi muutumine 20. sajandi teisel poolel. Allikas: 3, lk 421.

Riik	01.01.1967	01.01.1992	LVM rakendamine
Austraalia	HM	HM	LVM puudub
Austria	K	LVM	1973
Belgia	K	LVM	1971
Hispaania	K	LVM	1986
Holland	K	LVM	1969
Iirimaa	HM + JM	LVM	1972
Island	JM	LVM	1990
Itaalia	K	LVM	1973
Jaapan	Puudus	LVM	1989
Kanada	M ¹ + R ²	LVM ¹ + R ²	1991
Kreeka	TO	LVM	1987
Luxembourg	K	LVM	1970
Norra	JM	LVM	1970
Portugal	HM	LVM	1986
Prantsusmaa	LVM ⁴	LVM	1954
Rootsi	JM	LVM	1969
Saksamaa	K	LVM	1968
Soome	LVM ³	LVM	1990
Suurbritannia	HM	LVM	1973
Šveits	JM ⁵	JM ⁵	LVM puudub
Taani	HM	LVM	1967
Türgi	Puudus	LVM	1985
USA	JM ⁶	JM ⁶	LVM puudub
Uus-Meremaa	JM	LVM	1986

Märkused:

1. Ainult föderaalasel tasandil
 2. Ainult provintsi tasemel
 3. Osaliselt, täielikult rakendati LVM 1990. a
 4. Osaliselt, täielikult rakendati 1968 a, allikates erinevusi
 5. Hulgimüüjad teatud juhtudel
 6. Ainult riiklikul ja kohalikul tasandil
 7. Iirimaa ja Kanadat on arvestatud kaks korda
- TO – tootja müügitaks
HM – hulgimüüja müügitaks
JM – jaemüüja müügitaks
K – kumuleeruv käibe maks
LVM – lisanduva väärtuse maks
R – kohalik müügitaks

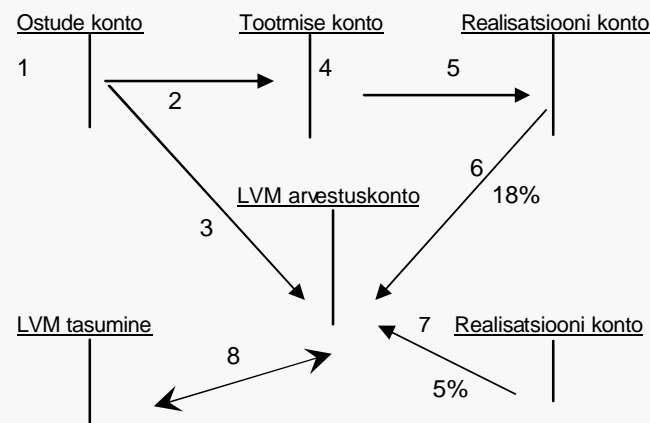
3). Seejuures ei ole vahet, kas ostetud kaup oli maksustatud 18% või 5% määraga, ülekanne ise on lihtsalt erineva suurusega.

Kui kaup või teenus realiseeritakse (kanne 5), siis tuleb selle innale lisada LVM vastavalt sellele kaubale sätestatud määraga: seega vastavalt kas 18% määraga (kanne 6) või 5% määraga (kanne 7).

Maksuperioodi lõpus leiame LVM arvestuskonto deebet ja krediti (vastavalt vasakpoolse ja parempoolse) osade summad ning lahutame parempoolsest (müügikäibest) vasakpoolse (ostude käibe). Kui summa on positiivne, siis kuulub see summa ülekandmisele Maksu- ja Tolliameti arvelduskontole (kanne 8), kui aga tulemus on negatiivne, siis tekib nõudeõigus vastavale summale, mille Maksu- ja Tolliamet peab tagastama või lugema ettemakseks.

Müügitaks on Eestis kehtestatud kohaliku maksuna ja sätestatud *Kohalike maksude seadusega* ja selle arvestamine on suhteliselt lihtne: võetakse realiseeritava kauba realiseerimise hind, korrutatakse see kehtestatud maksumääraga ning saadud summaga võõrandatakse kaup. Realisatsioonist arvestatud müügitaks tuleb üle kanda vastava valla- või linnavalitsuse arvelduskontole maksustamisperioodi järel.

Tabel 7. LVM kanded raamatupidamisprotsessis.



2.3 NEUTRAALSUS

Vaata: § 29 ja KoMS § 8.

Kuna LVM kohustus leitakse müügi käibele lisatud maksuosade ja ostudel tasutud maksuosade summade vahe- na, siis on LVM rakendamisel oluline **sisendkäibemaksu** mõiste. Sisendkäibemaks on registreeritud maksukohustuslas- se poolt:

- teiselt maksukohustuslaselt soetatud kauba või saadud teenuse eest tasumisele kuuluv LVM;
- imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv LVM;
- ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenu- se, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvatud LVM;
- ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktinginguga soeta- tud kauba või muu soetatud kauba maksustatavalt väärtuselt arvatud LVM.

Just sisendkäibemaks on see, mis eristab LVM teistest tarbimismaksudest ja mis väldib maksu kumuleerumise ja sellest tulenevad moonutused majandusprotsessides. Ideaalis peaks tarbimismaks olema sümmeetriline ja neutraalne, s.t koormama võrdselt ja samaaegselt kõiki või peaaegu kõiki tarbimisväärtusi.

Neutraalne maksustamine, mis saavutatakse sisendkäibemaksu mahaarvamisega, ei muuda tarbimisväärtuste suhtelisi hindu, võrreldes olukorraga, kus maksu üldse ei olekski. Tarbija seisukohalt tähendab neutraalsus seda, et maksustamine ei muuda nõudlust ja tarbija valikut läbi erineva suurusega maksulisandi (**tarbija valikuneutraalsus**). Tarbimismaksu neutraalsus tähendab ka seda, et maks ei mõjuta ettevõtluse normaalset kulgu. Maksu lõplik määr ei sõltu tootmisviisist ega tööjaotusest, s.t sellest, mitu iseseisvat ettevõtjat osaleb tootmisprotsessis. Ka ettevõtlusvorm ja finantseerimisviis ei tohiks mõjutada tarbimisväärtuse ostuhinnas sisalduva maksu suhtelist suurust (**tootmis- ja jaotus- neutraalsus**). /OECD 1988. a uurimuse järgi "General Consumption Tax" – OECD 1988, lk 25/

Neutraalsusprintsibiile vastavalt peavad kõik tarbimisväärtused olema koormatud sama maksumääraga ning seda ei tohi kasutada majandusliku toetuse või dotatsiooni kanaliseerimise teena. Praktikas on kõrvalekalduvad neutraal- susprintsibiist tavalised, kusjuures eesmärgid võivad olla nii haldus-, majandus- kui ka sotsiaalpoliitilised. Eriti laialt ongi levinud sotsiaalpoliitilistel eemärkidel rakendatav tarbimisväärtuste erineva maksumääraga maksustamise praktika, mille eesmärgiks on alandada elamiseks vältimatute kaupade ja teenuste hinda (loe: maksukoormust).

Neutraalses süsteemis maks ei kumuleeru, mis tähendab, et maks koormab ainult tarbimise. Erandliku maksu või maksumäära rakendamine valitud tarbimisväärtusele tähendab selle hinna tõusmist maksustamata või alanemist tavapä- raselt maksustatud tarbimisväärtuste suhtes. See põhjustab tarbimise ja tootmise moonumist. Veelgi suuremaid moon- nutusi põhjustavad nn maksuvabad kaupad ja teenused, mille tootmiseks kasutatud kaupade ja teenuste hinnas sisaldu- vat LVM ei saa maha arvata tasumisele kuuluvast maksust (käibemaksu printsip) ja mis jääb seetõttu kauba hinda. Sel- lisel tekkivat täiendavat maksukoormust, mis lisandub ametlikule maksukoormusele, nimetatakse **varjatud maksuks** (*taxe occulte*).

Kumuleerumise probleem on eriti aktuaalne käibemaksu puhul, mille puhul igal järgmisel realisatsioonil maksusta- takse peale loodud lisaväärtuse veel ka eelmiste ettevõtjate poolt loodud ja maksustatud lisaväärtused ning koguni va-

rem tasutud käibemaksu ennat samuti. Tulemuseks on, et maksu osa kauba hinnas kasvab ebaproportsionaalselt (vt Tabel 4) ning ta võib muutuda isegi suuremaks kui kauba enda hind. Ainus üldine tarbimismaks, mis suutis selle probleemi lahendada, oli LVM.

LVM süsteemis jaguneb maksu maksekohustus ja -koormus ühtlaselt kogu tootmis- ning vahendusketile. Tarbimisväärtust koormatakse maksuga igal realisatsioonil, kuid seejuures ei toimu korduvat maksustamist, sest maksumaksja maksab maksu vaid *konkreetsel tootmisetapil lisandunud väärtuse ulatuses*. Maks koguneb riigile etapiliselt ja selle maksab kauba müüja iga kord peale tehingu teostamist. Ebaproportsionaalselt suure osa tasub riigile vaid kauba importija, kes ostab välismaalt valmis kauba ja tasub seetõttu ka käibemaksu kogu ulatuses ühekorruga.

Maksu määramise seisukohalt ei ole tähtis, millise nime all tarbimisväärtust müüakse (v.a juhul, kui see kuulub maksuvabalt realiseeritavate kaupade või teenuste hulka) ja kas müüja tegelikult müügist kasumit saab – iga võõrandamistehing kuulub maksustamisele turuhinnast lähtudes. Tähtsust ei oma ka see, kes maksab tasu või kellele tasu makstakse – maksukohustus lasub ikkagi vaid võõrandajal. Tarbimisväärtuse ja tasu vahel peab siiski olema otsene seos, st tasumise käigus kompenseeritakse võõrandajale loovutusest tekkiv kahjum otsesel või kaudsel viisil. Saadavast tasust peab müüja maksumääruga määratud osa maksma maksuna maksuhaldurile isegi siis, kui ostja annab saamisõiguse üle kolmandale isikule, st ostja maksab tasu müüjale, kuid see annab kauba või teenuse ostja poolt määratud kolmandale isikule.

2.4 TERRITORIUMIGA SEOTUD MÕISTED

Vaata: KMS § 2

Käibemaksuseadus on peale Eesti Euroopa Ühendusse astumist muutunud oluliselt keerulisemaks ja üheks põhjuseks on käibe toimumise koha mõiste mitmetähenduslikkus. Üldises kontekstis eristame me LVM rakendamisel Eestit, Euroopa Ühendust (edaspidi: **EÜ**) ja Euroopa Ühenduse väliseid riike.

Oma sisult on EÜ-s poliitiline ja geograafiline mõiste, mis märgib poliitilistel põhimõtetel ühendunud riikide geograafilist territooriumi. LVM ja tollimaksude seisukohalt lähtudes on aga EÜ territooriumil selliseid territooriume, mis asuvad väljapool EÜ tollitsooni – seega EÜ geograafilise ja EÜ tollitsooni mõisted ei kattu. Sellisteks väljaspool tollitsooni asuvateks territooriumiteks – seega **ühendusevälisteks territooriumiteks** on:

- Saksamaa Liitvabariik:
 - Helgoland saar,
 - Büsingeni territoorium;
- Hispaania Kuningriik:
 - Ceuta,
 - Melilla;
- Itaalia Vabariik:
 - Livigno,
 - Campione d'Italia,
 - Lugano järve Italiaale kuuluv osa.
- Hispaania Kuningriik:
 - Kanaari saared;
- Prantsuse Vabariik:
 - meretagused departemangud;
- Kreeka Vabariik:
 - Ayio
 - Opoc.
- Soome Vabariik
 - Ahvenamaa

Samal ajal ei kuulu Monaco Kuningriik ja Man'i saar EÜ-sse, kuid tollitsooni tähenduses loetakse neid tolliterritooriumil asuvateks nii, et tehingul Monaco tuleb lugeda tehing toimunuks Prantsusmaal ja tehingul Man saarega tuleb lugeda tehing toimunuks Suurbritannias. Eelöeldust tulenevalt märgime **liikmesriigi** mõistega territooriumi, kuhu kuuluvad Monaco ja Man, kuid ei kuulu eelnevalt loetletud territooriumid.

Et asi veel liiga lihtne ei tunduks, siis kasutame me nimetatud mõisteid kaupade ja teenuste puhul erinevalt. Kaupadega seotud tehingute puhul eristame, me tehinguid, mis on toimunud:

- Eestis, mis on Eesti Vabariigi jurisdiktsioonile alluv territoorium;
- liikmesriigis, mis on EÜ territoorium ilma loetletud territooriumiteta kuid koos Monaco ja Man saarega.
- ühendusevälises riigis, mis on riik või territoorium, mida ei käsitata liikmesriigina.

Teenustega seotud tehingute puhul eristame aga vaid kahte mõistet ja sellest tulenevalt tehinguid, mis on toimunud:

- Eestis, mis on Eesti Vabariigi jurisdiktsioonile alluv territoorium;
- välisriigis, mis on riik või territoorium, välja arvatud Eesti.

Sellise lähenemise põhjuseks on see, et Maksu- ja Tolliametil ei ole võimalik teenuste impordi puhul eristada, kas see on ostetud liikmesriigist või välisriigist. Kaupade puhul sellist probleemi ei ole, sest kaubad mis imporditakse välisriigist, peavad enne EÜ turule jõudmist läbima tolli, kus muuhulgas nõutakse kaubalt sisse ka LVM. Kaubad, mis imporditakse teisest liikmesriigist kuuluvad maksustamisele kas selles liikmesriigis või Eestis, kuid praktiliselt on võimatu jätta nendelt LVM tasumata. Teenuste puhul aga ei ole sellist praktikat võimalik rakendada, sest Eestisse imporditud teenused ei läbi tolliasutusi, mille tõttu eristataksegi vaid Eestit ja välisriiki.

3 TARBIMISMAKSU SUBJEKT

3.1 MAKSUKOORMUSE KANDJA

Tarbimismaksu eripäraks on, et maksukoormuse kandja ja maksukohustuslase isiku mõisted ei kattu. Kui tulumaksu puhul on maksukoormuse kandja ja maksukohustuslane sama isik (allikamaksu puhul toimub vaid n.ö maksu avansiline maksmine – tegelik maksukohustus selgub alles maksu tasumisel tulu saaja poolt), siis LVM puhul on ettevõtja ja n.ö maksukoguja rollis ja maksu tasuja füüsilisest isikust lõpptarbija. Võib muidugi väita, et ka füüsiline isik osaleb tootmisprotsessis – taastootes tööjõudu, millega ta igal uuel päeval astub tootmisprotsessi ja mida kulutades ta teenib oma tulu, kuid seda ei võeta kokkuleppeliselt arvesse.

Siiski võib erandolukordades väita, et tarbija ei ole mitte alati maksukoormuse kandja. Tarbimis- või tootemaksu suurendamisel tõuseb paratamatult tarbimisväärtuse müügihind. See aga võib põhjustada tarbijate määra nii suurt kahanemist, et ettevõtlus läheb kahjumisse ja tootmise jätkuvus ettevõttes muutub küsitavaks. Üks võimalik reaktsioon sellele on hinna alandamine ettevõtja poolt nii, et maksust tingitud hinnatõusu mõju pehmeneks ja tarbimine oluliselt ei väheneks. Hinda saab aga alandada, kui õnnestub leida odavamaid tootmispanuseid, suurendada tööviljakust või alandada töötajate palkasid. Seega võib maksumäära suurenemisest tulenevaid kulusid kanda ka teised ettevõtted (tarnijad), töövõtjad või koguni omanikud, kui nad vähendavad või koguni loobuvad oma kasumitaotlusest. Tarbimismaksu suurenemise tegelik mõju sõltub konkreetse tarbimisväärtuse hinnakujunduse paindlikkusest, s.o selle puhastuluosa suuruselt. Lõppkokkuvõttes jääb aga maksukoormust siiski kandma tarbija, kes tarbimisväärtusi omandab isiklikuks tarbimiseks.

3.2 MAKSUKOHUSTUSE SUBJEKT

3.2.1 Eesti isiku subjektsus

Vaata: KMS § 2, § 3 ja § 13.

Vastavalt Eesti KMS-le on LVM *kohustuslane* (edaspidi *maksukohustuslane*) ettevõtlusega tegelev isik. Ettevõtlus on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust raha eest, vahetuskauba korras või tasuta ning olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtlusena käsitatakse ka notari, kohtutäituri ja vandetõlgi ametitegevust. Ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. Maksukohustus võib tekkida ka välisriigi või teise liikmesriigi isik, s.h juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, keda käsitatakse LVM kohustuslasena vastava riigi seaduste kohaselt.

Avalik-õiguslike juriidiliste isikute, s.h riigi-, valla- ja linnaasutuste eripäraks on, et nende tuluallikaks ei ole mitte kaupade või teenuste võõrandamise eest makstavad tasud, vaid maksudest laekuvad tulud, seega ei peaks nende puhul LVM kohustuse probleemi üldse tekkima. Samas on siiski realiteet, et avalik-õiguslikud isikud võivad ja praktikas ka enamikes EÜ riikides osutavad teenuseid, mida võiksid osutada või koguni osutavad ka eraettevõtjad. Kuna aga sellised avalik-õiguslike isikute poolt osutatavad tasulised teenused ei sõltu teenuse osutamise omahinnast (põhitulud laekuvad maksudest ja ei ole seotud osutatavate teenustega) ning jääksid maksustamata LVM-ga, siis võib see raskendada erasektori tegevust ja moonutada konkurentsi. Ilmselt just selle tõttu on EÜ 6 direktiiviga (lisa D) sätestatud loetelu avalik-õiguslike isikute poolt osutatud teenustest, millelt peab LVM tasuma ka avalik-õiguslikud isikud. Sellesse nimekirja on arvatud:

- televisioonisaated
- vee, gaasi, elektri ja soojusenergia müük;
- kauba transporditeenused;
- sadama- ja lennuväljateenused;
- isikute transport;
- uute, müügiks valmistatud kaupade võõrandamine;
- põllumajandustoodete kokkuostuga seotud tegevused;
- kaubanduslike messide ja näituste korraldamine;
- ladustamine;
- kaubanduslik reklaam;
- turismiteenuste korraldamine;
- töötajate toitlustamine, kaupade müük töökohal, kooperatiivide jms organisatsioonide tegevus;
- raadio- ja televisiooni muu tegevus.

Samas tekib aga avalik-õigusliku isiku registreerimisega LVM kohustuslaseks probleem – kuna tema põhitulud laekuvad maksudest, mitte kaupade võõrandamisest, siis oleksid teenuste osutamisest laekunud LVM summad oluliselt väiksemad kui ostudel tasutud ja seetõttu tagasimaksmisele kuuluvad LVM summad. Et vältida selliste negatiivsete LVM kohustuste tekkimist, tuleb nimetatud juhtudel registreerida maksukohustuslaseks vaid vastavaid teenuseid osutav organisatsiooniline üksus, keda käsitletakse sellisel juhul LVM seisukohalt iseseisva isikuna, kuigi muudel juhtudel oleks ta vaid avalik-õigusliku isiku amet, osakond vms üksus. Seega ostudel tasutud LVM tagasisaamise õigus oleks vaid antud üksusel ja mitte kogu avalik-õiguslikul isikul.

Erandid Maksukohustus võib tekkida ka füüsilisel isikul, kes ei tegele ettevõtlusega. Olukorras, kus füüsiline isik külastab ühendusevälist riiki, võib ta sealt osta ja endaga kaasa tuua kaupu. Kuna paljudes riikides kehtib turismi ja kaubanduse elavdamiseks nn *VAT free system*, vastavalt millele on välisriigi turistil õigus saada ostetud kaupadelt tasutud LVM tagasi. See aga tähendaks, et ostes kauba ilma LVM-ta ja tuues selle Eestisse tekiks oluline hinnaeelis siin ostetud kaupade suhtes. Sellise hinnaeelise elimineerimiseks on kehtestatud, et füüsilisest isikust reisija võib päevas kaasa tuua välisriigist tulles kaupa kuni 5000 kr väärtuses (see hind peaks sisaldama la LVM). Kui kaasatoodud kauba hind (eeldusel, et tegemist on ühe kaubaga) ületab 5000 kr väärtuse, siis tuleb LVM tasuda kogu hinnalt.

Maksukohustuse subjektiks muutuvad ka isikud, kes ei ole registreeritud maksukohustuslased, kuid on esitanud tehingu teostamisel arve või muu müügidokumendi, millele ta on märkinud LVM summa.

Mitteresidendi subjektus. Kui välisriigi isik müüb kauba äritehingu raames Eestisse, siis selle tehingu pealt kannab maksukohustust kaupa Eestisse sisseostev isik, kes on siin registreeritud maksukohustuslane. Seega välisriigi juriidilised isikud ei ole Eesti riigi suhtes maksukohustuse subjektid. Eesti Vabariigi algusaegadel tekkis siiski probleem välismaa äriühingute filiaalidega, milliseid algselt ei nimetatud eraldi LVM kohustuste hulka, sest neil eeldati olevat vaid esindav roll. Tegelikult algas filiaalide kaudu aktiivne ettevõtlus, mis aga jäi väljapoole maksubaasi ning osutus seetõttu osaks ebaausast konkurentsist. Seetõttu on muudetud filiaalide registreerimise ja tunnustamise põhimõtteid ning ka neid loetakse Eestis toimunud käibe ulatuses maksukohustuse subjektideks (ettevõtlusega tegelev isik). *Tulumaksuseaduses* on selliste ja muude isikute maksukohustuse fikseerimiseks võetud kasutusele täpsustava mõistena "*püsiv tegevuskohal*", mis märgib isikut, kes teostab lühiajaliselt ettevõtlust või koguni ühekordseid tehinguid ning ei registreeri end maksukohustuslasena.

3.2.2 Piiratud maksukohustuslane

Vaata: KMS § 3 ja § 21.

Eesti astumine Euroopa Ühendusse, mis tähendas ka liitumist ühtse majandusruumiga on tekitanud täiesti uudseid probleeme, mis nõuavad uudseid lahendeid ka LVM rakendamisel. EÜ ühtne siseturg ja ühtne tollitsoon on loonud olukorra, kus ühest liikmesriigist teise liikuvad kaubad ei läbi enam tolli, mille tõttu pole endisel viisil võimalik tagada ka LVM tasumiskohustuse täitmist. LVM kohustuslike isikute puhul on maksukohustuse täitmine lahendatav arvestuse ümberkorraldamisega, kuid selliste isikute puhul, kes ei ole LVM kohustuslased ja kes ostavad kaupu teistest liikmesriikidest või teenuseid välisriikidest, tuleb kasutusele võtta uued lahendid.

Probleem seisneb selles, et kui Eestis LVM kohustuslasena registreerimata isik ostab kauba teisest liikmesriigist, siis laekuks sellelt ostult tasutud LVM vastavasse liikmesriiki. Ostes aga teenuse välisriigist võib LVM üldse jääda tasumata.

Sellisteks isikuteks, kellel lasub küll raamatupidamiskohustus, kuid kes ei ole LVM kohustuslased on:

- avalik-õiguslikud isikud s.h riigi-, valla- ja linna asutused ja organisatsioonid,
- mittetulundusühingud ja sihtasutused,
- religioossed organisatsioonid,
- äriühingud ja füüsilisest isikust ettevõtjad (edaspidi: FIE), kes oma käibe väiksuse tõttu ei ole registreeritud LVM kohustuslasteks.

Nimetatud probleemi lahendamiseks on kasutusele võetud piiratud kohustustega LVM kohustuslane (edaspidi *piiratud maksukohustuslane*) mõiste. KMS-s on sätestatud ka teise liikmesriigi piiratud maksukohustuslane mõiste, mis märgib isikut, s.h juriidilise isiku staatusega varakogumit või isikuteühendust, kes on selles liikmesriigis LVM maksustamiseks registreeritud ning kelle maksukohustused vastavad piiratud maksukohustuslase maksukohustustele.

Piiratud maksukohustuslase eripäraks on see, et ta peab deklareerima vaid seda käivet, mis on tekkinud kaupade ostul liikmesriikidest ja teenuste ostul välisriikidest. Samas ei deklareeri piiratud maksukohustuslane oma Eestis toimuvat käivet (avalik-õiguslikel juriidilistel isikutel, mittetulundusühingutel ja sihtasutustel ei saa olla reeglina LVM-ga koormatavat käivet). Eelõeldust tuleneb, et piiratud maksukohustuslane tasub LVM vaid liikmesriikidest ostetud kaupadelt ja välisriikidest ostetud teenustelt. Samas tuleb rõhutada, et piiratud maksukohustuslasel ei ole õigust saada tagasi ostude tegemisel teistele isikutele tasutud LVM.

3.2.3 Välisriigi isiku subjektsus

Vaata: KMS § 2 ja § 19.

Eelmises punktis kirjeldatuga analoogne probleem tekib samuti olukorras, kus liikmesriigis asuv isik müüb kaupu või välisriigi isik müüb teenuseid Eesti lõpptarbijale (reeglina füüsilisele isikule), kellel ei lasu mingid deklareerimise ja LVM tasumise kohustust. Siin tekiks probleem ebaausa konkurentsiga, kuna ostes kaupu näiteks posti teel liikmesriigist, kus LVM maksumäär on Eesti omast oluliselt madalam või teenuseid välisriigist, mis võivad üldse jääda LVM-ga maksumatata, saaks vastav isik võimaluse müüa kaupu madalam hinnaga kui Eesti ettevõtjad, kes peavad kauba hinnale lisama siinse LVM.

Seoses sellega on kasutusele võetud järgmised mõisted:

Kaugmüük on kauba, v.a uue transpordivahendi või paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamine ja toimetamine võõrandaja poolt või eest teise liikmesriiki seal maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isikule.

Paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5% tehingu maksumatavast väärtusest;

Uus transpordivahend KMS tähenduses on:

- veesõiduk pikkusega üle 7,5 meetri, mis on võõrandatud enne 3 kuu möödumist esmasest kasutusele võtmisest või mis on sõitnud alla 100 tunni, v.a peamiselt rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev;
- õhusõiduk stardimassiga üle 1550 kilogrammi, mis on võõrandatud enne 3 kuu möödumist esmasest kasutusele võtmisest või mis on lennanud alla 40 tunni, v.a peamiselt rahvusvahelisi lende teostav õhusõiduk;
- maismaa mootorsõiduk mootorimahuga üle 48 cm³ või mootori võimsusega üle 7,2 kW, mis on võõrandatud enne 6 kuu möödumist esmasest kasutusele võtmisest või millega on sõidetud alla 6000 kilomeetri;

Selleks, et tagada LVM laekumine riigieelarvesse ja vältida ebaausat konkurentsi, on KMS-ga kehtestatud kord (see praktika tuleneb EÜ ühispraktikast ja 6 direktiivist), vastavalt millele tekib ettevõtlusega tegeleval teise liikmesriigi ettevõtjal, kes müüb Eesti isikutele kaupu kaugmüügi vormis, või uusi transpordivahendeid või aktsiisikaupu või paigaldab kaupu Eestis, registreerimiskohustus maksustatava käibe tekkimise päevast. Registreerimiskohustust ei teki kui välisriigi isikul on Eestis püsiv tegevuskoht või esindaja (kes on Eestis registreeritud LVM kohustuslasena) ja ta võõrandab kaupu või teenuseid selle kaudu. Elektrooniliste teenuste osutamisel ei teki registreerimiskohustust juhul, kui ühendusevälise riigi maksukohustuslane on registreeritud teises liikmesriigis elektrooniliselt osutatava teenuse maksustamiseks erikorra alusel

Analoogne registreerimiskohustus ja muidugi ka deklareerimise ning LVM tasumise kohustus tekib ka välisriigi ettevõtjal, kes müüb Eesti isikutele, kes ei ole maksukohustuslased või piiratud maksukohustuslased, teenuseid. Nimetatud teenuste puhul on veel eraldi sätestatud **elektroonilise teenuse** mõiste, millega märgitakse:

- veebikeskkonna võõrandamist;
- veebi administreerimist;
- programmi ja seadme kaughooldust;
- elektrooniliselt edastatava tarkvara võõrandamist ja uuendamist;
- elektrooniliselt edastatavat pilti, teksti ja informatsiooni ning elektroonilise andmebaasi kasutamise võimaldamist;
- elektrooniliselt edastatav muusika, film ja mäng, s.h hasartmäng;
- elektrooniliselt edastatav poliitiline, kultuuri-, spordi- ja teadusalased ning meelelahutuslikud ülekanded;
- elektrooniline kaugõpe ning muud eelnimetatud teenustega sarnanevad teenused.

Kui teenuse osutaja ja teenuse saaja suhtlevad elektroonilisel teel, ei loeta teenust seetõttu elektrooniliselt osutatavaks teenuseks.

Isik on välisriigi või teise liikmesriigi maksukohustuslane, s.h JI staatusega varakogum või isikuteühendus, kui teda käsitatakse LVM kohustuslasena vastava riigi seaduste kohaselt.

3.2.4 Maksuesindaja

Vaata: MKS § 81 (KMS § 47).

Eelmises punktist selgus, et LVM tasumise kohustus Eestis võib tekkida ka liikmesriikide või välisriikide isikutel. Kuna praktikas oleks väga raske korraldada näiteks Kreeka või Jaapani ettevõtte maksukohustuse täitmist Eesti maksuameti ees, siis selle lihtsustamiseks on kasutusele võetud subjekt – mitteresidendi maksuesindaja.

Mitteresidendi maksuesindaja (edaspidi *maksuesindaja*) on Maksu- ja Tolliametilt vastava tegevusloa saanud isik, keda mitteresident võib volitada ennast esindama Eestis tekkivate maksukohustuste täitmiseks. Maksuesindajana võib tegutseda Eestis asutatud juriidiline isik või välismaa juriidilise isiku Eestis äriregistrisse kantud filiaal. Registreeritud maksuesindaja on korraldab ja vastutab esindatava isiku maksukohustuste deklareerimise ja maksukohustusest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise.

3.3 SUBJEKTI REGISTREERIMINE

Vaata: KMS § 19 – 21, § 24 ja § 26.

Isiku LVM tasumise kohustus maksukohustuslasena algab tema registreerimisest – seega oluline küsimus *Käibemaksuseaduse* seisukohalt on, keda ja millal tuleb registreerida. Ühekordne kauba või teenuse võõrandamine isiku poolt ei muuda teda veel maksukohustuslaseks.

Kui residendist isik tegeleb ettevõtlusega, siis ta võib, kuid alati ei pea end registreerida LVM kohustuslaseks - kohustuslikuks muutub see alles siis, kui isiku iseseisva majandustegevuse käigus muutub võõrandamine süstemaatiliseks tegevuseks ja selle käigus toimuva käibe maht ületab piiri, milleks on Eestis fikseeritud **250 000 krooni aastas**. Lisatingimuseks on, et nende kaupade ja teenuste võõrandamine on KMS järgi maksustatav, sest mitte kõikide kaupade ja teenuste võõrandamine ei ole maksustatav. Seejuures tuleb meeles pidada, et käibe mahu arvestamisel ei arvestata põhivara müüki, mis küll ka ühekordse tehinguga võib kõrgelt ületada nimetatud piiri. Arvestus toimuv kumuleeruvalt aasta algusest arvates. Registreerimiskohustust ei teki, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab 0% LVM määraga maksustatav käive, v.a kauba ühendusesisene käive.

Euroopa Ühenduse (edaspidi EÜ) direktiivides on kohustusliku registreerimise piiriks fikseeritud 5000 eurot (ca 78 000 kr), kuid nagu selgub kõrvalolevast Tabelist 8, ei teki mõnedes riikides väikeettevõtetele üldse LVM subjektust ning teistes sõltub see nende tegevusalast. Seejuures registreeritakse Prantsusmaal tootmisega tegelev ettevõtte LVM subjektiks alles siis, kui tema käive ületab 1,9 miljonit kr ja Iirimaa 800 tuhande kr piiri (Tabelis 8 eesti kroonides esitatud tulbas on väikeettevõtetele ja üldise registreerimispiiri erinevuse korral välja toodud vaid väiksemad väärtused). Sellist praktikat rakendatakse puhtalt administratiivsetel kaalutlustel, sest sellega on võimalik märkimisväärselt vähendada maksukohustuslaste arvu ja sellest tulenevat töö mahtu maksuametis.

Registreerimine. Isik registreeritakse LVM kohustuslaseks:

- kohustuslikus korras kui residendist ettevõtja maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 250 000 kr – maksukohustus tekib nimetatud käibe ületamise päevast alates;
- kohustuslikus korras kui residendist ettevõtja maksustatav käive ületab tema maksukohustuslaste registrist kustutamisest arvates 250 000 kr – maksukohustus tekib nimetatud käibe ületamise päevast alates;
- kohustuslikus korras piiratud maksukohustuslasena, kui residendist isik soetab ühendusesiseselt liikmesriikidest aktsiisikaupu või uue transpordivahendi või muude soetatud kaupade ja teenuste maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 160 000 kr – maksukohustus tekib nimetatud käibe ületamise päevast alates;
- kohustuslikus korras, kui liikmesriigi maksukohustuslase kaugmüügi käive Eesti isikutele ületab kalendriaasta algusest 550 000 kr või ta müüb Eesti isikule aktsiisiga maksustatavat kaupa – maksukohustus tekib nimetatud käibe ületamise päevast alates;
- vabatahtlikult, kui residendist või mitteresidendist isik esitab selleks avalduse – maksukohustus tekib alates registreerimisavalduse esitamise või avalduses märgitud hilisemast kuupäevast alates (seega isik ei saa ennast tagasiulatuvalt registreerida);
- tagantjärele maksuameti algatusel, kui maksuamet tuvastab, et isikul on tekkinud maksustatav käive (s.t tema käive ületas 250 000 kr piiri) ja ta ei ole registreerimisavaldust ise esitanud – maksukohustus tekib maksustatava käibe tekkimise päevast;
- tagantjärele maksuameti algatusel, kui maksuamet tuvastab pärast maksukohustuslase registreerimist, et avaldus on esitatud ettenähtust hiljem ning maksukohustuslane oleks pidanud hakkama täitma maksukohustust enne maksuameti otsuses nimetatud kuupäeva. Sellisel puhul tunnistab maksuamet oma esialgse otsuse tagasiulatuvalt kehtetuks ja teeb uue otsuse – maksukohustus tekib maksustatava käibe tekkimise päevast.

Registreerimise avaldus tuleb maksuametile esitada hiljemalt 3 tööpäeva jooksul päevast, mil tema käive ületas 250 000 kr piiri. Registreerimisavalduse esitamisel peab füüsiline isik, samuti juriidilise isiku või riigi-, valla- või linnaasutuse esindaja esitama isikut tõendava dokumendi. Juriidilise isiku või riigi-, valla- või linnaasutuse volitatud esindaja peab koos isikut tõendava dokumendiga esitama ka volitust tõendava dokumendi.

Kuna isikute vabatahtlikul registreerimisel on tekkinud probleeme LVM kohustuslike riilifirmadega, milliseid on kasutatud mitmetes maksupettuste skeemides, siis on kehtestatud isiku kohustus tõendada, et ta tegeleb ettevõtlusega või alustab ettevõtlust. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel.

Tabel 8. Käibe väärtused, millest alates on väikeettevõtjad kohustatud enda registreerima LVM subjektiks 2002. a EL-s.

Allikas: EU Commission DOC/2908/2002-EN.

Väikeettevõtetele	Üldine		
	EUR	EUR	EEK
Austria **	-	11 000	172 113
Belgia	5 580		87 308
Hispaania **	-	10 000	156 466
Iirimaa *	51 000	25 500	398 989
Itaalia	-	8 263	129 288
Kreeka*	7 500	3 000	46 940
Luksemburg	10 000		156 466
Madalmaad **	-	10 000	156 466
Portugal	9 976	12 470	195 114
Prantsusmaa *	76 300	27 000	422 459
Rootsi **	-	9 757	152 660
Saksamaa		16 620	260 047
Soome		8 500	132 996
Suurbritannia		55 000	860 565
Taani		2 680	41 933

* esimene on tootjatele, teine teenindajatele.

** väikeettevõtetele ei ole sätestatud registratsioonipiiri, teistele märgitud.

Maksuhaldur otsustab isiku registreerimise 3 tööpäeva jooksul avalduse esitamisest või pärast nõutud tõendite saamist. Maksuhalduril on õigus jätta isik registreerimata, kui ta ei tegele ettevõtlusega või ei alusta ettevõtlust. Maksuhaldur teeb registreerimist käsitleva otsuse isikule teatavaks hiljemalt otsuse tegemise päevale järgneval tööpäeval.

Ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi või välisriigi isik, kes alustab kaupade või teenuste müüki Eesti lõpptarbija-tele on kohustatud end registreerima maksukohustuslasena Eestis ning määrama ennast esindava maksuesindaja. Liikmesriigi või välisriigi isik võib registreerida end ka enne müügi alustamist ja määrata enda maksuesindaja. Vabatahtlikult registreerimisel peab isik esitama oma liikmesriigi pädeva ametivõimu kirjaliku kinnituse, et vastav ametivõim on registreerimisest teadlik.

Kui Eesti maksukohustuslane plaanib alustada kaugmüügiga teise liikmesriigi isikutele (välja arvatud aktsiisikauba kaugmüük) ja soovib enne vastavas liikmesriigis kehtestatud kaugmüügi piirmäära ületamist oma kaugmüüki maksustada vastavas liikmesriigis ning registreerida end seal maksukohustuslasena, peab ta informeerima kirjalikult oma soovist Eesti maksuametit 30 päeva enne maksustamise üleminekut teise liikmesriiki. Maksuamet väljastab kirjaliku kinnituse, et on teadlik isiku soovist hakata teises liikmesriigis maksukohustuslaseks seoses seal teostatava kaugmüügiga.

Maksuamet registreerib maksukohustuslase ja kannab tema andmed maksukohustuslaste registrisse maksustatava käibe tekkimise kuupäeva seisuga, vabatahtliku registreerimise puhul aga avalduse saamise või avalduses märgitud hilisema kuupäeva seisuga 3 tööpäeva jooksul avalduse saamisest. Kui isik soovib registreeruda maksukohustuslaseks vabatahtlikult, kuid tema ettevõtlusega tegelemine ei ole tõendatud, siis on maksuametil õigus isikult nõuda lisatõendeid või koguda neid omal algatusel ja otsustada registreerimine 30 päeva jooksul pärast nõutud tõendite saamist. Maksuamet jätab isiku registreerimata, kui isik ei tegele ettevõtlusega. Muudel juhtudel edastab maksuamet isikule tema registreerimise kohta tehtud otsuse 3 tööpäeva jooksul avalduse saamise päevast arvates.

Mitme subjekti registreerimine ühena. Kui ettevõtted on oma tootmistegevuses tihedalt seotud, siis võib olla ratsionaalne registreerida mitu iseseisvat juriidilist isikut üheks LVM kohustuslaseks nii, et selle tulemusena jääb ära käibevahendite sidumine mittevajalike maksukohustuste täitmiseks. Maksukohustuslaste ühise taotluse alusel registreerib maksuamet ühe maksukohustuslasena emaettevõtja ja tütarettevõtjad äriseadustiku tähenduses või kui samale isikule kuulub vähemalt 50 % iga ühe maksukohustuslasena registreeritava aktsiaseltsi:

- aktsiatest või osa-, täis- või usaldusühingu osalusest;
- aktsiatega või osühingu osadega või täis- või usaldusühingu sissemaksetega määratud häältest.

Maksukohustuslasena registreerimata isikud registreerib maksuamet enne nende ühe maksukohustuslasena registreerimist eraldi maksukohustuslastena ja alles seejärel ühe maksukohustuslasena.

Maksuamet tunnistab maksukohustuslaste ühe maksukohustuslasena registreerimise otsuse kehtetuks:

- kui ettevõtted ei ole enam emaettevõtja ja tütarettevõtjad äriseadustiku tähenduses – nende lõppemise kuule järgneva kuu esimese päeva seisuga;
- ühe maksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslaste ühise taotluse alusel – selle saamise kuule järgneva kuu esimese päeva seisuga.

Ühe maksukohustuslasena registreerimise otsuse kehtetuks tunnistamise päeva seisuga loetakse maksukohustuslased uuesti registreerituks eraldi maksukohustuslastena.

Ühe maksukohustuslasena registreeritud isikud esitavad käibedeklaratsioonid eraldi, kuid vastutavad LVM tähtsuse tasumise eest solidaarselt. Ühe maksukohustuslasena registreerimise otsuse kehtetuks tunnistamise korral vastutavad maksukohustuslased solidaarselt LVM võla eest, mis on tekkinud nende ühe maksukohustuslasena toimimise ajal. Enammakstud LVM arvestust peetakse kõigi ühe maksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslaste kohta eraldi. Enammakstud LVM tagastatakse vastavalt ühe maksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslaste esitatud käibedeklaratsioonidele.

Subjekti õigused ja kohustused. Nii nagu tulumaksugi puhul, annab ka LVM puhul maksukohustuslaseks registreerimine õiguse näidata kulusid, kuid nüüd on kulude tähenduses kaupade ja teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaks. Maksukohustuslasena registreerimise päevast alates peab isik täitma maksukohustuslase kohustusi, sealhulgas lisama võõrandatava kauba või osutatava teenuse maksustatavale väärtusele LVM, arvutama tasumisele kuuluva maksusumma, säilitama dokumente ja pidama arvestust vastavalt sätestatule ning esitama nõuetekohaseid arveid. Maksukohustuslasena registreerimise päevast alates võib mahaarvamisi teha pärast maksukohustuslasena registreerimist soetatud kauba ja saadud teenuse puhul.

Piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast arvates peab isik täitma piiratud maksukohustuslase kohustusi, sealhulgas arvutama tasumisele kuuluva maksusumma, säilitama dokumente ja pidama arvestust vastavalt sätestatule. Piiratud maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsioone ning ühendusesisese kauba käibe aruandeid üksnes juhul, kui ta on vastaval maksustamisperioodil teinud deklareerimisele kuuluvaid tehinguid. Piiratud maksukohustuslasel puudub õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Piiratud maksukohustuslane, kes registreeriti seoses teenuste saamisega välisriigi maksukohustuslaselt, ei ole kohustatud maksma LVM ühendusesisesele kauba, välja arvatud aktsiisikauba või uue transpordivahendi, soetamiselt, kui soetatud kaupade maksustatav väärtus ei ületa 160 000 kr kalendriaasta jooksul. Nimetatud piirmäära ületamise päevast või aktsiisikauba või uue transpordivahendi soetamise päevast arvates 3 päeva jooksul peab aruandekohustuslane teavitama maksuametit kirjalikult ühendusesisese kauba soetamise piirmäära ületamisest..

3.4 SUBJEKTI REGISTRIST VÄLJAARVAMINE

Vaata: KMS § 22 ja 23.

Kui isik on registreeritud LVM kohustuslasena ja tema Eestis toimunud tehingute maksustatav kogukäive ei ületa tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu jooksul 250 000 kr piirmäära, võib ta esitada maksuametile avalduse enda registrist kustutamiseks. Kui teise liikmesriigi maksukohustuslane teostab kaugmüüki Eestis isikule (välja arvatud aktsiiskauba kaugmüük) või registreeriti maksukohustuslasena vabatahtlikult enne registreerimiskohustuse tekkimist ja on olnud maksukohustuslasena registreeritud vähemalt 2 aastat ja tema Eestis tekkinud tehingute maksustatav kogukäive ei ole eelneval kalendriaastal ületanud ega ületa tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu jooksul 250 000 kroonist piirmäära, võib ta esitada maksuametile avalduse enda registrist kustutamiseks. Kui isik on olnud piiratud maksukohustuslasena registreeritud vähemalt 2 aastat ja tema poolt ühendusesiseselt soetatud kauba koguväärtus ei ole viimasel kalendriaastal ületanud ega ületa tema arvestuste kohaselt ka jooksval kalendriaastal 160 000 kroonist piirmäära, võib ta esitada maksuametile avalduse enda registrist kustutamiseks.

Maksuametil on õigus kustutada registrist maksukohustuslane, kes ei ole esitanud käibedeklaratsiooni 6 viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta. Kui maksukohustuslane või tema tegevus Eestis on lõpetatud, kustutab maksuamet maksukohustuslase maksukohustuslaste registrist

Maksuhalduril on samuti õigus kustutada registrist maksukohustuslane, kes ei tegele ettevõtlusega. Kui maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda maksukohustuslaselt lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhaldur teavitab maks-st registrist kustutamise kavatsusest kirjalikult ning annab tähtaja ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks. Kui ettevõtlusega tegelemine pole tähtaja jooksul tõendatud, kustutab maksuhaldur maksukohustuslase registrist.

Enne maksukohustuslase registrist kustutamise otsustamist peab maksuamet tema majandustegevust kontrollima. Maksukohustuslane kustutatakse registrist maksuameti direktori otsuse alusel. Maksukohustuslane loetakse registrist kustutatuks otsuses nimetatud kuupäeva seisuga.

4 MÜÜGIMAKSU SUBJEKT JA OBJEKT

4.1 MÜÜGIMAKSU SUBJEKT

Vaata: KoMS § 8.

Eestis *Kohalike maksude seaduses* sätestatud müügitaksu maksukohustuse subjektiks on valla või linna territooriumil kauplemis- või teenindusluba omavad füüsilisest isikust ettevõtjad ja juriidilised isikud. Seega maksukohustust kannavad vaid isikud, kes realiseerivad oma kaupa antud valla või linna territooriumil jaemüügi vormis, sest kauplemis- või teenindusluba antakse jaemüügi ettevõtetele. Kui isik toodab oma kaupu sellise valla või linna territooriumil, kuid realiseerib neid täielikult mujal, siis ei ole ta müügitaksu subjektiks.

4.2 MÜÜGIMAKSU OBJEKT

Vaata: KoMS § 8.

Müügitaksuga maksustatakse maksumaksja poolt lõpptarbijale müüdud kaupade ja teenuste maksumus müügihinnas. Kõige olulisemaks erinevuseks müügitaksu ja LVM vahel on, et müügitaksuga koormatakse vaid kauba jaemüüki tarbijale – kõik varasemad tootmisahelas osalevad ettevõtted ja ettevõtjad ei ole müügitaksu kohustuslased. Eestis on müügitaksu objektiks ka teenuste osutamine lõpptarbijatele, s.o füüsilistele isikutele ja avalik-õiguslikele isikutele.

Kuna müügitaks on kohalik maks, siis selle maksumäära vastava valla või linna territooriumil kehtestab kohaliku omavalitsuse volikogu. Maksumäära kehtestamisel on seadusega siiski volikogule pandud peale piirang – maksu ei saa kehtestada suuremana kui 1 % kaupade ja teenuste maksumusest müügihinnas ilma LVM-ta.

Müügitaksu rakendamine sõltub linna- või vallavolikogu poliitilisest tahtest ja selle realiseerimise võimest. Täna on oma tahet täiendava ressursi hankimiseks demonstreerinud 6 linna (Haapsalu, Kallaste, Püssi, Valga 1 %; Jõhvi 0,5 % ja Maardu 0,3–0,5 %) ja 4 valda (Are, Tootsi, Võsu ja Alajõe 1 %).

5 TARBIMISMAKSU OBJEKT

5.1 OBJEKTI MÄÄRATLEVAD MÕISTED

Vaata: KMS § 1 ja 2; TSÜS § 48 - 54.

Käibemaksuseadus sätestab maksu objektiks tehingu või käibe, kuid kuna käive ei ole asi iseeneses vaid selle käigus võõrandatakse kaupu ja teenuseid, siis esmalt tuleks tähele panna nende mõistete definitsioone:

Kaup - kaup on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia.

Vastavalt TSÜS-le on asi kehaline ese, kusjuures seaduses sätestatud juhtudel kohaldatakse õigusele asja kohta ja loomale asja suhtes sätestatud. Esemeks on asjad, õigused ja muud hüved. Asjaga liitub selle oluline osa, mis on selle koostisosa ja mida ei saa asjast eraldada, ilma et asi või sellest eraldatav osa häviks või oluliselt muutuks. Seejuures ei saa asi ja selle olulised osad olla eri isikute omandis. Asi võib olla kinnisasi või vallasasi. Asi, mis ei ole kinnisasi, on vallasasi.

Kinnisasi on maapinna piiritletud osa (maatükk). Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad, nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata viil. Kinnisasjana käsitatakse ka hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist, ehitist kui vallasasja ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. Kinnisasjaga seotud asjaõigused on kinnisasja olulised osad. Kinnisasja osaks ei ole võõrale maale asjaõiguse alusel püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitist, samuti maaga mööduvaks otstarbeks ühendatud asi.

Tarkvara käsitlus tekitab probleeme. Nimelt kui tarkvara võõrandatakse standardvormis andmekandjal üldiseks tarbimiseks ja ta on sellisena kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja määratud samade funktsioonide täitmiseks siis loetakse seda kaubaks. Kui aga tarkvara luuakse või kohandatakse standardtarkvara ostja tellimisel spetsiaalselt tema jaoks ja see antakse üle talle andmekandjal või ostjale edastatakse tarkvara s.h ka standardtarkvara elektroonilisel teel, siis on tegemist teenusega. Teenuseks loetakse ka muu andmekandjal üleantav või elektrooniliselt edastatav teave. Seejuures loetakse standardtarkvaraks või standardteabeks tarkvara või teave, mis on vabalt kättesaadav kõigile ostjatele samade funktsioonide teostamiseks. Kohandatud tarkvara või teave on spetsiaalselt koostatud või kohandatud vastavalt ostja tellimusele.

Teenus on ettevõtluse korras sellise hüve osutamine või õiguse võõrandamine, mis ei ole kaup. Teenuseks loetakse ka tasu eest majandustegevusest hoidumist, õiguse kasutamisest loobumist või olukorra talumist. KMS järgi on ka väärtpaber defineeritud teenuseks, mis on aga arusaamatu, sest väärtpaberid (s.h aktsiad, osakud, võlakirjad jms) ja rahatähed on vaid väärtuse kandjad, mis on kokkuleppeliselt vormistatud teataval materiaalsel kujul. Seega saab väärtpaber olla väärtuse mõõt ja väärtuse kandja, kuid mitte teenus.

Vahendamisteenuse osutamine on maksukohustuslase tegutsemine teise isiku nimel ja arvel. Teise isiku nimel ja arvel tegutsemiseks peavad olema täidetud vähemalt järgmised tingimused:

- kauba või teenuse vahendamise kohta on sõlmitud leping vahendaja ja kauba võõrandaja või soetaja või teenuse osutaja või saaja vahel;
- kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest vastutab kauba võõrandaja või teenuse osutaja;
- kaup võõrandatakse või teenus osutatakse kauba võõrandaja või teenuse osutaja poolt kehtestatud või heakskiidetud hinnaga ja tema poolt kauba või teenuse saajale kehtestatud tingimustel;
- vahendaja käibena kajastatakse vahendaja raamatupidamises üksnes vahendustasu;
- kauba või teenuse saajale arve väljastamise korral väljastab selle kauba võõrandaja või teenuse osutaja või muu isik, sealhulgas vahendaja, kauba võõrandaja või teenuse osutaja nimel.

5.2 KÄIVE

5.2.1 Käive tekib

Vaata: KMS § 1, § 2 ja § 4.

LVM objektiks on maksukohustuslase käive, mis tähendab ettevõtluse korras

- kauba võõrandamist ja
- teenuse osutamist;
- kauba või teenuse omatarvet;
- kauba toimetamine teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks.

Ettevõtluse ja käibe mõiste defineerimisel on kasutatud mõistet võõrandama kaupa ja osutama teenust, mitte mõistet *müüma*. Selline lähenemine on vajalik, et tagada maksukohustuse täieulatuslik täitmine, sest kasutades mõistet *"müük"* jääks võimalus realiseerida kaupu või teenuseid kingituse vormis maksuvabalt või vahetada neid teiste kaupade või teenustega. Vahetuse puhul ei ole oluline, mida millega vahetatakse, sest sisuliselt toimub kaks müügiakti ja mõle-

mad tehingud kuuluvad maksustamisele LVM-ga. LVM seisukohalt ei ole tähtsust, millise hinnaga tarbimisväärtus müüakse, kas müüja saab sellest kasumit või mitte – LVM kohustus tekib kauba võõrandamisest või teenuse osutamisest. Keerulisem on olukord *toetuse* vormis vahetusega. Kui äriühing tasub näiteks uurimisasutuse eest arveid, võimaldab kasutada oma seadmeid või ruume tasuta, ilma instituudilt midagi vastu küsimata, siis on raske otsest seost näidata. Mõnikord võib seos isegi olla, kuid see ilmneb alles mitme aasta pärast, mil äriühing saab uurimistöö tulemused soodsalt enda kasutusse uue leiutise või tehnoloogia.

Võõrandamine tähendab vastavalt KMS-le kauba valduse üleandmist 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. Eelöeldu tähendab, et kui kaup on üle antud komisjonimüügiks või kapitalirendi tehingu alusel ja ta ei asu enam maksukohustuslase valduses, siis tuleb tal selle kaubalt arvestada, deklareerida ja tasuda LVM, kuigi tasumisele kuuluv summa laekub talle alles tulevikus peale komisjonimüügi tehingu teostumist. Kapitalirendi tehingu puhul tuleb LVM tasuda kogu tehingult kohe ja hilisemad maksed on seega ilma LVM-ta – seega võib neid käsitleda kui võla tagasimakseid, mis samuti ei kuulu maksustamisele LVM-ga.

Omatarbe probleem tekib kaupade ja teenustega, millelt maksukohustuslane on sisendkäibemaksu maha arvestanud ja riigilt tagasi küsinud ning mis selle tõttu on tegelikult ostu-müügihinnast märkimisväärselt odavamad. Kui maksukohustuslane kasutab nimetatud kaupu või teenuseid oma ettevõtluse protsessis uute kaupade või teenuste tootmiseks, mis võõrandatakse LVM-ga, siis on kõik korras. Vastavalt KMS-le märgitakse omatarbe mõistega LVM-ta kauba andmist ja teenuse osutamist maksukohustuslase poolt oma töövõtjale ning selle kasutamist ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Töövõtjaks võib seejuures olla töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liige.

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

Tarbimiseks maksukohustuslase enda poolt loetakse lisaks eelnimetatutele ka ettevõtluseks ostetud vara või kauba siirdamist ettevõtlusega mitteseotud funktsioonidesse: näiteks kaubanduslikul otstarbel hangitud laeva ümberehitamist meelelahutuslikuks otstarbeks ning selle tarbimist ettevõtte omanike ja töötajate poolt. Rahvusvahelises praktikas kohtab siiski ka lähenemist, millele vastavalt kaupade ja teenuste tarbimine maksukohustuslase enda poolt *väheses ulatuses* jääb maksuvabaks. Soomes on selliseks "vähese ulatuse" määduks 750 eurot aastas (ca 12 000 EEK). Samuti ei loeta "tarbimiseks maksumaksja enda poolt" töandja poolt töövõtjale töö teostamiseks vajalike riide, töövahendite jms tasuta loovutamist. Omatarbimiseks ei loeta kaasnevaid kaupu, mille puhul ühe ostetava kaubaga antakse kingitusena, reklaami, müügi edendamise vms eesmärgil kaasa teine kaup. Samuti ei loeta omatarbeks kaubanäidiseid või tavapärase reklaamina antavaid kingitusi. See kehtib nii ostetud kui ka enda valmistatud kaupade suhtes. Kaubanäidiseks on ettevõtte poolt toodetava või vahendatava kauba näidise tasuta loovutamine ostjale, eesmärgiga tutvustada ja reklaamida oma toodet. Kaubanäidiseks võib olla õmblusvabriku poolt kauplusele üleantud riided, tapeete vahendava ettevõtte näidiste kataloog või maalritooteid müüva kaupluse poolt kliendile antud värvikaart. Reklaamkingituse mõiste formuleerimisel on praktiline see samastada tulumaksu puhul kasutatavaga.

5.2.2 Käivet ei teki

Vaata: KMS § 4, VÕS § 182, Riigivaraseaduse § 18, § 20 ja § 21

LVM-ga maksustamisele kuuluvat käivet ei teki järgmistel juhtudel:

- ettevõtte või selle osa üleandmisel Võlaõigusseaduse tähenduses, kui ettevõtet või selle osa kasutatakse üksnes maksustatava käibe teostamiseks;

Ettevõttesse kuuluvate asjade ja õiguste üleminekuga lähevad omandajale üle kõik üleandja ettevõttega seotud kohustused, muu hulgas töölepingutest tulenevad kohustused ettevõtte töötajate suhtes. Võlausaldaja või teise lepingu poole nõusolekut ei ole kohustuse või lepingu üleminekuks vaja, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Eelpool sätestatud kõrvalekalduv kokkulepe ei kehti kolmandate isikute suhtes. Kokkulepe kehtib võlausaldaja suhtes, kes on sellise kokkuleppega kirjalikku taasesitamist võimaldavas vormis nõustunud. Ettevõtte omandaja peab võlausaldajatele viivitamata teatama kohustuste omandamisest, ettevõtte üleandja aga teatama võlgnikele nõuete loovutamisest omandajale. Ettevõtte üleandja on kohustatud andma omandajale üle asjade valduse, registreerimisele kuuluva vara puhul tagama ka vastavate kannete tegemise registrites.

- kui omanik toimetab kauba Eestist välja ilma selle võõrandamiseta, v.a juhul kui ta toimetab selle teise liikmesriiki ja hakkab seda seal kasutama oma ettevõtluses;
- riigivara tasuta kasutusse andmisest riigivaraseaduse tähenduses ning riigi-, valla- või linnavara erastamisest;
- äriühingute, mittetulundusühingute või sihtasutuste ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise käigus vara üleandmisest teisele äriühingule, mittetulundusühingule või sihtasutusele;

- ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavahelisest tehingust, kui tehingu tulemusena kauba või teenuse saanud isik kasutab selle täielikult oma maksustatava käibe teostamiseks;
- ettevõtluse huvides kauba tasuta üleandmisest mittemüüdava kaubanäidisena või kauba, mille maksustatav väärtus ei ületa 50 kr, üleandmisest reklaami eesmärgil;
- kauba vahetamise või remontimise teenuse osutamisest garantiitähataja jooksul kauba ühendusevälise riigi tootjale või ühendusevälise riigi müüjale.

Tähtaega määramata (tähtajatult) antakse riigivara kasutusse juhul, kui tulevikus tõenäoliselt on vara riigile vaja muuks otstarbeks või kui riigiasutus muul põhjusel peab jätma endale õiguse lepingut igal ajal lõpetada. Riigivara tähtajalisse kasutusse andmise korral ei või vastav tähtaeg ületada ruumide osas 10 aastat, muu vallasvara osas viit aastat ning muu kinnisvara osas 50 aastat. Valitsusasutuste valitsemisel olevate mitteeluruumide rentimise tähtajaga üle 5 aasta ja kinnisvara kasutusse andmise rohkem kui 50 aastaks otsustab Vabariigi Valitsus.

Vabariigi Valitsus määrab kindlaks riigivara registris registreerimisele mittekuuluva vallasvara väärtuse taseme, millest väiksema väärtusega vallasvara kasutusse andmisele ei laiene eelnimetatud sätted.

Riigivara võidakse anda tasuta kasutusse:

- teisele riigivara valitsejale riigivõimu teostamise otstarbeks;
- kohalikule omavalitsusele tema funktsioonide täitmiseks;
- avalik-õiguslikule juriidilisele isikule tema seaduses sätestatud ülesannete täitmiseks;
- mittetulundusühingutele heategevaks sihtotstarbeks;
- välislepingute alusel välisriigi relvajõududele, tsiviilkoosseisule ja liitlasvägede peakorteritele;
- muudel seadusega sätestatud juhtudel.

5.2.3 Ühendusesisene käive

Vaata: KMS § 7.

Nagu eespool juba viidatud, on Eesti astumisega EÜ-sse tekkinud olukord, kus tehingutel kaupadega võib meil esineda kolme erinevat tüüpi käive:

- Eesti sisene käive
- liikmesriikide vaheline või ühenduse sisene käive
- ühenduseväline käive, mida me nimetame ekspordiks või impordiks.

Sellise kolme erineva käibe tüübi eristamise vajadus tuleneb sellest, et Eesti sisest käivet suudab Maksu- ja Tolliamet kontrollida tänu KMS-ga maksukohustuslasele pandud deklareerimiskohustusele, kusjuures selle kohustuse ignoreerimine või mittetäitmine on karistatav. Ühenduseväline käive, mis toimub EÜ väliste riikidega on EÜ Tollikomitee kontrolli all ja see tähendab, et kõik kaubad mis viiakse EÜ tolliterritooriumilt välja või tuuakse sellele läbivad spetsiaalseid Tollikomitee kontrolli all olevaid ladusid. Nendes ladudes läbiviidava kontrolli ja tollimaksuga maksustamise käigus kasseeiritakse nendelt sisse ka LVM. Probleem jääb aga ühendusesisese kaubandusega, kuna ühelt poolt on meil tegemist riikide vahelise kaubandusega, mis ei allu enam Eesti Maksu- ja Tolliameti kontrollile, kuid teiselt poolt ei läbi enam ka tolliasutusi – seega pole sellist kaubandust tavapärasel viisil võimalik kontrollida ja selleks on tulnud luua spetsiaalne maksukorraldus, mida järgnevalt kirjeldame.

Kauba ühendusesisene käive on:

- kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki;
- aktsiiskauba või uue transpordivahendi võõrandamine teise liikmesriigi isikule koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki;
- kauba toimetamine Eestist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks, s.h ÄÜ ja tema teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vaheline kauba üleandmine.

Kauba ühendusesisese käibena ei käsitata:

- kauba ajutist toimetamist Eestist teise liikmesriiki seal teenuse osutamiseks, s.h vallasasja teise liikmesriiki toimetamist üürile, rendile või kasutusvaldusse andmiseks;
- kauba ajutist toimetamist Eestist teise liikmesriiki kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele;
- vallasasja toimetamist Eestist teise liikmesriiki tööks vallasasjaga, sealhulgas remontimiseks, hindamiseks, töötlemiseks või kokkupanemiseks (edaspidi *töö vallasasjaga*), kui vallasasi toimetatakse pärast vastava teenuse osutamist vallasasja teise liikmesriiki saatnud maksukohustuslasele Eestisse tagasi;
- teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamist;
- kauba kaugmüüki Eestist teise liikmesriiki;
- kauba, s.h pardal tarbitava ja kaasamüüdava kauba toimetamist rahvusvahelisi reise tegevale vee- või õhusõidukile;

- kauba toimetamist Eestist teise liikmesriiki selle ühendusest välja toimetamiseks, kui kauba ekspordi tolliprotseduuri alustati Eestis ja kaup toimetatakse ühendusest välja kahe kuu jooksul, arvates kauba teise liikmesriiki toimetamisest;
- kauba võõrandamist soetajale kolmnurk tehingus.
- elektrienergia või torujuhtme kaudu edastatava maagaasi toimetamist Eestist teise liikmesriiki;
- vallasasja toimetamist Eestist teise liikmesriiki, kui see vallasasi oli toimetatud Eestisse ajutiselt tööks vallasajaga.

Eelloetletud ühendusesiseseks loetava tehingu või toimingu aluse äralangemise korral käsitatakse tehingut kauba ühendusesisesena ning kauba ühendusesisene käive loetakse tekkinuks aluse äralangemise päeval. Kauba ühendusesisesest käivet tõendatakse kauba võõrandamist ja kauba teise liikmesriiki toimetamist tõendavate dokumentidega.

5.3 KÄIBE TEKKIMISE KOHT

5.3.1 Kauba käibe tekkimise koht

Vaata: § 2, § 9

Kauba käibe koha määramisel tuleb esmajoones jälgida, kus kaupa võõrandatakse – kui võõrandamise koht on Eestis, siis on ka käive toimunud Eestis. Eesti territooriumiks loetakse käesolevas kontekstis ka Eesti registritesse kantud laevad ja lennukid, mis asuvad väljapool Eesti territooriumi. Kuid seoses EÜ ühtse tollitsooni tekkega võib mõnedel juhtudel, nagu kaugmüük või paigaldatav kaup, tekkida liikmesriigi maksukohustuslasel käive Eestis või vastupidi, Eesti maksukohustuslane tekib käive liikmesriigis.

Kauba käibe tekkimise koht on Eesti, kui:

- kaup toimetatakse saajale või tehakse talle kättesaadavaks Eestis,
- kaup eksporditakse Eestist või teostatakse kauba ühendusesisesest käivet;
- Eestis maksukohustuslasena registreeritud ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik teostab kaugmüüki Eesti isikule, kes ei ole maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane;
- ettevõtlusega tegeleva teise liikmesriigi isiku poolt võõrandatava paigaldatava või kokkupandava kauba paigaldab või paneb Eestis kokku võõrandaja ise või see paigaldatakse või pannakse Eestis kokku tema eest;
- kaup võõrandatakse sellise vee- või õhusõiduki pardal, mis väljub liikmesriikidevahelisele reisile Eestist, sõltumata sellest kas see tarbitakse pardal ja müüakse kaasa;
- Eestis asuvalle Eesti maksukohustuslasest edasimüüjale võõrandatakse elektrienergiat või torujuhtme kaudu maagaasi;
- elektrienergia või torujuhtme kaudu edastatav maagaas võõrandatakse kauba soetajale, kes kasutab seda kaupa Eestis. Kui kauba soetaja jätab kogu või osa kaubast kasutamata, loetakse kasutamata jäänud kaup Eestis kasutatuks, kui kauba soetaja asukoht või püsiv tegevuskoht, mille tarbeks kaup võõrandati asub Eestis.

Kauba käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui :

- maksukohustuslane on registreeritud maksukohustuslasena teises liikmesriigis ja ta teostab kaupade kaugmüüki sama liikmesriigi isikule, kes ei ole teise liikmesriigi maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane;
- maksukohustuslane võõrandab kauba ja paigaldab või paneb selle kokku teises liikmesriigis.
- võõrandab elektrienergiat või torujuhtme kaudu edastatavat maagaasi teise liikmesriigi edasimüüjale või muule isikule, kes Eestis seda kaupa ei kasuta.

Edasimüüja on ettevõtlusega tegelev isik, kes tema poolt soetatud maagaasi ja elektrienergia põhiosas võõrandab ja kellel on nende kaupade oma tarbeks kasutamine väikese osatähtsusega.

5.3.2 Teenuse käibe tekkimise koht

Vaata: KMS § 10

Nii nagu kaupade puhul, tuleb ka teenuste puhul lähtuda võõrandamise kohast, kuid kuna rahvusvaheliste tehingute puhul tekib väga tihti mitmeti tõlgendatavaid olukordi, siis sellisel juhul omandab esmase tähtsuse koht, kus seda teenust tarbitakse. Kui aga tarbimise kohta ei ole ühel või teisel põhjusel võimalik kindlalt tuvastada, siis lähtutakse siiski võõrandamise kohast.

Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui:

- teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, s.h ehitamine, hindamine või hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus;

- osutatakse Eestis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust, mille hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine;
- teostatakse tööd Eestis asuva vallasasjaga, v.a alltöövõtt liikmesriigi maksukohustuslasele või välisriigi isikule;
- Eestis osutatakse kaubaveoteenust, k.a kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, ja sellise veo korraldamine,
- Eestis osutatakse reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu, ja sellise veo korraldamine;
- kauba Eestist teise liikmesriiki veo teenust, sellise kaubaveo korraldamise teenust või sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenuseid osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud;
- Eestis osutatakse kaubaveoga seotud kõrvalteenust;
- vahendatakse tehingut või toimingut, mille käibe tekkimise koht on Eesti ning vahendamis-teenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud.

Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele osutatakse järgmisi teenuseid:

- intellektuaalse omandi kasutada andmine või kasutamise õiguse üleandmine;
- reklaamiteenus;
- konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenus;
- finantsteenuse, v.a seifi üürile andmine, või kindlustusteenuse, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenuse;
- tööjõu rentimine;
- vallasasja, v.a transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine;
- elektroonilise side teenus, kaasa arvatud ülekandeliinide kasutamise õiguse loovutamine;
- elektrooniliselt osutatav teenus;
- maagaasi ja elektrienergia jaotussüsteemile ligipääsu võimaldamine ning transport maagaasi ja elektrienergia ülekandesüsteemide kaudu ning nendega otseselt seotud teenused;
- vahendamisteenus, kui vahendatakse mõnda eelpool nimetatud teenustest;
- tasu eest mõnest eelpool nimetatud teenusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine;
- töö teises liikmesriigis asuva vallasasjaga, kui vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist sellest liikmesriigist välja;
- kauba ühest liikmesriigist teise veo teenus, kaasa arvatud
 - kauba vedu Eestisse või Eestist,
 - sellise kaubaveo korraldamise teenus ning
 - sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused.
- kaubaveoteenus, mida osutatakse Eestis, kui see moodustab osa veost, mis
 - algab või lõpeb teises liikmesriigis,
 - sellise kaubaveo korraldamise teenus ning
 - sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused.

Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti ka juhul, kui ühendusevälise riigi maksukohustuslane, kes ei ole registreeritud maksukohustuslaseks Eestis ega üheski teises liikmesriigis, osutab Eesti füüsilisele isikule (lõpptarbijale, kellel ei lasu maksukohustust) isiklikuks kasutamiseks elektroonilise side teenust või elektrooniliselt osutatavat teenust.

KMS-s on sätestatud viisil, et kui leidub veel mõni teenus, mis ei ole loetletud eelpool, kuid mis osutatakse Eestis, siis loetakse ta osutatuks Eestis. Transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmise puhul loetakse teenuse käibe tekkimise kohaks alati Eesti, kui teenust osutatakse Eestis asuva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu, sõltumata sellest kus seda transpordivahendit kasutatakse. Selle põhjuseks on see, et liikmesriikide piiridel ei ole enam tolli ja seega ei ole ka võimalik tuvastada, millises riigis antud transpordivahendit tegelikult kasutatakse.

Nagu käesoleva osa alguses sai märgitud, tuleb rahvusvaheliste teenuste puhul jälgida, kus neid tarbitakse ja kuna järgnevaid teenuseid tarbitakse väljaspool Eestit, kusjuures see võib toimuda nii liikmesriigis kui ka välisriigis, siis ei ole nende teenuste käibe tekkimise koht Eesti.

Teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti, kui maksukohustuslane osutab järgmisi teenuseid:

- välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenus, s.h ehitamine, hindamine või hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus;
- välisriigis osutatav kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenus, mille hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine;

- töö välisriigis asuva vallasasjaga, v.a juhul, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele ja teises liikmesriigis asuv vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist sellest liikmesriigist välja;
- väljaspool Eestit osutatav kaubaveoteenus, k.a kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu ja sellise veo korraldamine, ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused. Seda sätet ei rakendata kauba ühest liikmesriigist teise veo teenusele, sellise veo korraldamisele ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenustele;
- väljaspool Eestit osutatav reisijateveo teenus, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu ja sellise veo korraldamine.;
- kauba teisest liikmesriigist Eestisse või väljaspool Eestit ühest liikmesriigist teise veo teenus ning sellise kaubaveo korraldamise teenus, kui teenus osutatakse isikule, kes ei ole registreeritud üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;
- teenus, mida osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, kui seda tarbitakse väljaspool Eestit;
- teenus, mis osutatakse Eestis asuvalle välisriigile diplomaatilisele esindusele või rahvusvahelisele organisatsioonile erimissioonile või NATO liikmesriigi relvajõududele;
- teenus, mida osutatakse ühendusevälise riigi isikule;
- töö Eestis asuva vallasasjaga, kui vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist Eestist välja ja teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele;
- vahendamisteenus, mis osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud, kui vahendatakse tehingut või toimingut, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti.

Kaubaveoga seotud kõrvalteenused on kauba laadimine, lossimine, käitlemine ja ladustamine veo raames, samuti kindlustamine, kaubaga seonduvate dokumentide vormistamine ja hankimine ning tolliformaalsuste teostamine.

5.4 KÄIBE TEKKIMISE AEG

Vaata: KMS § 11

Käive on tekkinud või teenus on saadud päeval, mil esimesena tehti üks alljärgnevaist toiminguid:

- kaup lähetati või tehti kättesaadavaks ostjale või osutati teenus;
- kauba või teenuse eest laekus osaliselt või täielikult makse;
- omatarbe puhul anti kaup või osutati teenus maksukohustuslase poolt temaga töösuhtes olevale füüsilisele isikule või ettevõtluks soetatud kaupa kasutati ettevõtlusega mitteseotud otstarbel.

Kui mõni nimetatud toiminguid oli tehtud enne maksukohustuslase kohustuste tekkimist, peab maksukohustuslane arvestama tehingu maksustatavalt väärtuselt LVM vaid juhul, kui kaup lähetati ostjale või tehti talle kättesaadavaks või teenus osutati eelnimetatud kohustuste kehtimise ajal.

Kui käibe tekkimise ajaks on kauba või teenuse eest laekunud makse osaliselt, on käive tekkinud makstud osa ulatuses. Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks sihtotstarbelise toetuse saamist ei käsitata selle kauba või teenuse eest makse laekumisena.

Teenus, mille osutamine kestab kauem kui maksustamisperiood, loetakse osutatuks maksustamisperioodil, mil selle teenuse osutamine lõpeb. Samale ostjale teenuste osutamisel või kaupade võõrandamisel regulaarselt loetakse kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise ajaks maksustamisperiood, mil lõpeb ajavahemik, mille kohta arve esitatakse või mille kestel saadud kaupade või teenuste eest tasumine on kokku lepitud.

Kauba importimisel on käibe tekkimise ajaks päev, mil kaup vabastatakse ühenduse tolliseadustiku tähenduses, kui seda ei ole võimalik määrata siis tollivõla tekkimise päev ja kui see imporditakse Eestisse ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa siis päev, mil kaup toimetati Eestisse.

Sellise korduskasutuspakendi, millele on pakendiseaduse alusel määratud tagatisraha ja mis on maksukohustuslasest tootjale kalendriaasta jooksul tagastamata ning mis ei ole arvatud kauba maksustatava väärtuse hulka, käive loetakse tekkinuks 31. detsembril. Käibe suurus võrdub kalendriaasta jooksul kasutamata korduskasutuspakendite summaarse tagatisrahaga.

Ühendusesisene käive on tekkinud või kaup on ühendusesiseselt soetatud kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäeval või kauba eest arve väljastamise päeval, kui kauba arve väljastatakse enne kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäeva.

5.5 MAKSUSTAV VÄÄRTUS

Vaata: KMS § 3, § 12

Käibe maksustatava väärtuse, kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse moodustavad kauba või teenuse müügihind ning muud summad, mis tuleb kauba ostjal, teenuse saajal või kolmandal

isikul seoses kauba soetamise või teenuse saamisega maksta kauba müüjale või teenuse osutajale. Maksustatava väärtuse hulka arvatakse ka maksukohustuslasele kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks antav sihtotstarbeline toetus kui toetuse andja ja kauba ostja on sama isik.

Faktooringuteenus maksustatav väärtus on lepingutasu ja arvete käitlemise tasu. Faktooring on pankade pakutav teenus, mis võimaldavad ettevõttel loovutada tasu eest maksetähtajaga kauba müümisest või teenuste osutamisest tulenev rahaline nõudeõigus ostjate vastu. Faktooringteenus hõlmab nii finantseerimist, arvete haldamist kui ka krediidi-kindlustust. Finantseerimine toimub keskmiselt 80 – 90% ulatuses ostjale müüdüd kauba või osutatud teenuse eest esitatavatest arvetest. Ülejäänud summa kantakse müüjale üle peale seda, kui ostja on arve eest faktooringfirmale tasunud. Arvete haldamine sisaldab arvete administreerimist, laekumiste jälgimist ja võlglastega suhtlemist.

Maksustatava väärtuse hulka ei arvata Eestis või välisriigis makstavat LVM. Kauba maksustatava väärtuse hulka ei arvata samuti korduskasutuspakendi maksumust juhul, kui maksukohustuslasest tootja ei võõranda korduskasutuspakendit. Kauba maksustatava väärtuse hulka ei arvata pakendiseaduse alusel pakendile määratud tagatistrahaga

Kauba ilma võõrandamiseta maksulaost väljatoimetamisel on käibe maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või kauba harilik väärtus, kui see on mada-lam kui soetusmaksumus või omahind. Maksustatav väärtus võib vastava kauba maksulattu paigutamisel laoarvestusse kantud väärtusest väiksem olla ainult põhjendatud juhtudel.

Kauba tasuta võõrandamise või kauba ühendusesisese käibena käsitatava kauba teise liikmesriiki toimetamise korral on maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või kauba harilik väärtus, kui see on madalam kui soetusmaksumus või omahind. Kauba tasuta ühendusesisese soetamise korral on maksustatav väärtus kauba võõrandajapoolne kauba soetusmaksumus või omahind või kauba harilik väärtus, kui see on madalam kui soetusmaksumus või omahind.

Omatarbe korral on maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind. Juhul kui omatarbe moodustab tööandja sõiduauto töö-, ameti- või teenistusülesannetega või tööandja ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks tasuta või soodushinnaga kasutada andmine, on nimetatud käibe maksustatav väärtuse ülemäär koos LVM-ga 2000 kr kuus.

Kauba müük võlasuhtega. Finantsteenused s.h ka raha laenamine ei ole LVM koormatav tegevus, kuid kui ettevõtte laenab kasutamiseks vara, s.o rendib seda teisele ettevõttele kasutamiseks, on tegemist teenuse osutamisega ja seda tegevust üldjuhul koormatakse LVM-ga. Kasutusrenti käsitatakse teenuse võõrandamisena, seega vara rentimine on teenus, mitte müük. Vallasvara rendil koormab müüja osutatava teenuse LVM-ga, s.t et maksuga koormatakse tema poolt tehtud kulude kõik osad, sh näiteks laenuga hangitud vara intressid, kulum jms. Maksu tasutakse vastavalt esitatud arvetele, lepinguga ettenähtud korraliste maksete ajal (loe: perioodi eest). Kasutusrendi kõige olulisemaks tunnuseks on, et vara omandiõigus jääb lõpuni rendile andjale.

Järeilmaksuga müügi all peetakse silmas sellist müügiviisi, kus vastavalt müügilepingule läheb kaup kohe ostja omandusse ning tasumine toimub peale kauba üleandmist ühe või paljude maksetena ning kuni lõpliku ostuhinna tasumiseni on müüjal õigus võtta kaup tagasi. LVM tasutakse kogu müügihinnast, koos kõigi lisadega, v.a intress. Intressi ei maksustata, kuna seda vaadeldakse osana laenatava raha hinnast, mitte kauba hinnast. Intressi peab olema fikseeritud protsendiga või määratud valemiga (näiteks 6 kuu EURIBOR + 3 %) perioodi kohta ning arvel eraldi näidatud. Kui vastavad tingimused ei ole täidetud, loetakse see osaks kauba hinnast ja maksustatakse LVM. Sisuliselt on järeilmaksuga müügil tegemist laenule analoogse tehinguga. Kui järelemaksu objektiks on kinnisvara, siis ka sellel juhul arvatakse LVM maksustatavast summast välja maamaksu osa.

Kapitalirent ehk liising on enim probleeme tekitanud müügiviis, sest kaup küll ühelt poolt müüakse järelemaksu vormis ostjale, kuid selle omandusõigus läheb ostjale üle alles tehingu lõppedes ehk viimase osamakse tegemise järel. Kuna sellistes osamaksetes sisaldub muuhulgas ka intressikulu, siis on seda enamasti maksustatud LVM-ga, mille tõttu selline ostuviis on kallim vähemalt intressi LVM võrra, mis väärtuselt suurte põhivaraostude korral võib olla märkimisväärne kulu. Probleemi on üritatud mitmeti, kuid Eestis kasutusele võetud lahend võrdsustab kapitalirendi järeilmaksuga müügivormiga. Nimelt tuleb LVM tasuda tehingu toimudes, mil maksustatav objekt siirdub kapitalirendi alusel ostja kasutusse ja valdusesse, kohe ja kogu ulatuses. Hilisemad maksed on tänu sellele LVM vabad, sõltumata sellest kas nad sisaldavad intressi või mitte. Siiski on KMS-ga ka eraldi sätestatud, et kauba võõrandamisel makstavat intressi ei arvata kauba käibe maksustatava väärtuse hulka, kui see on arvel eraldi välja toodud.

Madalama hinnaga võõrandamisel Kauba harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamise korral on maksustatav väärtus kauba müügihind ning muud summad, mis tuleb kauba ostjal või kolmandal isikul seoses kauba soetamisega maksta kauba müüjale.

Üldreegliks on, et kui kauba harilikust väärtusest madalam müügihind koos muude summadega on madalam kui kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind, siis on kauba maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind. Erandina on jäetud siiski võimalus, et kui kauba harilik väärtus (loe: turuhind) on madalam kui kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind siis võib kauba müüa turuhinnaga, kuigi see on madalam omahinnast. Seega kauba üleüldise allahindluse korral (nn *hullud päevad*), kui seda pakutakse kõigile võimalikele ostjatele võrdset, on kauba maksustatav väärtus kauba harilik väärtus.

Teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga osutamise korral on maksustatav väärtus teenuse müügihind ning muud summad, mis tuleb teenuse saajal või kolmandal isikul seoses teenuse saamisega maksta teenuse osutajale. Kui müügihind koos muude summadega on madalam kui teenuse ostuhind või selle puudumisel omahind ilma LVM-ta, siis on teenuse maksustatav väärtus teenuse ostuhind või selle puudumisel omahind. Teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga osutamise korral, kui teenuse harilik väärtus on madalam kui teenuse ostuhind või selle puudumisel omahind, on maksustatav väärtus teenuse harilik väärtus.

Maksustatav väärtus ei sisalda ostjale võimaldatavat hinnasoodustust, kui soodustust kohaldatakse kauba müümise või teenuse osutamise ajal ning ärilisel eesmärgil. Seega kui kauba müüja või teenuse osutaja teeb spetsiaalse allahindluse olukorras, kus see ei ole saadaval teistele võimalikele ostjatele, siis see ei vähenda kauba või teenuse maksustatavat väärtust. See säte on eriti oluline, kui kaupa või teenust müüakse alla soetusmaksumuse või omahinna. Sellises olukorras ei saa apelleerida kauba hariliku väärtusega müüjale.

Maksustatav väärtus ei sisalda kauba ostjalt või teenuse saajalt tema nimel ja arvel tehtud kulude katteks tagasimaksena saadud summast, mis on raamatupidamises kajastatud vahekontol. Kulude summa peab olema tõendatav. maksukohustuslane ei või maha arvata kauba ostja või teenuse saaja nimel ja arvel tehtud kuludes sisalduvat sisendLVMu.

5.5.1 Imporditava kauba maksustatav väärtus.

Vaata: KMS § 13

Imporditava kauba maksustatava väärtuse, moodustavad ühenduse tolliseadustiku kohane kauba tolliväärtus ja kõik importimisel tasumisele kuuluvad maksud (edaspidi *impordimaksud*) ning muud kauba sihtkohta toimetamisega seotud kulud, sealhulgas tolliväärtusesse arvamata vahendustasu, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud kuni esimese sihtkohani Eesti territooriumil. Nimetatud muud kulud tuleb arvata maksustatava väärtuse hulka ka siis, kui need tulenevad kauba vedamisest muusse ühenduse territooriumil asuvasse sihtkohta ja see koht on käibe tekkimise ajal teada. KMS-ga kehtestatavat LVM ei arvata imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka.

Esimene sihtkoht Eesti territooriumil on kaubaveo saatedokumendile või muule dokumendile, mille alusel kaupa imporditakse, märgitud koht. Kui seda ei ole märgitud, siis loetakse esimeseks sihtkohaks veose esimene laadimiskoht Eesti territooriumil.

Kui reisija on importinud kaupa üle tollimaksuvaba väärtuselise piirmäära, moodustavad imporditud kauba maksustatava väärtuse selle ostuhind ja kõik impordimaksud. Ostuhinna tõendab reisija maksedokumentide alusel. Kui need puuduvad või toll kahtleb põhjendatult, et deklareeritud väärtus ei vasta tegelikult makstud summale, määrab toll kauba tolliväärtuse teisi ühenduse tolliseadustikus nimetatud tolliväärtuse määramise meetodeid kasutades.

Kui tolliterritooriumile toimetatud kaup on imporditud pärast sellele muu tollikäitlusviisi määramist, ei või imporditava kauba maksustatav väärtus olla väiksem, kui oleks olnud selle kauba maksustatav väärtus tolliterritooriumile toimetamisele vahetult järgnenud importimisel. Kui pärast muu tollikäitlusviisi määramist kauba importimisel deklareeritakse väiksem maksustatav väärtus, määrab toll kauba tolliväärtuse ühenduse tolliseadustiku alusel kasutades selleks ühte järgnevatest meetoditest:

- **identse kauba tehinguväärtus**, mis on ühendusse eksportimiseks müüdüd ja eksporditud samal ajal või ligikaudu samal ajal, kui see kaup, mille väärtust määratakse;
- **sarnase kauba tehinguväärtus**, mis on ühendusse eksportimiseks müüdüd ja eksporditud samal ajal või ligikaudu samal ajal, kui see kaup, mille väärtust määratakse;
- **väärtus, mis põhineb ühikuhinnal**, millega imporditud kaupa või identset või sarnast imporditud kaupa on müüdüd ühenduse piires kõige suuremas üldkoguses isikule, kes ei ole müüjaga seotud;
- **arvutatud väärtus**, mis koosneb järgmistest elementidest: imporditud kauba tootmisel kasutatud materjalide ning kauba tootmise ja muu töötlemise kulud või väärtus; kasum ja üldkulud summa ulatuses, mis tavaliselt kujuneb ekspordiriigi tootjate poolt ühendusse eksportimiseks toodetud ning hinnatava kaubaga samasse klassi või liiki kuuluva kauba müügil; muud seotud kulud.

Välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba importimisel moodustavad maksustatava väärtuse töötlemisel lisandunud väärtus ning kõik kauba väärtusele lisandunud laadimis-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud koos kõigi impordimaksudega. Standardvahetussüsteemi kasutamise korral on asendustoote maksustatav väärtus tolliväärtus, kuid see ei või olla väiksem kui väljaveetava kauba maksustatav väärtus.

5.5.2 Eksporditava kauba maksustatav väärtus.

Vaata: KMS § 14

Ekspordi korral kohaldatakse kauba maksustatava väärtuse määramisel samu sätteid, mida rakendatakse Eesti sisese tehingu puhul, kuid kauba harilikust väärtusest kõrgema hinnaga võõrandamise korral loetakse kauba maksustatavaks väärtuseks kauba harilik väärtus (s.t turuhind).

Peatamissüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduuriga Eestisse sissetoodud kauba taasväljaveol ei arvata töötlemiseks sissetoodud kauba väärtust maksustatava väärtuse hulka, eelnenud väljaveo korral määratakse ekvivalentkaubast valmistatud kompensatsioonitoote maksustatav väärtus tavapärasel viisil.

6 LVM MAKSUMÄÄR

Oma põhimõttelt on LVM erakordselt lihtne maks, kuid selle teevad keeruliseks mitmesugused erandid, mida on selles seaduses rakendatud halduspoliitilistel eesmärkidel või erinevate sotsiaalsete gruppide ja majandusharude huvidest lähtuvalt.

LVM maksukohustuse määramisel tuleb kõigepealt fikseerida, kas käsitleva objektiga seotud tehing on käive või ei ole käive. Kui tehing ei ole käive, jääb see tehing välja nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe mahu arvutusest. Kui tehing on käive, tuleb määrata, kas tehingu objektiks oleva kauba või teenuse võõrandamine kuulub maksustamisele või mitte. Kui võõrandamise objektiks olevat kaupa või teenust ei maksustata, siis see tähendab, et selle kauba tootmiseks või teenuse osutamiseks kasutatud kaupade ja teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaksu ei tohi maha arvutada – seega see jääb kauba hinda. Kui aga tehing kuulub maksustamisele, siis tuleb määrata, millise määraga see kuulub maksustamisele. Koos uue seadusega tulevad kasutusele mitmed uued mõisted, mida ei ole varem Eesti maksuseadusandluses formuleeritud.

Lähtudes neutraalsuse ja sümmeetrilisuse põhimõttest peaks kõik tarbimisväärtused olema maksustatud ühtse maksumääraga. Mitut tarbimismaksu määra omava maksusüsteemi administreerimine on alati palju keerulisem:

- mitu maksumäära põhjustab vajaduse ühemõtteliselt määratleda erineva maksumääraga koormatavad tarbimisväärtused, vältides seejuures kahemõttelisusi, mis tekitavad majandusarengus moonutusi, annavad võimalusi maksudest möödahiilimiseks ning suurendavad maksusüsteemi halduskulusid riigile ja ettevõtetele jooksvaid kulusid s.h ka maksunõustamiskulude vormis;
- madalamatest maksumääradest või maksuvabastustest tulenevad maksusoodustused, mida enamasti kehtestatakse madalama sissetulekuga elanike gruppide toetamiseks, toovad tegelikult suurimat kasu suure sissetulekuga isikutele ja perekondadele, sest nemad ostavad enam ka soodusmääraga maksustatud kaupu. Selle vältimiseks tuleb eristada nende hulgast kaubad, mis ei ole igapäevaseks toimetulekuks vältimatult vajalikud ning kehtestada neile kõrgendatud maksumäär. Näiteks eristada alandatud määraga toidukaupade hulgast luksuskaubad, nagu kalamari, alkohol jms ning maksustada neid kõrgema maksumääraga maksukoormuse tasakaalustamiseks.

Põhiliseks argumentiks mitmemääralise süsteemi kasuks, vaatamata tema majandusprotsesse moonutavale mõjule ja kaasnevale kulule, on see, et tuleb tagada väikese sissetulekuga kodanikele esmatarbekaupade (toiduained, meditsiinitarbed, ravimid jms) kättesaadavus, mille osatähtsus nende isikute tarbimisvalikus on suhteliselt suur. Mõned maad, nagu Kanada, Iirimaa, Portugal ja Suurbritannia, käsitlevad alandatud maksumäärasid sotsiaalpoliitika instrumendina.

Teisalt oli ka kõrgema maksumäära rakendamine küllaltki levinud, eriti populaarne oli see Vahemeremaades 80-ndail ja 90-ndail aastatel. Seoses EÜ ühinemisprotsessi ja LVM 6. direktiivi nõuetega (nõuab ühtset maksumäära – minimaalse väärtusega 15 % ja lubab lisaks kahte alandatud maksumäära, kuid mis ei või olla madalamad kui 5 %) on need riigid siiski vähehaaval hakanud loobuma kõrvalekalletest. Muuhulgas on lõpetatud kõrgendatud määraga LVM rakendamine ning see asendatakse reeglina aktsiisimaksuga.

Maksumäärade varieerimist on kasutatud ka majanduspoliitiliste eesmärkide saavutamiseks. Nii on turismi edendamiseks alandatud näiteks majutusteenuse maksumäära paljudes riikides (s.h ka Eestis), Saksamaal alandati peale teist maailmasõda tootlustusteenuse maksumäära, mille tulemusena tekkis olukord, et toiduainete hind kaupluses ja valmistoidu hinnavahe tootlustusasutuses muutus minimaalseks. See omakorda mõjutas enam inimesi väljas sööma ning seeläbi ka rohkem suhtlema omavahel, mis vähendas inimeste stressi ühelt poolt, kuid teiselt poolt tekitas see väga palju täiendavaid töökohti teenindussfääris.

Tähelepanev on riikide üldise tarbimismaksu süsteemi stabiilsus. Riigid, kes on valinud mitmemääralise süsteemi, suhtuvad suure vastumeelsusega määrade ühtlustamisse, sest see tähendaks oluliste esmatarbekaupade märkimisväärset kallinemist ja see tähendaks tagasilööke sellise otsuse teinud erakonnale. Teisalt puuduvad näited ka ühtse maksumäära diferentseerimisest, välja arvatud Rootsi, kes 1992. a muutis senise ühtse 23,5 % määra kahemääraliseks – 23,5% ja 12 %-ks. Uut 12% maksumäära rakendati toidule, ühiskondlikule transpordile,

Tabel 9. LVM maksumäärad 2002. a. EL-s üldistatud kujul. Allikas: EU Commission DOC/2908/2002-EN.

Riik	Alam-määr	Vähendatud määr	Standard määr
Austria		10% / 12%	20%
Belgia		6%	21%
Hispaania	4%	7%	16%
Iirimaa	4,3%	12,5%	21%
Itaalia	4%	10%	20%
Kreeka	4%	8%	18%
Luksemburg	3%	6%	15%
Madalmaad		6%	19%
Poola	4%	7%	22%
Portugal		5% / 12%	17%
Prantsusmaa	2,1%	5,5%	19,6%
Rootsi		6% / 12%	25%
Saksamaa		7%	16%
Soome		8% / 17%	22%
Suurbritannia		5%	17,5%
Taani			25%

hotellide ja restoranide ning turismiteenustele. Praktikandis see siiski vähest efekti, sest enamikel juhtudel jäid hinnad endiseks ning vaid vastava tegevusala ettevõtjate rentaablus suurenes. Loetelu maksumääradest, mis kehtivad praegu põhilistes EÜ riikides on esitatud Tabelis 9.

6.1 ÜLDINE MAKSUMÄÄR

Vaata: § 15

Maksuseaduse, käesoleval juhul *Käibemaksuseaduse* üheks kõige olulisemaks küsimuseks on see, kui suur on tasumisele kuuluva maksu summa suurus. Selle määrab maksumäär, mis reeglina on väljendatud protsentides – see korrutatakse realiseeritava tarbimisväärtuse müügihinnaga ja nii selgub maksuna tasumisele kuuluva osa suurus, antud juhul LVM-na kauba hinnale juureliidetava maksusumma suurus.

LVM määr on 18 % maksustatavast väärtusest, kui ei ole sätestatud teisiti.

Tasumisele kuuluvat summat saab siiski arvestada kahel erineval viisil:

- **eksklusiivne maksumäär** näitab maksu suurust protsentides müügihinnast, v.a maks ise – see leitakse korrutades võõrandatava kauba väärtus 18 % ja saadud summa liidetakse müügihinnale nii, et lõpptulemusena on kauba hinnaks 118 % algväärtusest. Kui meenutada tulumaksu ja sotsiaalkindlustuse maksusid käsitlevat osa, siis vastaks eksklusiivne maksumäär seal kasutatud kulumaksu mõistele.
- **inklusiivne maksumäär** näitab samuti maksu suurust protsentides müügihinnast, kuid sellesse kuulub ka maks ise, seega tuleb maksusumma tuletada lõpphinnast. Kauba osa lõpphinnast on $100/118 = 0,8474576\dots$ ja maksu osa lõpphinnast on $18/118 = 15,2542\dots\%$, ümardatult küll 15,25 %, kuid see on ebatäpne, mille tõttu on parem lähtuda võrrandist $18/118$. Kui meenutada tulumaksu ja sotsiaalkindlustuse maksusid käsitlevat osa, siis vastaks inklusiivne maksumäär seal kasutatud allikamaksu mõistele.

Käesolevas õpikus maksudest rääkides ja maksumäärasid nimetades lähtutakse eranditult eksklusiivse maksu mõistest, erandina kasutatakse inklusiivse maksumäära mõistet marginaalmaksu arvestamisel ning puhtalt maksuarvestuslikus tegevuses. Inklusiivmaks oli massiliselt kasutusel varasematel aegadel ja eriti kumuleeruvat LVM ehk käibemaksu kasutavates maades - Soomes näiteks 1992. aastani.

6.2 ERAKORRALINE MAKSUMÄÄR

Vaata: § 15

Nagu juba eelpool märgitud, lubab EÜ 6. LVM direktiiv rakendada loetletud tarbimisväärtustele kuni 2 alandatud maksumäära, mis võivad olla suurusega 5 % või enam. Alandatud maksumäära võib rakendada EÜN 6. Direktiivi lisa H artiklite osas (vt Tabel 10) ja EÜ Komisjoni loal maagaasile ja elektrienergiale, kunstiteostele kui see ei moonuta konkurentsi, aga samuti antiik- jm kolleksioneeritavatele esemetele. Eestis on alates 1999. a kasutusel üks alandatud maksumäär 5 %. Selle erakorralise maksumääraga koormatakse järgmiste kaupade ja teenuste maksustatavat väärtust:

LVM määr on 5 % järgmiste kaupade ja teenuste maksustatavast väärtusest:

- raamat ja õppevahendina kasutatav töövihik, v.a alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolituse käigus õpilasele tasuta üleantud raamat või õppevahend;
- sotsiaalministri määrusega kehtestatud nimekirjas nimetatud ravim, meditsiiniseade ja abivahend ja sellise abivahendi kasutada andmine;
- Kemikaalide Teabekeskuses registreeritud keemiline kahjuritõrjevahend (biotsiid) sotsiaalministri määrusega kehtestatud nimekirja alusel, kui ostjaks on hoolekandeesutus või tervishoiuteenuse osutaja;
- ohtlike jäätmete käitlemine;
- matusetarve või -teenus;
- etenduse või kontserdi korraldamine riigi-, munitsipaal- või eraetendusasutuse või rahvusoperi poolt tingimusega, et riigi-, valla- või linnaeelarvest või Eesti Kultuurkapitalilt saadavad vahendid moodustavad etenduse või kontserdi korraldaja kalendriaasta eelarvetulust vähemalt 10 %;
- füüsilisele isikule isiklikuks tarbeks, elamu- või korteriühistule, kirikule või kogudusele, haiglat pidavale isikule, riigi-, valla- või linnaeelarvest finantseeritavale juriidilisele isikule või asutusele oma tarbeks müüdava soojusenergia ning füüsilisele isikule isiklikuks tarbeks müüdava küteturvas, briketi, kivisüsi või küttepuu;
- majutus või majutus koos hommikusöögiga, v.a selle teenusega kaasnev kaup või teenus;
- perioodiline väljaanne, v.a peamiselt reklaami või erakuulutusi avaldav või peamiselt erootilise või pornograafilise sisuga väljaanne.

Alates 2007. aasta 1. juulist on FI-le, elamu- või korteriühistule, kirikule või kogudusele, haiglat pidavale isikule või riigi-, valla- või linnaeelarvest finantseeritavale juriidilisele isikule või asutusele oma tarbeks müüdava soojusenergia ning FI-le müüdava küteturba, briketi, kivisüsi või küttepuidu LVM määr 18 %.

Tabel 10. Loetelu kaupadest ja teenustest, millele võib rakendada erakorralist maksumäära.
Allikas: EÜN 6 Direktiivi Lisa H.

Rühm	Kirjeldus
1	Toit ja sööt (sealhulgas joogid, kuid välja arvatud alkoholjoogid); elusloomad, seemned, taimed ja tavaliselt toiduainete valmistamisel kasutatavad koostisained; tavaliselt toiduainete täiendamiseks või asendamiseks kasutatavad tooted
2	Veevarustus
3	Ravimid, mida tavaliselt kasutatakse tervishoius, haiguste ärahoidmiseks ning inimeste ja loomade raviks, kaasa arvatud rasestumisvastased vahendid ja hügieenitooted
4	Meditsiiniseadmed, abivahendid ja muud tarvikud, mida tavaliselt kasutatakse puuetee leevendamiseks või ravimiseks ja mis on mõeldud puuetega inimeste isiklikuks tarbeks, kaasa arvatud selliste kaupade parandamine, ja autode lasteistmed
5	Reisijate ja nende pagasi vedu
6	Raamatute (kaasa arvatud väike- ja suured trükised, teabevoldikud ja samalaadsed trükised, laste pildi-, joonistus- ja värvimisraamatud, trükitud või käsikirjalised noodid, maa- ja merekaardid jms kaardid), ajalehtede ja muude korrapäraselt ilmuvate väljaannete, välja arvatud täielikult või olulisel määral reklaamiks mõeldud trükised, võõrandamine või raamatukogudest laenuks andmine
7	Etenduste, teatri-, tsirkuse-, laada-, lõbustuspargi-, kontserdi-, muuseumi-, loomaaija-, kino-, näituse- jms kultuurisündmuste ja -rajatiste piletid Raadio- ja televisioonisaadete vastuvõtmine
8	Kirjanike, heliloojate ja esitajate teenused või nendele makstavad kasutustasud
9	Elamumajanduse raames pakutavate eluasemete võõrandamine, ehitamine, parandamine ja ümberhitamine
10	Tavaliselt põllumajanduslikus tootmises kasutatavate kaupade ja teenuste tarnimine, välja arvatud tootmisvahendid, milleks on näiteks masinad või ehitised
11	Hotellide ja samalaadsete ettevõtete pakutav majutus, sealhulgas puhkuseks, ning laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade rendileandmine
12	Spordiürituste piletid
13	Spordirajatiste kasutamine
14	Selliste organisatsioonide tarnitavad kaubad ja teenused, keda liikmesriigid tunnustavad heategevuslikena ja kes tegelevad hoolekandega, kui need tarned ei ole artikli 13 alusel vabastatud
15	Matusekorraldajate ja krematooriumide teenused ning nendega seotud kaubad
16	Ravi- ja hambaraviteenused, samuti kuum- ja külmravi, kui sellised teenused ei ole artikli 13 alusel vabastatud
17	Teenused, mida osutatakse seoses tänavapuhastuse, jäätmete kogumise ja töötlemisega, välja arvatud sellistest teenustest need, mida osutavad artikli 4 lõikes 5 osutatud üksused

6.3 SPETSIAALNE MAKSUMÄÄR

Vaata: § 15

Vastavalt rahvusvahelisele tavale rakendatakse 0% maksumäära vaid ekspordi korral või sellega võrdsustatud juhtudel. Tegelikult on paljud riigid rakendanud seda maksumäära erinevatel poliitilistel põhjustel ka muudel juhtudel. EÜ-s keelab 6. Direktiiv siiski 0% maksumäära rakendamise muudel juhtudel ja nii on ka enamik liikmesriike käitunud. Kuid nagu alati on võrdsed ja võrdsemad, nii on ka 0% rakendamisega – nimelt lepiti 6. Direktiivi vastuvõtmisel, et need liikmesriigid, kellel oli 0% maksumäära rakendusi ka muudel juhtudel võivad selle ajutiselt säilitada. Kahjuks tundub, et nimetatud ajutine periood ei lõpegi, mille tõttu mitmetes riikides on tänaseni võimalik osta erinevaid kaupu 0% maksumääraga. Näiteid sellest vaata Tabelitest 11 ja 12.

LVM määr on 0 % järgmiste kaupade maksustatavast väärtusest:

- eksporditav kaup, v.a juhul, kui selle kauba käive on maksuvaba – seega maksuvaba kauba võõrandamine jääb alati maksuvabaks, ka ekspordi korral;
- kaup, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või teise liikmesriiki toimetamist ilma võõrandamiseta käsitatakse kauba ühendusesisese käibena, v.a juhul kui
 - selle kauba käive on maksuvaba või
 - kui puudub kauba soetaja või oma kauba teise liikmesriiki toimetaja kehtiv maksu-kohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number teises liikmesriigis. See punkt ei puuduta uue transpordivahendi või aktsiisikauba võõrandamist teise liikmesriiki;

- rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev ise ja sellisele merelaevale võõrandatav varustus, seadmed, varuosad, kütus ja reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatud kaup. Erandina maksustatakse kaupa tavalise maksumääraga kui see võõrandatakse
 - ettevõtlusega mitteseotud huvi- või riigi territoriaalvetes lõbusõitudeks kasutatavale merelaevale või
 - müüakse reisijale kaasa merelaeval, mis sõidab ühenduse vetes, s.t ei peatu ühendusevälises sadamas;
- peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatav õhusõiduk ise ja sellele võõrandatav varustus, seadmed, varuosad, kütus ja reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatud kaup, v.a ühendusesisesel lennul õhusõiduki pardal kaasamüüdiv kaup;
- kaup, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (v.a aukonsul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, välisriigi diplomaatilisele esindusele või esindusele, diplomaatilisele konsulaarasutusele, erimissioonile ning ühenduse institutsioonile;
- teise liikmesriiki, mis on Põhja-Atlandi Lepingu Organisatsiooni (NATO) liikmesriik, võõrandatav ja toimetatav kaup mis tahes muu NATO liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilkoos-seisu tarbeks või toilitamiseks, kui need relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses;
- 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;
- ühenduseväline kaup, sealhulgas vabatsooni või vabalattu paigutatud ühenduseväline kaup, mis on suunatud tolliladustamise tolliprotseduurile, peatamissüsteemiga seestõitlemise tolliprotseduurile, transiidi tolliprotseduurile või imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise 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;
- ekspordi eesmärgil vabatsooni või vabalattu toimetatav ühenduse kaup ja vabatsoonis või vabalaos olev ühenduse kaup, mis eksporditakse 15 päeva jooksul vabatsooni või vabalattu toimetamisest.
- Eesti Pangale võõrandatav kuld;
- 6. direktiivi lisas J nimetatud kaup, kui see suunatakse viivitamata maksuladustamisele või on maksuladustatud ja tehingule ei järgne kauba omaniku poolt maksulaost väljatoimetamist kasutamiseks Eestis. Nimetatud Lisa J loetellu kuuluvad järgmised kaubaartiklid: tina, vask, tsink, nikkel, alumiinium, plii, indium, teravili, õliseemned ja õliviljad, kookospähklid, brasiilia pähklid ja kašupähklid, muud pähklid, oliivid, terad ja seemned (sh sojaoad), kohv, röstimata, tee, kakaooad, terved või purustatud, toored või röstitud, toorsuhkur, kautšuk, algkujul või tahvlite, lehtede või ribadena, vill, kemikaalid mahtkaubana, mineraalõlid (sh propaan ja butaan; samuti toornaftaõlid), hõbe, plaatina (sh pallaadium, roodium), kartulid, taimedõlid ja -rasvad ja nende fraktsioonid, rafineeritud või mitte, kuid keemiliselt modifitseerimata.

LVM määr on 0 % järgmiste **teenuste** maksustatavast väärtusest:

- teenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eestis, v.a juhul, kui selle teenuse käive on maksuvaba;
- rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav teenus;
- rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus;
- peamiselt rahvusvahelistel lendudel lendava õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus;
- rahvusvaheline kullerposti teenus;
- rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, v.a 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;
- vahendamisteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib ühendusevälises riigis;
- välitransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui see vedu moodustab osa veost, mis algab või lõpeb ühendusevälises riigis.
- kauba ekspordiga seotud kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused;
- kauba importimisega seotud kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, mille kulu on arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka;
- kauba vedu Assooridele või Madeirale või sealt Eestisse või teise liikmesriiki;
- töö vallasasjaga, mis toimetati Eestisse selle teenuse osutamiseks ja toimetati pärast teenuse osutamist ühendusest välja;

- rahvusvahelise reisijateveo teenus, s.h ka selle Eestis osutatav osa. Rahvusvahelise reisijateveo teenuse hulka arvatakse ka reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu ja sellise veo korraldamine.

0% LVM määraga maksustatava teenuse osutamist tõendatakse teenuse osutamise kohta sõlmitud lepingu, tellimiskirja, arve või muu teenuse osutamist tõendava dokumendiga. Maksuhalduril on õigus vajadusel nõuda täiendavaid teenuse osutamist tõendavaid dokumente. Kui kaup võõrandatakse diplomaatilisele ametkonnale või organsiatsioonile või NATO liikmesriigi relvajõududele Eestis, siis on 0% LVM määraga maksustatava kauba käivet tõendavaks dokumendiks EK määrusega nr 31/96/EÜ kehtestatud LVM- ja aktsiisivabastustõend.

0% LVM määra asemel kohaldatakse maksuvabastusega võõrandamist järgmistel juhtudel:

- pärast kauba eksportimist (EÜ Tolliseadustiku tähenduses) Eestisse tagasitoodud kauba asemel sellega sarnase kauba eksportimisel, kui asendatav kaup toodi Eestisse tagasi maksuvabalt;
- Eestisse 0% LVM määraga või maksuvabalt imporditud kauba eksportimisel.

Nimetatud sätted on vajalikud selleks, et vältida samalt kaubalt korduvat sisendkäibemaksu tagastamist. Samuti rakendatakse 0% LVM määra asemel maksuvabastust teenuste puhul, mille käibe tekkimise koht on teine liikmesriik, kui maksukohustuslane kasutab teenuse osutamisel oma teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise numbrit. Selline säte on tingitud sellest, et antud juhul on käibe tekkimise kohaks teine liikmesriik ja antud teenuse võõrandamine ei puuduta tegelikult üldse Eestis toimuvat käivet.

6.3.1 Kaupade eksport

Vaata: KMS § 5.

Nagu eelnevalt märgitud, maksustatakse 0%-ga vaid kaupade ekspordi. Vastavalt KMS-le tähendab kauba eksport:

- ühenduse kauba võõrandamine koos selle toimetamisega väljaspool ühenduse tolli-territooriumi asuvasse sihtpunkti kauba võõrandaja või välisriigi isikust kauba soetaja poolt;
- imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuril oleva ühendusevälise kauba taasväljavedu ühenduse tolliterritooriumilt reekspordi tollikäitlusviisiga;
- peatamissüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduuril või tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduuril oleva ühendusevälise kauba taasväljavedu ühenduse tolliterritooriumilt või toimetamine ühendusevälisesse riiki suunduvale vee- või õhusõidukile kaasavõetava varuna või tarbevaruna reekspordi tollikäitlusviisiga;
- välistöötlemise tolliprotseduuriga ühenduse tolliterritooriumilt väljaveetud kauba võõrandamine ja selle suhtes tolliprotseduuri lõpetamine;
- kauba võõrandamine koos selle toimetamisega kauba võõrandaja või välisriigi isikust kauba soetaja poolt ühendusevälisesse riiki, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa.
- ühenduse kauba toimetamine ühendusevälisesse riiki suunduvale vee- või õhusõidukile kaasavõetava varuna, tarbevaruna või varustusena ekspordi tolliprotseduurile suunamisega.

Kauba ekspordi tõendatakse kauba ühendusest välja toimetamist ja kauba võõrandamist tõendavate dokumentidega. Maksuhalduril on õigus vajadusel nõuda täiendavaid kauba ekspordi tõendavaid dokumente.

Kauba võõrandamist ühendusevälise riigi füüsilisele isikule temaga koos liikuvast pagasist ühendusevälisesse riiki toimetamiseks võib samuti käsitada kauba ekspordina, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

- FI elukoht on ühendusevälises riigis;
- isikule samal kuupäeval samas müügikohas sama maksukohustuslase poolt võõrandatud kauba müügihind koos LVM-ga ületab 2500 kr;
- ostja viib kauba avamata pakendis ühendusest välja hiljemalt kauba võõrandamise kuule järgneva kolmanda kuu lõpuks;
- maksukohustuslasel on tolli kinnitusega dokument ostja poolt kauba ühendusest väljaviimise kohta.

Kauba ekspordina käsitatakse ka kauba võõrandamist ühendusevälisesse riiki suunduvale reisijale reisijate liikluseks avatud rahvusvahelise lennujaama tollikontrolli tsoonis asuvas müügipunkti.

6.3.2 Kaupade import

Vaata: KMS § 6.

LVM kogumise ja maksuhaldurile tasumise eest vastutab alati kauba võõrandaja, kuid kaupade välismaalt (mitte EÜ riikidest) sissetoomisel tekib olukord, kus võõrandaja ei ole maksukohustuslane. Seetõttu peab kauba impordil LVM tasuma võõrandaja asemel selle sissetooja ehk ostja.

Kauba impordil võib tekkida ettevõtjal soov, deklareerida imporditava kauba hinda oluliselt madalamana ja seeläbi säästa maksukuludes. Ettevõtja selline käitumine kahjustaks oluliselt nii riigi maksutulust kui ka looks Eesti ettevõtjate suhtes ebaausad konkurentsitingimused, mistõttu on sisseveetavale kaubale võimalikult õiglase hinna määramiseks loodud terve süsteem, mis on sätestatud Tolliseadustikus. Teatud juhtudel on aga kehtestatud kauba väikseima väärtuse

määramise kord, mida rakendatakse näiteks autode impordil. Nii võetakse mootorsõiduki väikseima LVM-ga maksustatava väärtuse määramisel aluseks mootorsõiduki importimise kvartalile eelnenud kvartali keskmine müügihind. Keskmiseks müügihinnaks loetakse Eesti Konjunktuuriinstituudi poolt regulaarselt läbiviidavate hinnavaatluste tulemusena igas kvartalis koostatavas mootorsõidukite keskmiste müügihindade hinnakirjas olevat keskmist müügihinda. Hinnakiri sisaldab müügihindu mootorsõiduki margist, mudelist ja väljalaskeastast olenevalt. Mootorsõiduki väikseima LVM-ga maksustatava väärtuse leidmiseks korrutatakse keskmine müügihind koefitsiendiga 0,65 ning liidetakse mootorsõidukiaktsiis vastavalt mootorsõiduki silindrite töömahule ja vanusele.

Tõsi, madalama hinnaga deklareerimisel, kui kaup imporditakse realiseerimise eesmärgil, peitub oht kaotada võidetud kasum suurema tulumaksu läbi. Viimase vältimine põhjustaski ilmselt "täikakaubanduse", mida on viimasel ajal hakanud piirama elanikkonna ostujõu tõus ning odavale müügile spetsialiseerunud kaubakettide ilmumine.

Kauba import on:

- ühendusevälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile, imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise importimise tolliprotseduurile, tagasimaksesüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduurile või tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduurile suunamine;
- välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba suunamine vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile;
- muud juhud, millega kaasneb tollivõla tekkimine ühenduse tolliseadustiku tähenduses;
- kauba toimetamine Eestisse ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa.

Ühendusevälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile suunamist ei käsitata kauba impordina, kui sellele eelnes kauba suunamine imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile, tagasimaksesüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduurile või tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduurile. Ühendusevälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile suunamist ei käsitata kauba impordina ka juhul, kui sellele järgneb vahetult kauba toimetamine ühendusevälisesse riiki, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa, ja kaup on kuni selle Eestist väljatoimetamiseni tolli järelevalve all. Kauba import toimub Eestis, kui kauba tolliprotseduurile suunamine toimub Eestis. Eestis toimuv kauba import on ka ühenduse tollistaatusega kauba toimetamine Eestisse ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa.

6.3.3 Ühendusesisene kauba ost

Vaata: KMS § 8.

Kaupade impordil tuleb eristada kaupade impordi ühendusevälisest riigist ja liikmesriigist, sest viimased ei läbi tolliasutusi ning nendelt LVM tagamiseks tuleb rakendada erikorda, kus vastutus lasub maksukohustuslasel või piiratud maksukohustuslasel, kes kauba Eestisse sisse toob.

Kauba ühendusesisene soetamine on kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse ning uue transpordivahendi soetamine teise liikmesriigi isikult koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse. Kauba ühendusesisene soetamine on ka kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kui maksukohustuslane kasutab kauba soetamisel oma Eestis maksukohustuslasena registreerimise numbrit ja kaup toimetatakse võõrandaja liikmesriigist teise liikmesriiki, v.a juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et:

- LVM kauba ühendusesiseselt soetamiselt makstakse selles liikmesriigis, kuhu kaup toimetati, või
- ta oli edasimüüja kolmnurktehingus.

Kauba ühendusesisene soetamine on ka ettevõtluses kasutatava kauba toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse oma Eestis toimuva ettevõtluse tarbeks.

Kauba ühendusesisese soetamisena ei käsitata:

- kauba ajutist toimetamist Eestisse teenuse osutamiseks, s.h vallasasja toimetamist Eestisse üürile või rendile andmiseks või võtmiseks;
- kauba ajutist toimetamist Eestisse kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuride rakendamise eesmärkidele;
- vallasasja ajutist toimetamist Eestisse tööks vallasasjaga, v.a juhul, kui kaup toimetatakse Eestisse selle ühendusest välja toimetamise eesmärgil;
- Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslaselt;
- kauba toimetamist Eestisse kaugmüügiks;
- kauba, v.a uue transpordivahendi soetamist FI poolt isiklikuks otstarbeks;
- kauba soetamist maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt alla 160 000 krooni väärtuses;
- kasutatud kauba, originaalkunsteose, kollektsiooni- või antiikeseme soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes rakendab maksustatava väärtuse arvestamisel marginaalmaksu korda oma maksukohustuse arvestamisel teises liikmesriigis;
- kauba soetamist soetaja poolt kolmnurktehingus.
- elektrienergia või torujuhtme kaudu edastatava maagaasi toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse;

- kauba toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse selle ühendusest välja toimetamiseks, kui kauba ekspordi tolliprotseduuri alustatakse teises liikmesriigis ja kaup toimetatakse ühendusest välja 2 kuu jooksul, arvates kauba Eestisse toimetamisest;
- kauba toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse, kui kaup oli Eestist toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt tööks vallasajaga.

Nimetatud toimingute aluste äralangemise korral käsitatakse toimingut kauba ühendusesisesese soetamisena ning kaup loetakse ühendusesiseselt soetatuks aluse äralangemise päeval.

6.4 MAKSUMÄÄRAD EÜ RIIKIDES

Kui vaadelda erakorraliste ja spetsiaalsete maksumäärade rakendusala ja rakendatavaid maksumäärasid (vt Tabelid 10 ja 11), siis võib tähele panna nende väga suurt varieeruvust nii maksusoodustuste objektides kui ka rakendatavates maksumäärades. Seejuures tuleks märkida, et vaatamata Euroopa Komisjoni poolt kehtestatud, juba paarkümmend aastat kehtiva 6. direktiivi nõudele, et alla 5 % maksumäär ei või rakendada ühelegi muule tehingule kui ekspord ja sellega võrdsustatud tehingutele, rakendavad seda ikka veel laialdaselt EÜ riikides.

2004. a seisuga rakendavad lubatust madalamat maksumäära laialdaselt

- Kreeka (raamatud ja ajakirjandusväljaanded, kultuuriüritused, kinnisvaratehingud ja ehitustööd – 4 %),
- Hispaania (ravimid ja ajakirjandusväljaanded – 4 %),
- Prantsusmaa (ravimid, ajakirjandusväljaanded, kinnisvaratehingud ja ehitustööd – 2,1 %), Iirimaa (toiduained – 4,3 %),
- Itaalia (toit, ravimid, meditsiinitarbed, raamatud, ajakirjandusväljaanded, kinnisvaratehingud ja ehitustööd, sotsiaalteenused, lilled, toidutaimed, pestitsiidid ja väetised – 4 %),
- Luksemburg (kõik sama mis Itaaliaski, lisaks veel limonaadid ja mineraalvesi, vesi vee-võrgust, lasteriided ja jalatsid, hotelli ja restoraniteenused, kultuuri ja spordiüritused ning spordivahendite kasutamine, ühistransport ja toorvill – 3 %).

Eelöeldud loetelu kohta võib teha tähelepaneku, et 6. Direktiivi rikkujad on põhiliselt romaani keelgruppi kuuluvad riigid. Igal juhul on kasulik teada rakendatavaid maksumäärasid, sest palju reisivatel isikutel on võimalik märkimisväärselt säästa, planeerides oma ooste madalama maksumääraga riikidest.

6.5 MAKSUVABA KÄIVE

Vaata: KMS § 2, § 16, § 46

Lisaks 0% maksumääruga maksustatavale käibele on veel eraldi sätestatud maksuvaba käive, mida eristab eelmisest see, et selle tootmiseks sisseostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu ei tagastata.

LVM-ga ei maksustata järgmiste sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet:

- universaalne postiteenus postiseaduse tähenduses ja riikliku pensionikindlustuse seadusega ettenähtud korras riiklike pensionide, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti vahendusel väljamaksmine;
- tervishoiuteenus tervishoiuteenuste korraldamise seaduse tähenduses ning sotsiaalministri määrusega kinnitatud nimekirjas nimetatud inimorgan või -kude, inimveri või inimverest valmistatud veretoode ja rinnapiim;
- teenus, mida MTÜ tasuta või liikmemaksu eest osutab oma liikmele, ning spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenus, mida mittetulundusühing osutab füüsilisele isikule;
- sotsiaalteenust osutamine järgmises loetelus; sotsiaalnoustamine: rehabilitatsiooniteenus, koduteenused, eluaseme teenused, hooldamine perekonnas, hooldamine hoolekandeaasutuses,
- laste ja noorukite kaitsega seotud turvakoduteenus;
- alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrgharidus-koolitus, s.h õppevahend, mille koolitusteenuse osutaja võõrandab teenuse saajale, üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmine ja muu koolitus, v.a ärilistel eesmärkidel antav muu koolitus;
- haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohandatud sõidukiga, mis vastab liikluseaduse alusel kehtestatud nõuetele.
- teenus, mida sõltumatu isikuteühendus osutab oma liikmetele, kui on täidetud kõik järgmised tingimused: teenuse saaja käive on vähemalt 90% ulatuses maksuvaba või tema tegevus ei kuulu LVM ga maksustamisele; teenus on otseselt vajalik liikme põhitegevuseks ning teenuse eest makstav tasu ei ületa selle teenuse osutamiseks tehtud kulutusi.

LVM-ga ei maksustata järgmiste varaga seotud tehingute käivet:

- kindlustusteenus, s.h edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus;
- 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 hooldus-teenuse osutaja;

Maksukohustuslasel, kes enne 2004. aasta 1. jaanuari on maksuhaldurit kirjalikult teavitanud oma soovist, et maksustataks tema eluruumi käivet või eluruumi üürile andmise teenuse ning tema kui eluruumi üürileandja poolt teenuse saajalt nõutavate maamaksu- ja hoonekindlustuskulude käivet, võidakse nimetatud käivete maksustamist jätkata kuni 2014. aasta 1. maini. Majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata.

Tabel 11. Kaupadele ja teenustele rakendatavad LVM määrad EÜ riikides aastal 2001. Allikas: EU Commission, Doc/2908/2002.VAT rates applied in the member states of European Community.

Kauba nimetus	B	DK	D	EL	E	F	IRL	I
Põhimäär	21%	25%	16%	18%	16%	19,6%	21%	20%
Toidukaubad	6 /12%	25%	7%	8%	4%	5%	0 /4,3%	4%
	21%		16%		7%	19,6%	12,5/21%	10%
Piiritusjoogid	21%	25%	16%	18%	16%	16,6%	21%	20%
Vein	21%	25%	16%	18%	16%	16,6%	21%	20%
Õlu	21%	25%	16%	18%	16%	19,6%	21%	20%
Mineraalvesi	21%	25%	16%	8%	7%	5,5%	21%	20%
Limonaad	21%	25%	16%	8%	7%	5,5%	21%	20%
Mahlad	21%	25%	16%	8%	7%	5,5%	21%	20%
Täiskasv. riided	21%	25%	16%	18%	16%	19,6%	21%	20%
Lasteriided	21%	25%	16%	18%	16%	19,6%	0%	20%
Täiskasv. jalatsid	21%	25%	16%	18%	16%	19,6%	21%	20%
Lastejalatsid	21%	25%	16%	18%	16%	19,6%	0%	20%
Ravimid ja farmaatsia tooted	6%	25%	6%	8%	4%	2,1%	0%	4 /10%
	21%					5,5%	21%	20%
Tubakas	21%	25%	16%	18%	16%	16,6%	21%	20%
Raamatud	6 / 21%	25%	7%	4%	4 / 16%	5,5%	0%	4%
Ajalehed	0/6/21%	0%	7%	4%	4 / 16%	2,1%	12,5%	4%
Ajakirjad	0/6/21%	25%	7%	4%	4 / 16%	2,1%	12,5%	20%
Tarbevesi	6%	25%	7%	8%	7%	5,5%	ex	10%
Gaas	21%	25%	16%	8%	16%	19,6/5,5%	12,5%	10%
Elekter	21%	25%	16%	8%	16%	19,6/5,5%	12,5%	10%
Küttepuid	6%	25%	7%	8%	16%	6%	12,5%	10%
Palkmaterjal	21%	25%	7%	18%	16%	19,6%	21%	20%
Reisijate transport siseriigis								
- Raudteel	6%	ex	16 / 7%	8%	7%	5,5%	ex	10%/ ex
- Maanteel	6%	ex/25%	16 / 7%	8%	7%	5,5%	ex	20%/ex
Hotell	ex/ 6%	25%	16%	8%	7%	5,5%	12,5%	10%
Restoran	21%	25%	16%	8/18%	7%	19,6%	12,5%	10%
Ehitusmaa	ex	ex	ex	ex	16%	19,6%	-	20%
Uued elamud	21%	ex	ex	18%	4 /7%	19,6%	12,5%	10 /4%
				8%	16%			20%
Remonditööd	6 /21%	25%	16%	18/8%	4 /7%	19,6%	12,5%	10 /20%
Ehitustööd	6 /21%	25%	16%	18/8%	4 /7%	19,6%	12,5%	10%
Kultuuriüritused	ex	ex	ex	ex	ex	5%	ex	10%
Kino, teater	6%	25%	7%	8 /4%	7%	19,6%	12,5%	
Sportivõistlused	6 /ex	ex /25%	7 /16%	8%	7 /16%	19,6%	ex	10 /20%
Sportivah-te rent	6% /ex	ex/ 25%	16%	8%	ex / 16%	19,6%	12,5%	20%
Lilled	6%	25%	7%	8%	7%	5,5%	12,5%	10%
Värsked söögitaimeid	6%	25%	7%	4 /8%	7%	5,5%	0%	10%
Reovee puhastus	21%	25%	0/16%	8%	7%	5,5 /19,6%	- /12,5%	10/20%
Prügiveedu	21%	25%	- /16%	8%	7%	19,6%	- /12,5%	10%
Kullast valmistatud toodete maksustamine								
- Kangid	ex /21%	ex	ex/16%	18%	ex/0/16%	ex /19,6%	21%	ex/20%
- Mündid	ex /21%	ex	16/17%	18%	ex/0/16%	ex /19,6%	21%	20%
- Juveelitooded	21%	25%	16/17%	18%	16%	19,6%	21%	20%
Kunst, antikv. kaup	21%	25%	16%	18%	16%	19,6%	20%	20%
Kunstikaup. import	6%	25%	7%	8%	7%	5,5%	12,5%	10%
Müük kunstnikult	6%	25%	7%	8%	7%	5,5%	12,5%	10%
Teenused, mida osutatakse seoses koduga s.h / kodu koristamine, lastehoidmine, vanurite jt hooldamine)								
Koduteenused	21%	25%	6%	8%	16%	5,5%	ex	ex

B – Belgia; DK – Taani; D – Saksamaa; EL – Kreeka, E – Hispaania; F – Prantsusmaa; IRL – Iirimaa; I – Itaalia;
 - - väljaarvatud rakendusala; ex – erandkorras välja arvatud maksubaasist

Tabel 12. Kaupadele ja teenustele rakendatavad LVM määrad EÜ riikides aastal 2001.
Allikas: EU Commission, Doc/2908/2002. VAT rates applied in the member states of European Community.

Kauba nimetus	L	NL	A	PT	FIN	S	UK
Põhimäär	15%	19%	20%	17%	22%	25%	18%
Toidukaubad	3%	6%	10%	5 /12%	17%	12%	0%
				17%		25%	17,5%
Piiritusjoogid	15%	19%	20%	17%	22%	25%	17,5%
Vein	12%	19%	20%	12%	22%	25%	17,5%
Õlu	15%	19%	20%	17%	22%	25%	17,5%
Mineraalvesi	3%	6%	20%	12%	17%	12%	17,5%
Limonaad	3%	6%	20%	5%	17%	12%	17,5%
Mahlad	3%	6%	20%	5%	17%	12%	17,5%
Täiskasvanute riided	12 /15%	19%	20%	17%	22%	25%	17,5%
Lasteriided	3%	19%	20%	17%	22%	25%	0%
Täiskasv. jalatsid	15%	19%	20%	17%	22%	25%	17,5%
Lastejalatsid	3%	19%	20%	17%	22%	25%	0%
Ravimid ja farmaatsiatooted	3%	6%	20%	5%	8%	25%	0%
Tubakas	15%	19%	20%	17%	22%	25%	17,5%
Raamatud	3%	6%	10%	5%	8%	6%	0%
Ajalehed	3%	6%	10%	5%	0 / 22%	6%	0%
Ajakirjad	3%	6%	10%	5%	0 / 22%	ex, 6%	0%
Tarbevesi	3%	6%	10%	5%	22%	25%	0/17,5
Gaas	6%	19%	20%	17%	22%	25%	5%
Elekter	6%	19%	20%	5%	22%	25%	5%
Küttepuid	12%	19%	10%	17%	22%	25%	17,5%
Palkmaterjal	12%	19%	10 / 20%	17%	22%	25%	17,5%
Reisijate transport siseriigis							
- Raudteel	3%	6%	10%	5%	8%	6%	0%
- Maanteel	3%	6%	10%	5%	8%	6%	0%
Hotell	3%	6%	10%	5%	8%	12%	17,5%
Restoran	3%	6%	10 / 20%	12%	22%	25%	17,5%
Ehitusmaa	ex	19%	ex	ex	ex	ex	ex/17,5 %
Uued elamud	3%/15%	19%	ex	ex	ex	ex	0 /17,5%
Remonditööd	3 /15%	19%	20%	5 /17%	22%	25%	5 /17,5%
Ehitustööd	3 /15%	19%	20%	5 /17%	22%	25%	5 /17,5%
Kultuuriüritused	3%	6%	20%	5%	8%	ex	17,5%
Kino, teater	ex					6%	
Sportivõistlused	3%/ex	6%	20%	5%	8%	ex /6%	17,5%
Sportivahendite rent	3%	6% /ex	ex / 20%	5%	8%	ex /6%	17,5%
Lilled	6%	6 /19%	10%	12%	22%	25%	17,5%
Värsked taimed söögiks	3%	6%	10%	5%	17%	25%	0%
Reovee puhastus	3%	19%	10%	17 /5%	22%	25%	18%
Prügivedu	3%	-	10%	- /5%	22%	25%	18%
Kullast valmistatud toodete maksustamine							
Kangid	ex /15%	6%	ex	ex /17%	22 /0%	ex /25%	17,5 /0 %
Mündid	ex /15%	6%	ex /20%	ex /17%	22 /0%	ex /25%	17,5 /0 %
Juveelitooted	15%	19%	20%	18%	22%	25%	17,5%
Kunst, anikvaar. kaup	15%	19%	20%	5 /17%	22%	25%	17,5%
Kunstikaupade impordil	6%	6%	10%	5 /17%	22%/ex	12%	5%
Müük kunstniku käest	6%	6%	10%	5 /17%	22%/ex	12%	17,5%
Teenused, mida osutatakse seoses elamisega s.h / kodu koristamine, lastehoidmine, vanurite ja haigete hooldamine.							
Koduteenused	15%	19%	20%	5%	22%	25%	17,5%

L – Luksemburg; NL – Madalmaad; A – Austria; PT – Portugal; FIN – Soome; S – Rootsi;
UK – Suurbritannia; - - väljaarvatud rakendusala; ex – erandkorras välja arvatud maksubaasist

➤ kinnisasi või selle osa;

Maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseaduse tähenduses või ehitise osa ning mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu, samuti kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ning mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taas-kasutuselevõttu ning krundile planeerimisseaduse tähenduses, kui sellel ei asu ehitist. Ehitise või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. LVM-ga ei maksustata kinnisasja, mille oluline osa on:

- ehitise või ehitise osa, võõrandamist enne selle esmast kasutuselevõttu – juhul, kui ehitamist on alustatud enne 1. maid 2004;
- oluliselt parendatud ehitise või selle osa, võõrandamist enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu – juhul, kui parendamist on alustatud enne 1. maid 2004;
- krunt, millel ei asu ehitist, võõrandamist – juhul, kui maatükk on soetatud enne 1. maid 2004.

LVM-ga ei maksustata järgmiste väärtusekandjatega seotud tehingute käivet:

- EV kehtiv postimaksevahend, kui seda müüakse nimiväärtuses;
- finantsteenuse ning sellega seotud läbirääkimisteenuse, v.a faktooring, järgmises loetelus;
 - hoiustamistehingud avalikkuselt hoiuste ja muude tagasimakstavate rahaliste vahendite kaasamiseks;
 - laenu tehingud;
 - liisingutehingud;
 - arveldustehingud;
 - mittesularahaliste maksevahendite emiteerimine ja teenindamine;
 - tagatis- ja garantiitehingud ning muud bilansivälise kohustustega seotud tehingud;
 - tehingud nii oma arvel kui klientide nimel
 - välisvaluutaga,
 - finantsfutuuri- ja -optioonidega,
 - vahetuskursi- ja intressiinstrumentidega,
 - turukõlblike väärtpaberitega,
 - muude rahaturu instrumentidega;
 - väärtpaberite emiteerimise ja müügi seotud teenuste osutamine;
 - rahamaakleri tegevus;
 - vara valitsemine;
 - depootehingud;
- väärtpaber;
- hasartmängu, s.h loterii korraldamine ja loteriipilet;
- investeringukuld, investeringukulla võõrandamise või võõrandamislepingu sõlmimisega seotud teenus või nende käibega seotud teenus, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent.

Täiendavalt on sätestatud, et maksuvabalt võõrandatakse ka kaup, mille soetamisel puudus maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, v.a juhtudel, kui kaup soetati enne soetaja maksukohustuslasena registreerimist või kui kauba soetamisel arvatati sisendkäibemaks maha osaliselt. Seeläbi välditakse maksu kumuleerumist, sest ostetud kaup sisaldas LVM, kuid kuna sisendkäibemaksu ei tagastatud, siis jäi see kauba hinda.

Erandkorras enne käibe toimumist, samal maksustamisperioodil või varem, Maksu- ja tolliametit kirjalikult teavitatud maksukohustuslane võib lisada LVM järgmiste kaupade ja teenuste (mis muidu on maksuvabad) maksustatavale väärtusele:

- kinnisasja või selle osa rendile või kasutusvaldusse andmine ning eluruumi hooldusteenuse osutamine eluruumi omanikule. Antud säte ei kehti eluruumide puhul;
- kinnisasi või selle osa võõrandamine, v.a eluruum;
- finantsteenuste osutamine ja väärtpaberite võõrandamine, v.a juhul, kui teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele;
- investeringukuld, mille teisele maksukohustuslasele võõrandab maksukohustuslane, kes
 - oma ettevõtluse käigus teostab tavaliselt tööstusliku toorainena kasutatava kulla käivet,
 - toodab investeringukulda või muudab muul otstarbel kasutatavat kulda investeringukullaks,
 - on teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent ja ta osutab investeerimiskulla käibega seotud teenust.

Investeringukuld KMS tähenduses on kullakang või kullatahvel, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 995 tuhandikku kaaluosa, ning pärast 1800. aastat münditud ja ametliku makse-vahendina käibel olev või käibel olnud kuld-münt, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 900 tuhandikku kaaluosa ja mida ei müüda numismaatilisel eesmärgil.

Kui maksukohustuslane lisab kaupade ja teenuste maksustatavale väärtusele LVM eelnimetatud alusel, maksustatakse sellist käivet esimesest maksustamisperioodist alates vähemalt 2 aasta jooksul.

6.6 MAKSUVABA IMPORT

Vaata: KMS § 13 ja § 17

LVM-ga ei maksustata järgmiste kaupade importi:

- kaup, mille käive on maksuvaba;
- Eesti Panga imporditav kuld;
- rahatähed ja mündid;
- maksumärk.
- elektrienergia ja torujuhtme kaudu imporditav maagaas;
- kaup, mis suunatakse viivitamata maksuladustamisele.

Samuti ei maksustata LVM-ga järgmiste kaupade importi:

- raamat, perioodiline väljaanne või muu teavik, mis on saadetud raamatukogule, teadus-, arendus- või õppeasutusele;
- konfiskeeritud võltsitud rõivad ja jalatsid, mis antakse seaduse alusel üle riigi või KOV tervishoiu- või hoolekandeesutusele.

LVM-ga ei maksustata kauba importi ühendusevälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile suunamisel, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

- kauba importija on Eesti maksukohustuslane;
- kaup toimetatakse pärast importi samas seisundis viivitamata teise liikmesriiki teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele;
- kauba toimetamine teise liikmesriiki on kauba ühendusesisene käive.

EÜN määruse nr 918/83/EMÜ 1. ptk nimetatud kaupade ja ühenduse tolliseadustiku 6. jaotises nimetatud tollisoodustusega kaupade importi ei maksustata LVM-ga tollimaksuvabastuse kohaldamiseks sätestatud tingimustel. Ühenduse tolliseadustiku 6. jaotise 2. ptk nimetatud tollisoodustusega kaupade importi ei maksustata LVM-ga juhul, kui kauba on reimportitud selle kauba eksporditud isik. Nimetatud kaupade importi ei maksustata LVM-ga.

Füüsilisest isikust reisija maksuvaba import. Füüsilisest isikust reisija võib maksuvabalt importida ühe kalendripäeva jooksul temaga koos liikuvas pagasis sisalduvat kaupa kuni 5000 kr väärtuses, kui kauba olemusest ja hulgast on ilmne, et seda ei impordita kaubanduslikul eesmärgil. Kui imporditud kauba koguväärtus on suurem, maksustatakse LVM-ga piirmäära ületava eseme või piirmäära ületavate esemete väärtus tervikuna. Reisija isiklike asju (*Tolliseaduse tähenduses*), mille vajalikkus on kooskõlas reisi kestuse ja eesmärgiga, LVM-ga ei maksustata. Eksikombel ebaõigesse sihtpunkti saadetud pagasit käsitatakse selle jõudmisel Eestisse reisijaga koos liikuva pagasina. Füüsilise isiku poolt imporditud kaupa, mis ei vasta eelnimetatud tingimustele, ei maksustata LVM-ga juhul, kui kauba tolliväärtus ei ületa 1000 kr. Kui füüsilisele isikule saadetud rahvusvahelise postisaadetise tolliväärtus on suurem, maksustatakse LVM-ga kogu postisaadetise väärtus tervikuna. Kui füüsilise isiku poolt muul viisil imporditud kauba koguväärtus on suurem, maksustatakse LVM-ga piirmäära ületava eseme või piirmäära ületavate esemete väärtus tervikuna juhul, kui imporditud kauba puhul on võimalik üksikute esemete väärtust eraldi välja tuua, ning imporditud kauba koguväärtus tervikuna juhul, kui selle puhul ei ole võimalik üksikute esemete väärtust eraldi välja tuua.

Lisaks eelnimetatule võib füüsiline isik maksuvabalt importida:

- alkoholset jooki etanoolisisaldusega üle 22 mahuprotsendi mitte rohkem kui 1 liiter või veini mitte rohkem kui 2 liitrit ja muud jooki etanoolisisaldusega kuni 22 (k.a) mahuprotsenti mitte rohkem kui 2 liitrit;
- tubakatooteid – kuni 200 sigaretti või 100 sigarillot või 50 sigarit või 250 g tubakat;
- mootorikütust ja mootoriõli – lisaks statsionaarsetes paakides olevale kütusele eraldi kanistris kuni 20 l bensiini või diislikütust;
- Seejuures tohib sissetoodavate toiduainete kogus olla kuni 10 kg; kohvi, teed ja maitseaineid kuni 3 kg; ning rahvusvahelises postisaadetises füüsilisele isikule saadetavat toidukaupa kokku kuni 5 kg, sealhulgas kohvi, teed ja maitseaineid kokku kuni 2 kg.

6.7 KAUBA ÜHENDUSESISENE MAKSUVABA SOETAMINE

Vaata: KMS § 18

LVM-ga ei maksustata:

- kauba, mille käive on maksuvaba, ühendusesisest soetamist;
- kauba, mille import on maksuvaba, ühendusesisest soetamist (postisaadetis 343 kr);
- kauba ühendusesisest soetamist välisriigi maksukohustuslase poolt, kui on täidetud KMS § 35 lg 1 sätestatud LVMu tagastamise tingimused;
- kauba ühendusesisest soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslase poolt kolmnurk tehingu puhul.
- kauba ühendusesisest soetamist, kui kaup suunatakse viivitamata maksuladustamisele.

6.8 SPETSIAALSED MAKSUSOODUSTUSED

Vaata: KMS § 39.

LVM-ga ei maksustata Eestisse akrediteeritud välisriigi diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (v.a aukonsul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, välisriigi diplomaatilisele esindusele ja konsulaarasutusele, erimissioonile ning ühenduse institutsioonile, samuti nimetatud esinduse, asutuse ja erimissiooni haldustöötajale, v.a ühenduse institutsiooni haldustöötaja, vajaliku kauba importi. Sellise kauba, välja arvatud toiduainete soetamisel ning teenuse saamisel Eestis tagastatakse rëndelt tasutud LVM nõuetekohase arve alusel juhul, kui kaupade ja teenuste kogumaksumus koos LVM-ga on arve kohaselt vähemalt 1000 kr. Kommunaalmaksete, sideteenuste ja kütuse puhul vedelkütuse seaduse tähenduses tagastatakse LVM ka väiksema summa korral. Ühenduse institutsioonile tagastatakse ka toiduainete soetamisel tasutud LVM. Erandeid KMS-ga sätestatust võib teha vastastikkuse põhimõttel välisministri ettepanekul VV määrusega. Esinduse, asutuse, erimissiooni, institutsiooni või FI õigust taotleda LVM vabastust või LVM tagastamist kinnitab välisminister.

LVM-ga ei maksustata NATO liikmesriigi, välja arvatud Eesti relvajõududele ja nendega kaasas olevale tsiviilkoosseisule ning nende liikmetele vajaliku kauba importi, kui nimetatud relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses. Sellise kauba ning teenuse saamisel Eestis tagastatakse nendelt tasutud LVM nõuetekohase arve alusel. Muu välisriigi relvajõududele ja tsiviilkoosseisule ning nende liikmetele, rahvusvahelisele sõjalisele peakorterile ning rahvusvahelisele sõjalisele õppeasutusele kohaldatakse nimetatud maksusoodustusi juhul, kui see on ette nähtud Riigikogu ratifitseeritud välislepingus. Relvajõudude ja tsiviilkoosseisu ning nende liikmete, peakorteri ja õppeasutuse õigust taotleda LVM vabastust või LVM tagastamist kinnitab kaitseminister.

LVM tagastamine diplomaatilistele esindustele on rahvusvaheline praktika, kuid siin kehtivad mitmed piirangud. Kaup või teenus peab olema ostetud diplomaatilise asutuse või isiku või tema pereliikme isiklikuks tarbimiseks. Lisaks on tagastamise eelduseks, et konkreetse ostu või teenuse hind peab olema suurem kui 2500 kr (Soomes). Tagastatakse vaid kirjaliku taotluse alusel kord kvartalis. Vastav kord on sätestatud EÜ 6 LVM direktiivi 15. artiklis. EÜ riikides kehtib analoogne kord ka EÜ organisatsioonide ning EÜ ressursside arvel teostatud teaduslike uuringute suhtes. Üksiku ostu hind peab olema suurem kui 1000 kr. Taotlus esitatakse kord aastas. Vastav kord on määratletud lisaks 15. artiklile ka EÜ eriõiguste ja vabaduste protokollis 3. artiklis.

Lisaks eelnevale on Soomes, erinevalt Eestist, maksuvabade teenuste osutamiseks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud LVM tagasisaamise õigus ka kohalikul omavalitsusel kui avalik-õiguslikul juriidilisel isikul. Selline säte on kehtestatud neutraalsusnõude täitmiseks, sest muidu oleks KOV-l kasulik osutada vastavaid teenuseid (näiteks koristusteenus) ise ja mitte osta neid äriühingutelt. Teisalt on rahvusvahelises ulatuses tavaks lugeda avalik-õiguslikud isikud lõpptarbivate hulka (ka siis, kui neile laekub LVM laekuv tulu). Seetõttu on ka Soomes kehtestatud kord, millele vastavalt peab tagastama riigile talle tagastatud LVM. Tagastamisel aga ei lähtuta mitte sellest, palju konkreetne KOV LVM tagasi sai, vaid võetakse kogu riigi ulatuses kohalikele omavalitsustele (maksuvabast majandustegevusest) tagastatud LVM summast 77,5 % ning jagatakse see elanike arvuga. Iga konkreetse KOV poolt tasutav summa määratakse saadud arvu ja selle KOV territooriumil elavate elanike arvu korrutisega.

7 LVM KOHUSTUSE ARVUTAMINE

7.1 ARVE

Vaata: KMS § 37.

Arve on oluline kirjalik dokument, millega tunnistatakse asja omandiõiguse üleminekut, fikseeritakse omandiõiguse ülemineku aeg ja sellest tuleneva rahalise nõude õigus.

Arvele tuleb LVM kohustuslikul isikul märkida:

- arve järjekorranumber ja väljastamise kuupäev;
- maksukohustuslase nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number;
- kauba soetaja või teenuse saaja nimi ja aadress;
- kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel;
- kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- kauba kogus või teenuse maht;
- 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;
- kauba või teenuse hind ilma LVM-ta ning allahindlus, kui see pole hinna sisse arvatud;
- maksustatav summa LVM-määrade kaupa koos kohaldatavate LVM määradega või maksuvaba käibe summa;
- tasumisele kuuluv LVM summa kroonides.

Lisaks eeltoetletule tuleb LVM kohustuslikul isikul ühendusesisese või ühendusevälise tehingu korral märkida arvele veel:

- 0% LVM määraga maksustatava käibe või maksuvaba käibe puhul tuleb teha arvele vastav viide selle rakendamise aluseks olevale:
 - KMS § 15 lõike 3 või 4 vastavale punktile või
 - KMS § 16 vastavale lõikele ja punktile või
 - 6. direktiivi
 - artikli 13 või 15 vastavale punktile,
 - artikli 8 lõige 1 punktile c,
 - artikli 26b lg B või art 28c lg E,
- kauba ühendusesisese käibe puhul tuleb teha arvele vastav viide selle rakendamise aluseks olevale 6. direktiivi artiklile 28c lõikele A ning
- kauba veo korral Assooridele või Madeirale või sealt Eestisse või teise liikmesriiki tuleb teha viide 6. direktiivi artikli 28c lõikele C;

Viidet maksumäära aluseks olevale sättele ei tule arvele märkida kauba ekspordi puhul ning viidet maksumäära aluseks olevale direktiivi sättele ei tule arvele märkida teenuste puhul, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti.

- kauba soetajal või teenuse saajal lasuva maksukohustuse puhul viide selle aluseks olevale 6. direktiivi artiklile 21;
- ühendusevälise riigi füüsilisele isikule müüdava kauba ekspordina käsitamise puhul viide KMS § 5 lõige 2 või 6. direktiivi artikli 15 lõikele 2;
- uue transpordivahendi ühendusesisesel võõrandamisel:
 - andmed, mis tõendavad, et võõrandatav kaup on uus transpordivahend ja
 - viide KMS § 15 lg 3 p 2 või 6. direktiivi art 28c lg A alalõikele b;
- kolmnurktehingu puhul kauba soetaja maksukohustuslasena registreerimise number ja viide 6. direktiivi artikli 28c lõikele A ja artiklile 21;
- reisiteenuse LVM-ga maksustamise erikorra rakendamise puhul viide KMS § 40 või 6. dir art 26;
- kasutatud kauba, originaalkunstimeose ning kollektsooni- ja antiikeseme edasimüügi LVM-ga maksustamise erikorra (§ 41) või avalikul enampakkumisel müüdüd kasutatud kauba, originaalkunstimeose, kollektsooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikorra rakendamisel viide KMS § 41 või § 42 või vastavalt 6. direktiivi artiklile 26a või artikli 26a lõikele C;

- juhul kui ettevõtlusega tegelev välisriigi isik on määranud maksuesindaja, siis selle maksuesindaja maksukohustuslasena registreerimise number, nimi ja aadress ning viide KMS § 20 lõikele 6 või 6. direktiivi artikli 21 lõikele 2.”;

Kui LVM kohustuslik isik esitab arve füüsilisele isikule, kes on lõpptarbija, siis võib ta talle esitada lihtsustatud arve, kui arvel olev summa ei ületa 1000 kr ilma LVM-ta ja arve esitatakse reisijateveo teenuse osutamise käigus või läbi parkimisautomaadi, automaattankla ja muude samalaadsete aparatuuride väljatrükitava arve. Kui selline lihtsustatud arve esitatakse LVM kohustuslikule isikule, siis on ta kohustatud ise sellele arvele märkima oma nime ja LVM kohustuslase registri numbrim et vältida selle korduvat kasutamist erinevate isikute LVM kohustuse deklareerimisel.

Nimetatud lihtsustatud arvele tuleb märkida vähemalt järgmised andmed:

- arve väljastamise kuupäev;
- maksukohustuslase nimi, maksukohustuslasena registreerimise number;
- kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- maksustatav summa;
- tasumisele kuuluv LVMusumma.

7.2 ARVE ESITAMINE

Vaata: KMS § 37.

Ajalise määratluse seisukohalt on oluline määrata hetk, millal kaup on üle antud või teenus sooritatud. Sisuliselt on see hetk, mil müüja loobub omandiõigusest tarbimisväärtuse üle. Kui ostja tuleb kaubale järele või müüja toimetab kauba ostjale kätte, on üleandmise hetk lihtne määrata. Kui kaup toimetatakse ostjale transporditeenust osutava ettevõtte abil, määratakse üleandmise hetk lõpinguga, kusjuures reeglina on see kauba transporditeenuste üleandmise hetk. Põhivara hulka kuuluva kauba müümisel kuulub hinda reeglina ka seadme paigaldamine, häälestamine ja katsetamine, mistõttu üleandmise hetkeks saab lugeda alles vastuvõtu aktile allakirjutamine.

Teenuse loetakse üleantuks reeglina alles peale sooritamist. Ehitusteenuse puhul võib teenuse osutamise periood olla aastatepikkune, mistõttu tulebki maksu arvestamise aluseks võtta see esimeses lõikes määratletud toimingutest, mis toimub kõige varem. Sisuliselt toimub LVM kuarvestus kassapõhiselt, kusjuures laekunuks loetakse ka need arved, mis on väljastatud, kuid mille eest raha pole veel laekunud.

Eelöeldust tulenevalt tekiks LVM kohustuslaste ning Maksu- ja Tolliameti vahel väga palju vaidlusi, millal ikkagi tuleks LVM tasuda. Selliste vaidluste vältimiseks on KMS-s sätestatud väga selgelt kauba võõrandamise hetkeks aeg, mil kaupa enam maksukohustuslase juures ei ole ja mis on vaieldamatult lihtsalt kontrollitav ja tõestatav. Eelöeldust tulenevalt on KMS-ga sätestatud, et maksukohustuslane on kohustatud väljastama kauba võõrandamise või teenuse osutamise korral arve 7 kalendripäeva jooksul, arvates:

- kauba ostjale lähetamise või
- kättesaadavaks tegemise või
- teenuse osutamise päevast või
- maksustamisperioodi viimasest päevast või
- tagama, et selle väljastaks sama tähtaja jooksul maksukohustuslase nimel ja arvel tegutsev isik või kauba soetaja või teenuse saaja.

Kui käive tekib kauba või teenuse eest osalisel või täielikul makse laekumisel, tuleb arve väljastada 7 kalendripäeva jooksul, arvates kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise päevast. Erandlikult ei pea arvet väljastama kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks, v.a kaugmüügi, uue transpordivahendi võõrandamise ja ühendusevälise riigi füüsilisele isikule müüdava kauba ekspordina käsitamise korral.

Arvet ei pea väljastama ka LVM-ga mittemaksustatavate kaupade võõrandamisel või teenuse osutamisel. Kauba soetaja või teenuse saaja võib väljastada arve maksukohustuslase poolt talle võõrandatud kauba või osutatud teenuse kohta, kui poolte vahel on enne käibe toimumist sõlmitud kirjalik kokkulepe selles, et kauba soetaja või teenuse saaja väljastab arve ning maksukohustuslane aktsepteerib seda. Kokkulepe peab sisaldama arvete maksukohustuslasepoolse aktsepteerimise korda.

Arve võib väljastada paberil või kauba soetaja või teenuse saaja nõusolekul elektrooniliselt. Arvena käsitletakse ka dokumente, s.h kreditarvet, millega muudetakse algset arvet ja millel on viide sellele arvele.

Müüгимaks. Kahjuks ei ole Eesti maksuseadustes sätestatud müüгимaksu arvele kirjutamise korda, mistõttu tuleb eeldada, et see jääb hinda vaikimisi. Kuna müüгимaksu puhul mingit tagasisaamise õigust ei ole aga olegi võimalik sätestada, siis ei tekita ka selle mittemärkimine probleeme. Küll aga tekib probleem sellest, et KMS kehtestatud korra järgi tekib arvel vahe: LVM-ta summa ja näidatud LVM ei ole proportsioonis, mille tõttu tuleks müüгимaks siiski eraldi välja tuua.

7.3 LVM LAEKUMISE ARVESTAMINE

Vaata: KMS § 1 ja § 3.

Maksukohustuslane peab LVM arvestama oma maksustamisperioodi maksukohustuse:

- käibelt, mille tekkimise koht on Eesti, v.a maksuvaba käive;
- kaupadelt, mis on imporditud Eestisse, v.a maksuvaba import;
- osutatud teenustelt, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, v.a maksuvaba käive;
- maksuvabadelt kaupa või teenuste käibelt, millelt maksukohustuslane on kohustunud arvestama LVM;
- kauba ühendusesiseselt soetamiselt, v.a kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine.

Maksukohustuslane peab arvestama LVM eelnevalt nimetatud tehingutelt ja toimingutelt, kusjuures nimetatud käibe puhul peab ta maksma LVM:

- oma maksustamisele kuuluvalt käibelt;
- teenustelt, mis on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena;
- Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena;
- kauba soetamiselt soetajana kolmnurktingus;

Piiratud maksukohustuslane peab arvestama LVM vaid liikmesriikidest ostetud kaupadelt ja välisriikidest ostetud teenustelt.

LVM kohustus võib tekkida muuhulgas ka füüsilisel isikul, kes peab maksma LVM:

- enda poolt ühendusevälisest riigist kaasa toodud kaupadelt, kui nende väärtus ületab lubatu 5000 krooni ööpäevas;
- teenustelt, s.h elektroonilistelt teenustelt, mis ta on saanud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena;
- uue transpordivahendi soetamiselt teisest liikmesriigist;
- aktsiisikauba, s.h alkoholi, tubaka ja kütuse soetamiselt teisest liikmesriigist, v.a tema isiklikuks tarbimiseks soetatud aktsiisikaubad;
- kauba omanik tema poolt kauba maksulaost ilma võõrandamiseta väljatoimetamisel, kui sellega ei kaasne kauba ekspordi ega kauba ühendusesisest käivet. Sätet ei rakendata juhul, kui isik oli kauba omanik ka kauba maksulattu paigutamisel, v.a kauba importimisele või kauba ühendusesisesele soetamisele järgnenud kauba maksulattu paigutamisel, ning kaupa ei ole maksuladustamise ajal võõrandatud.

7.4 SISENDKÄIBEMAKSU ARVESTAMINE

Vaata: KMS § 12, § 29, § 31, § 32 ja § 46

Kõige olulisemaks eripäraks, mis eristab LVM-u käibemaksust ja müügitasumaksust, on kaupade ja teenuste soetamisel tasutud sisendkäibemaksu tagasisaamise õigus. Vastavalt KMS-le on sisendkäibemaks maksukohustuslase poolt:

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

Sisendkäibemaksu võib maha arvata vaid nõuetekohase arve alusel, kusjuures see nõue kehtib nii siseriiklike, liikmesriikide vaheliste või ühenduseväliste tehingute puhul. Erandina kehtib nõue, et kauba importimisel ühendusevälisest riigist on sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseks lisaks arvele veel tollideklaratsioon. Kui kaup imporditakse ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa, arvatakse sisendkäibemaks maha ettevõtlusega tegelevalt ühendusevälise riigi isikult saadud arve ja imporditud kauba andmetega tollideklaratsiooni alusel. Kui kauba importimisel tasumisele kuulunud LVM summa tasutakse tolli järelkontrolli tulemusena tehtud otsuse alusel, arvatakse sisendkäibemaks maha tolli otsuse alusel.

LVM tasumisel tolliagentuuri kaudu on maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks maha arvata pärast seda, kui toll on kauba vabastanud ja maksukohustuslane on saanud tolliagentuuriilt kinnitatud tollideklaratsiooni. Tolliagentuur ei või käsitada teise isiku eest tasutud või tasumisele kuu-luvat LVM oma ettevõtluseks imporditud kaubalt tasutud või tasumisele kuuluva LVM-na.

Kauba importimise korral arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil toll on kauba vabastanud. Muudel juhtudel arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil kaup või teenus soetati või saadi. Soetatud

kauba või saadud teenuse ja selle kohta väljastatud arve saamisel eri maksustamisperioodidel arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil kauba võõrandajal või teenuse osutajal tekkis käive. Kui maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamise ajaks ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olevat arvet saadud, arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil arve saadakse.

Isikule, kellel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ning kes ei saa taotleda LVM tagastamist, tagastatakse KMS jõustumisest alates imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuril oleva kauba importimisel tasutud LVM, kui ta tõendab, et selle kauba varasem eksportimine ühenduse liikmesriigist või liituvast riigist ei ole põhjendanud nullmäära rakendamist, LVMuvabastust ega LVMu tagastamist.

Kui kaup, mis on KMS jõustumisel ühenduses või liituvast riigis välistöötlemise tolliprotseduuril, toimetatakse Eestisse tollijärelevalve all, kohaldatakse kaubale KMS jõustumiseni kehtinud käibemaksuseaduse sätteid kuni selle kauba impordilt LVMu tasumiseni.

Investeeringukulla maksuvaba käivet teostaval maksukohustuslasel on lubatud maha arvata:

- vabatahtliku LVM-ga maksustamise õigust kasutanud maksukohustuslaselt investeeringukulla ostmisel makstud sisendkäibemaks;
- tema imporditud, ühendusesiseselt soetatud või teiselt maksukohustuslaselt soetatud investeeringukullana mittekasutatavalt kullalt makstud sisendkäibemaks, kui ta muudab selle kulla investeeringukullaks;
- kulla vormi, massi või kullasisalduse muutmisega seotud teenuse saamisel makstud sisendkäibemaks.

Erisäte Sisendkäibemaksu ei saa maha arvestada kaupadelt ja teenustelt, mida on kasutatud omatarbeks. Sisendkäibemaksu ei arvata maha samuti külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kasutatud kaupadelt ja teenustelt. Sisendkäibemaks on lubatud maha arvata maksukohustuslase töötajate töölahetuses majutamiseks kasutatud teenustelt.

Eraldi tuleb seejuures vaadelda sõiduautode omatarbeks kasutamisel arvestatavat sisendkäibemaksu, kusjuures arvestuse kord on erinev sõiduautode suhtes, mis on soetatud vastavalt enne 1. maid 2004 või peale seda. Sõiduautodelt, mis olid ostetud enne 1. maid 2004, tagastati sisendkäibemaks 2/3 osa ulatuses tasutud LVM-st. Sellist praktikat põhjendati väitega, et kuna sõiduauto kasutatakse mingis ulatuses omatarbeks, siis 1/3 vastava osa sisendkäibemaksu mitte tagastamine kompenseerib sellest tekkivat kasu. Alates 1. maist 2004. ostetud sõiduautodelt tagastatakse sisendkäibemaks kogu ulatuses, kuid sellest tulenevalt tuleb omatarbe käigus arvestatavalt erisoodustuselt arvestada ka LVM-u. LVM kohustust arvestatakse TMS-ga sätestatud summalt, milleks on kuuarvestuses 2000 krooni, kusjuures LVM kohustust arvestatakse inklusiivse maksumääraga. Eelkirjeldatud põhimõtte kehtib ka kapitalirendilepingu alusel võõrandatud sõiduautode suhtes.

7.5 SISENDKÄIBEMAKSU OSALINE MAHAARVESTAMINE

Vaat; KMS § 32, § 33

Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud LVM-st maha osaliselt. Osalisel mahaarvamisel lähtutakse maksukohustuslase Eestis ja välisriigis kalendriaasta jooksul tekkinud käibe, mille sisendkäibemaks on maha arvatav, ning kogu tema Eestis ja välisriigis tekkinud käibe suhtest (edaspidi *maksustatava käibe ja kogu käibe suhe*). Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe ümardatakse ülespoole sajandikeni ehk täisprotsendini. Maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvestamist määrav suhe leitakse valemist:

$$x = \frac{\sum m}{\sum k}$$

kus, x – otsitav suhe, mis võib olla väljendatud protsentides;
 m – märgib maksukohustuslase maksustatavat käivet kokku, s.h 18%, 5% ja 0% maksustatav käive;
 k – märgib käivet kokku, s.h nii maksustatav käive kui ka maksuvaba käive.

Maksustatava käibe ja kogu käibe suhte arvutamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist, sõltumata sellest kas maksukohustuslane võõrandab selle LVM-ga või LVM-ta, mis aga tähendab, et seda summat ei võeta arvesse ka kogukäibe summa leidmisel. Samuti ei võeta arvesse juhuslikku väärtpaperite võõrandamist ja finantsteenuste osutamist. Nimetatud suhte aluseks on eelmise kalendriaasta maksustatud käibe ja kogukäibe proportsioon, mis võib aga majandustegevuse käigus muutuda. Seetõttu on jäetud maksukohustuslasele võimalus, et kui nimetatud suhe oluliselt erineb järgmisel kalendriaastal, siis võib maksukohustuslane esitada põhjendatud taotluse ja saada maksuhalduri juhilt loa, muuta seda suhet ja sisendkäibemaksu mahaarvestamise proportsiooni.

Ettevõtluse tarbeks põhivara, s.h kinnisasja soetamisel ja selle tarbeks kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutava sisendkäibemaksu võib maksukohustuslane maha arvata põhivara või selle tarbeks kauba soetamise või teenuse saamise kuul, lähtudes põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise prognoosivast osatähtsusest põhivara soetamise aastal. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse vastavalt põhivara tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele põhivara soetamise aastast alates sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi jooksul.

Sisendkäibemaksu korrigeerimise periood on kinnisasja ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul 10 kalendriaastat ning muu põhivara ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul 5 kalendriaastat. Esimeseks kalendriaastaks loetakse ajavahemik põhivara soetamise päevast kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul, lähtudes maksustatava käibe tarbeks põhivara kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal.

Põhivara võõrandamisel korrigeeritakse sisendkäibemaksu põhivara võõrandamise kuul. Sisendkäibemaksu korrigeerimist ei tule teha ettevõtluses kasutatava kinnisasja võõrandamise korral krediidi- või finantseerimisasutusele, kui kinnisasja võõrandanud isik on lepingu alusel võtnud selle kinnisasja samal maksustamisperioodil krediidi- või finantseerimisasutuselt kasutusse ja jätkab selle kasutamist ettevõtluses vähemalt 10 aasta täitumiseni kinnisasja oma ettevõtluses kasutamise algusest.

Osaliselt mahaarvatud sisend-käibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord kehtestatakse rahandusministri määrusega.

Sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel on maksukohustuslasel 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 eel-mise 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.

Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul arvatakse arvestatud LVM-st maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestatud LVM-st 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. 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.

Kui maksukohustuslasel on mõnes tegevusvaldkonnas üksnes maksuvaba või üksnes maksustatav käibe ja mõnes tegevusvaldkonnas nii maksustatav kui maksuvaba käibe, 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 proportsionaalse mahaarvamise meetodit.

7.6 LVM SUMMA ARVUTAMINE

Vaata: KMS § 29, § 30 ja § 46

Maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv LVM summa on maksustamisperioodil maksustamisele kuulvatelt tehingutelt või toimingutelt (vt osa 7.3) arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud selle maksustamisperioodi kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks (vt osa 7.4).

Sisendkäibemaks on lubatud maha arvestada ka ettevõtluse käigus toimunud tehingutelt või toimingutelt, mida tavapäraselt ei loeta käibeks s.h ka juhul kui see toimus välisriigis toimuva ettevõtluse käigus, v.a maksuvaba käibena käsitatavad tehingud. Meenutuseks võib öelda, et siia kuuluvad tehingud, mille käigus põhivara liigub ettevõtete vahel seoses ühinemise, jagunemise, teise riiki asumisega, aga samuti seoses garantiiremondi osutamisega või reklaamkingituste andmisega.

Erandlikult on lubatud sisendkäibemaks maha arvestada veel kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse ühendusevälise riigi isikule osutatavat, tavapäraselt maksuvabade kindlustus- ja finants- ning väärtpaberitega seotud teenuste osutamisega.

Kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust nii ettevõtlusega seotud võõrandatavate tehingute tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, arvatakse maha ainult ettevõtluse käigus võõrandatavate tehingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaks. Kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik neid eristada, määratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise kord maksukohustuslase taotluse alusel, maksuhalduri juhi otsusega, lähtudes kaupade ja teenuste tegelikust kasutusest. Sõiduauto, selle tarbeks soetatud mootorikütuse ja sõiduautoga otseselt seotud kulude sisendkäibemaks arvatakse maha, sõltumata selle ettevõtluses kasutamise osatähtsusest, v.a füüsilisest isikust ettevõtja puhul.

Maksukohustuslasel on õigus ühendusevälise riigi reisija kaudu teostunud kauba ekspordi korral vähendada oma maksukohustust seadusega sätestatud tingimuste täitmise maksustamisperioodil tolli kinnitusega dokumendil märgitud LVM summa võrra, kui kauba võõrandamise maksustamisperioodi eest käibedeklaratsiooni esitamise ajal ei olnud täidetud kõik tingimused, mille kohaselt kauba võõrandamist käsitatakse kauba ekspordina.

Kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastab nii müüja kui ka ostja sellest

tulenevad muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Kreditarvet võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta. Kui kauba käive on toimunud, kuid leping, mille kohaselt kauba omandiõigus läheb kauba lepingujärgsele kasutajale üle lepingu lõppemisel, katkestatakse ning maksukohustuslasena registreerimata ostja tagastab kauba, võib müüja korrigeerida kauba tagastamise maksustamisperioodi eest tasumisele kuuluvat LVM summat ostjale tagastatud LVM summa võrra.

Kui müüjale on ostjalt raha laekunud, kuid kaupa ei ole võõrandatud või teenust osutatud, võib müüja jätta sellelt kaubalt või teenuselt LVM arvestamata juhul, kui ta on summa ostjale tagastanud.

Maksukohustuslasel, kes on enne tema maksukohustuslasena registreerimise päeva soetanud kaupu nende võõrandamiseks või võõrandatavate kaupade tootmiseks, on õigus maha arvata nende kaupade sisendkäibemaks maksustamisperioodil, mil need kaubad maksustatava käibena võõrandati. Sätet ei rakendata põhivara suhtes. Registrist kustutamisel tasub maksukohustuslane LVM võõrandamata kaupadelt, mille sisendkäibemaksu ta on soetamisel maha arvanud. Kaupade maksustatav väärtus on nende soetusmaksumus või selle puudumisel omahind. Seda sätet ei rakendata põhivara suhtes.

LVM summa arvestamisel lähtutakse tehingu toimumise päeval kehtivast maksumäärast. Kui kauba impordi või kauba ühendusesesise soetamise puhul on LVM summa arvestamiseks vajalikud andmed väljendatud välisvaluutas, määratakse vahetuskursi tolliväärtuse arvutamist reguleerivate ühenduse tolliseadustiku sätete kohaselt. Kui muu tehingu puhul on LVM arvestamiseks vajalikud andmed väljendatud välisvaluutas, kohaldatakse tehingu toimumise päeval kehtivat Eesti Panga määratud Eesti krooni vahetuskursi.

7.7 MARGINAALMAKS

7.7.1 Marginaalmaksu süsteem

Vaata: KMS § 41.

Marginaalmaksu süsteemi rakendamise mõtteks ja eesmärgiks on vältida LVM kumuleerumist, mis võib tekkida olukordades, kus ettevõtja poolt sisseostetud kaupadelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvestada. Sellised olukorrad tekivad esmajoones füüsiliselt isikult ostetud kaupade edasimüügiga tegelevatel ettevõtjatel. Probleem seisneb selles, et füüsiline isik on kaupa ostes tasunud koos sellega ka LVM, kuid seda edasi müües ei saa ta tema poolt tasutud LVM tagasi küsida, kuna te ei ole ettevõtja – seega jääb LVM müüdud kauba hinda. Kui nüüd ettevõtja, kes ostis füüsiliselt isikult kauba, müüb seda edasi ja lisab sellele müügil tavapärasel korras LVM, siis on see kaup LVM maksustatud kaks korda.

Marginaalmaksu korral kehtib kord, kus ettevõtja peab teadma kauba müümisel selle soetushinda, millega ta kauba sisse ostis ja müügihinda, millega ta kauba müüki paneb ning arvestama LVM vaid sellelt osalt, mis ta soetushinnale lisab. Alternatiiviks marginaalmaksu süsteemile on nn komisjonikaubanduse süsteem, kus kaup võetakse füüsiliselt isikult komisjonikauplusse n.ö vastutavale hoiule ning talle makstakse tema poolt nõutud summa alles pärast kauba mahamüümist. Ka sellisel juhul on kauba vahendaja maksustatavaks käibeks tema poolt kaubale lisatud osa, kuid kauba müüjale makstav tulu osa ei kajastu sellisel juhul tema käibes.

Näide: Füüsiline isik müüb oma kasutatud külmkapi kodutehnika taastamise ja müügiiga tegelevale ettevõttele. Ettevõtte puhastab, parandab ja reguleerib külmkapi ning paneb ta uuesti müüki. Ettevõtte raamatupidamises kajastatakse külmkapi soetushinda ja müügihinda ning LVM kohustus marginaalmaksu põhimõttel arvestatakse müügihinna ja ostuhinna vahelst inklusiivset maksumäära ($18/118=15,25\%$) rakendades. Inklusiivset maksumäära rakendatakse sellepärast, et LVM-na tasumisele kuuluv summa tuleb leida lõppsummast.

Ostuhind 400 kr, müügihind 900 krooni.

Ettevõtte marginaal on $900 - 400 = 500$ krooni.

Maksukohustus leitakse $500 : 1,18 = 424 \times 18\% = 76$ kr

Samal põhimõttel toimub ka maksustamisperioodi arvestus. Kui ostetakse näiteks kokku vanu autosid ja müüakse tagavaraosaid ja vanarauda, mis on tekkinud vanade autode lammutamise käigus, siis leitakse lisandunud väärtust lahutades tagavaraosade ja vanaraua käibe summadest kokkuostetud sõiduautode väärtuste summa maksuperioodil. Sisendkäibemaksu mahaarvestamine ja maksukohustuse määramine toimub tavapärasel korras.

7.7.2 Kaupade müük marginaalmaksu põhimõttel

Vaata: KMS § 41.

Eelkirjeldatud marginaalmaksu süsteemi kasutatakse füüsiliste isikute poolt kasutatud, kuid kasutusväärtust omavate kaupade edasimüügil LVM kohustusliku ettevõtja poolt. Sama põhimõtet võivad kasutada ka LVM kohustuslikud ettevõtjad, kes tegelevad originaalkunsteoste, kollektsoon- ja antiikesemete vahendamise ning edasimüügiga.

Kasutatud kaup on kasutuses olnud vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, v.a originaalkunsteos, kollektiooni- ja antiikese, väärismetall ja vääriskivi. Originaalkunsteos on kaup, mis on nimetatud 6. Direktiivi lisa I lõikes a, kusjuures maksukohustuslane võib originaalkunsteosena mitte käsitada 6. direktiivi lisa I lõike a kolmes viimasel punktis nimetatud kaupu.

Kollektsiooniese on filateeliakaup, mille KN kood on 9704 00 00, ja zooloogiline, botaaniline, mineraloogiline, anatoomiline, ajalooline, arheoloogiline, paleontoloogiline, etnograafiline või numismaatiline kollektsioon või selle osa, mille KN kood on 9705 00 00.

Antiikese on üle 100 aasta vanune ese, mille KN kood on 9706 00 00.

Maksukohustuslane, kes soetab kasutatud kauba, originaalkunsteose või kollektsiooni- ja antiikeseme edasi müügi tarbeks ning ei kasuta nimetatud kaupa omaks ettevõtluseks, võib edasimüügil järgida LVM arvestamisel marginaalmaksu põhimõtet, kui ta on soetanud selle kauba:

- Eesti või teise liikmesriigi isikult, kes ei ole maksukohustuslane;
- Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes ei lisanud kauba võõrandamisel kauba hinnale LVM ning kes ei arva selle kauba soetamise tasutud sisendkäibemaksu maha;
- Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes järgib kasutatud kauba, originaal-kunsteost ning kollektsiooni- ja antiikeset edasi müües LVM marginaalmaksu arvestpõhimõttel.

Kui maksukohustuslane on maksuhaldurit teavitanud marginaalmaksu põhimõtte kasutuselevõttust ja kohustunud seda järgima vähemalt 2 aastat, võib rakendada marginaalmaksu põhimõtet ka järgmiste kaupade edasimüügil:

- tema enda imporditud originaalkunsteos, kollektsiooni- või antiikese;
- originaalkunsteos, mille on maksukohustuslasele müünud autor või autoriõiguse valdaja.

Maksukohustuslase imporditud originaalkunsteose, kollektsiooni- või antiikeseme käibe puhul käsitatakse ostuhinnana kauba tolliväärtust koos kõigi tasumisele kuuluvate maksudega, s.h ka kauba maksustatavalt väärtuselt arvatud LVM. Maksukohustuslane, kes järgib marginaalmaksu põhimõtet, ei märgi väljastatavale arvele või muule müügidokumentidele kauba soetamisel tasutud ega marginaalmaksu põhimõttel arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvatud LVM summat.

Marginaalmaksu põhimõtet järgival maksukohustuslasel ei ole õigust arvata tema poolt arvestatud LVM-st maha ostudel tasutud LVM, mille ta on tasunud koos kauba hinnaga teistele marginaalmaksu põhimõtet rakendavatelt maksukohustuslasele kauba soetamisel, s.h ka

- originaalkunsteose, kollektsiooni- või antiikeseme importimisel;
- originaalkunsteose soetamisel autorilt või autoriõiguste valdajalt ning

maksukohustuslane on kohustatud pidama marginaalmaksu põhimõtet järgides eraldi arvestust võõrandatud kaupade soetamise ja võõrandamise kohta. Maksukohustuslasel peavad olema dokumendid, mis tõendavad kauba soetamist marginaalmaksu põhimõtet rakendavatelt isikult ning kauba vastavust kasutatud kauba, kollektsioonese või antiikkauba tingimustele.

7.7.3 Kauba müük oksjonil.

Vaata: KMS § 42.

Marginaalmaksu põhimõtet kasutades võivad oma majandustegevust korraldada ka LVM kohustuslikud ettevõtjad, kes tegelevad kaupade müügi korraldamisega oksjoni ehk avaliku enampakkumise vormis. KMS sätestab võimaluse, et kui kasutatud kaup, originaalkunsteos, kollektsiooni- või antiikese müüakse avalikul enampakkumisel, on enampakkumise korraldaja käibe maksustatav väärtus kauba müügihinna ja komitendile makstava hinna vahe, mida on vähendatud selles sisalduva LVM võrra (s.t inklusiiivse maksumääraga).

Kauba müügihind on summa, mille ostja on tasunud enampakkumise korraldajale tema väljastatud arve või muu müügidokumendi alusel. Kauba müügihind sisaldab kauba enampakkumise hinna ja muid summasid, mille kauba ostja on enampakkumise korraldajale kohustatud seoses kauba soetamisega tasuma. Komitendile makstav hind on kauba enampakkumise hinna ja enampakkumise korraldaja poolt komitendilt lepingu alusel saadud või saadava komisjonitasu vahe.

Enampakkumise korraldaja ei märgi ostjale esitatavale arvele või muule müügidokumentidele marginaalmaksu põhimõttel arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvatud LVM summat.

Marginaalmaksu arvestamise korda kohaldatakse juhul, kui enampakkumise korraldaja tegutseb marginaalmaksu põhimõtet järgides ning kauba müüjaga sõlmitud komisjonilepingus on fikseeritud, et kauba avalikul enampakkumisel makstakse müügit komisjonitasu. Kauba müüja peab seejuures olema füüsiline isik või marginaalmaksu põhimõtet järgiv isik. Enampakkumise korraldajana tegutsev maksukohustuslane, kes tegutseb marginaalmaksu põhimõttel, peab esitama komitendile aruande, milles on märgitud kauba enampakkumise hind ja tulemus, mis saadakse komitendi makstava komisjonitasu mahaarvamisel enampakkumise hinnast. Aruannet käsitatakse ühtlasi komitendi arvena enampakkumise korraldajale.

7.7.4 Reisikorraldaja maksustamine

Vaata: KMS § 40.

Marginaalmaksu põhimõtet peavad rakendama ka sellised reisiteenuste osutajad, kes osutavad oma nimel reisijale, sealhulgas ka juriidilisele isikule või asutusele reisiga otseselt seotud teenust (edaspidi *reisiteenus*), ning kasutab

reisisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust. Erikorda ei pea kohaldama juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisisiteenust teisele Eesti või välisriigi maksukohustuslasele edasimüügiks. Seega peavad marginaalmaksu põhimõtet rakendama vaid sellised reisisiteenuse vahendajad, kes vahendavad teiste maksukohustuslaste reisisiteenuseid või panevad erinevate maksukohustuslaste reisisiteenustest kokku ühe reisisiteenuse paketi ning võõrandavad seda. Seejuures ei ole oluline, kas reisisiteenuse osutaja on Eesti või välisriigi maksukohustuslane.

Marginaalmaksu põhimõttel maksustatava reisisiteenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Reisisiteenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti juhul, kui reisisiteenuse osutamisel kasutatud teiselt maksukohustuslaselt või ettevõtlusega tegelevalt isikult saadud teenust osutab see teine isik ühendusevälises riigis. Kui osa reisisiteenusest osutatakse ühendusevälises riigis, ei loeta Eestit käibe tekkimise kohaks üksnes ühendusevälises riigis osutatud teenusega seotud reisisiteenuse osas.

Marginaalmaksu põhimõttel maksustatava reisisiteenuse maksustatav väärtus on reisisiteenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma ja maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt või ettevõtlusega tegelevatelt isikutelt vahetult teenuse saaja teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste LVM-ga kogumaksumuse vahe, mida vähendatakse selles sisalduva LVM võrra (s.t arvestatakse inklusiivse maksumäärga).

Maksukohustuslase põhjendatud kirjaliku taotluse alusel võib maksuhaldur anda maksukohustuslasele loa kasutada reisisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmist marginaali. Marginaal on maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt reisisiteenuse saaja teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste LVM-ga kogumaksumuse ja teenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma suhe. Maksukohustuslane, kes kasutab reisisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel maksuhalduri loal eelmise kalendriaasta keskmist marginaali, on kohustatud seda marginaali kasutama kuni kalendriaasta lõpuni ning korrigeerima reisisiteenuse maksustatavat väärtust kalendriaasta lõpul kogu kalendriaasta ulatuses, lähtudes selle kalendriaasta arvutatud reisisiteenuse maksustatavast väärtusest.

Erikorda rakendaval maksukohustuslasel ei ole õigust arvestatud LVM-st maha arvata sisendkäibemaksu, mille ta on vahetult reisisiteenuse saaja teenindamiseks kauba soetamisel või teenuse saamisel maksnud teisele maksukohustuslasele. Maksukohustuslane käsitab reisisiteenuse saajale erikorra alusel osutatavaid teenuseid ja võõrandatavaid kaupu ühtse reisisiteenusena. Eelöeldu ei välista LVM mahaarvestamise õigust muudelt, reisisiteenuse osutaja poolt oma ettevõtluseks kasutatud muudelt kaupadelt ja teenustelt, mida ta sellisena edasi ei müü.

Marginaalmaksu põhimõtet rakendav maksukohustuslane ei märgi marginaalmaksu korras maksustatava reisisiteenuse eest väljastatavale arvele selle teenuse osutamiseks soetatud kaupade või saadud teenuste eest tasutud ega enda poolt osutatud reisisiteenuse maksustatavalt väärtuselt arvutatud LVM summat.

Maksukohustuslane, kes osutab erikorra alusel maksustatavaid reisisiteenuseid ning teenuseid, millele erikorda ei kohaldata, on kohustatud pidama eraldi arvestust erikorra alusel osutatavate reisisiteenuste ja nende teenuste tarbeks soetatud kaupade või saadud teenuste ning muude teenuste ja nende teenuste tarbeks soetatud kaupade või saadud teenuste kohta.

7.8 ELEKTRONILISELT OSUTATAVA TEENUSE MAKSUSTAMINE

Vaata: KMS § 43.

Elektroniliselt osutatava teenuse puhul on võimalik rakendada LVM rakendamise erikorda (edaspidi *erikord*) tingimusel, et teenust osutab ühendusevälise riigi maksukohustuslane, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslane (edaspidi *ühenduseväline* maksukohustuslane), liikmesriigi isikule, kes ei ole registreeritud maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane – seega lõpptarbijale, kelleks üldjuhul on füüsiline isik.

Ühenduseväline maksukohustuslane, kes on valinud erikorra rakendamise, on kohustatud erikorda kohaldama kõigile teenustele, mida ta elektroniliselt osutab lõpptarbijatele. Kui ühenduseväline maksukohustuslane on otsustanud end erikorra alusel Eestis registreerida, on ta kohustatud maksuhaldurile elektroniliselt teatama, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, lõpeb või muutub selliselt, et ta enam erikorda kasutada ei saa.

Ühenduseväline maksukohustuslane on kohustatud pidama arvestust erikorra raames tehtud tehingute kohta piisava põhjalikkusega, et võimaldada teenuse saaja asukohaliikmesriigi maksuhalduril kindlaks teha käibedeklaratsiooni kantud andmete õigsust. Maksuhalduri või teenuse saaja asukohaliikmesriigi maksuhalduri nõudmisel tuleb andmed teha elektroniliselt kättesaadavaks. Andmeid tuleb säilitada 10 aastat, arvates aasta lõpust, millal tehing toimus. Ühenduseväline maksukohustuslane, kes on valinud erikorra kasutamise, ei saa endale määrata maksuesindajat.

Registreerimiseks esitab ühenduseväline maksukohustuslane maksuhaldurile enda kohta elektroniliselt järgmised kohustuslikud andmed:

- nimi ja aadress;
- elektronilise posti aadress või aadressid;
- veebilehekülgede aadressid;
- oma asukohariigis maksukohustuslasena registreerimise number selle olemasolu korral;
- kinnitus, et ta ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud.

Maksuhaldur annab ühendusevälisele maksukohustuslasele registreerimisnumbri ning teavitab teda sellest elektrooniliselt.

Maksuhaldur kustutab ühendusevälise maksukohustuslase registrist, kui:

- ühenduseväline maksukohustuslane on teatanud, et ta enam ei osuta elektroonilist teenust või
- on ilmnenu, et ühendusevälise maksu-kohustuslase maksustatav tegevus on lõppenud või ta ei vasta enam erikorra kasutamise tingimustele, või
- ühenduseväline maksukohustuslane on korduvalt jätnud erikorra kasutamiseks kehtestatud nõuded täitmata.

Ühenduseväline maksukohustuslane ei või ühenduses kauba soetamisel või teenuse saamisel tasunud LVM oma tasumisele kuuluvast LVM-st sisendkäibemaksuna maha arvata, kuid tal on õigus see vastavalt liikmesriigilt tagasi küsida.

7.9 FIE MAKSUSTAMISE ERIKORD

Vaata: KMS § 44.

Füüsilisest isikust ettevõtja võib käsitada oma käibe tekkimise ajana listaks tavapärasele kauba või teenuse võõrandamise ajale päeva, mil

- kauba või teenuse eest laekus makse või
- omatarbe korral võimaldati töövõtjale või FIE-le endale kauba või teenuse kasutamist.

Kui valikut rakendav FIE võõrandab kauba tasuta, on käibe tekkimise ajaks päev, mil kaup ostjale lähetatakse või kättesaadavaks tehakse.

Oma valikust peab FIE kirjalikult teavitama maksuhaldurit enda registreerimisel maksukohustuslasena või valiku rakendamisele eelneval maksustamisperioodil või varem ja märkima kirjalikus teatises maksustamisperioodi, millest alates ta hakkab valikut rakendama. FIE-l on õigus valikust loobuda, teavitades sellest kirjalikult maksuhaldurit eelneval maksustamisperioodil või varem.

Valikut rakendaval FIE-l tekib õigus soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks pärast kauba või teenuse eest osalist või täielikku tasumist maha arvata kauba või teenuse eest tasutud osas.

Kui FIE-st sõltumatul põhjusel ei ole võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele või teenuse osutamisele järgnenud 2 maksustamisperioodi jooksul tasutud, on käibe tekkimise ajaks kolmanda maksustamisperioodi esimene päev.

7.10 MAKSULADUSTAMINE

Vaata: KMS § 44¹

Maksuladustamine on 6. direktiivi lisas J nimetatud ühenduse kauba paigutamine Maksu- ja Tolliameti heakskiidetud kohta LVM soodustuse rakendamiseks. Maksuladu on koht, kus toimub maksuladustamine.

Maksulao pidamiseks peab olema Maksu- ja Tolliameti luba. Maksuladu pidada sooviv isik esitab kirjaliku taotluse, mis peab sisaldama maksulao pidamise loa väljastamiseks vajalikku informatsiooni. Maksulaopidajal peab olema tagatis maksuladustatud kaubalt tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks. Tagatis esitatakse ja vabastatakse, tagatist kasutatakse ja selle suurus arvutatakse tollieeskirjades sätestatud korras.

Maksu- ja Tolliamet väljastab maksulao pidamise loa, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:

- taotleja raamatupidamine võimaldab maksuhalduril taotleja tegevust kontrollida;
- taotlejal on täpne arvepidamine kauba liikumise kohta;
- taotlejal ei ole maksuvõlga;
- taotleja poolt maksuhaldurile esitatud andmed on tõesed;
- taotlus on majanduslikult põhjendatud.

Maksu- ja Tolliamet võib keelduda maksulao pidamise loa väljastamisest, kui taotlejat on taotluse esitamise päevale eelneva 6. kuu jooksul karistatud maksude väärarvutuse, maksuhalduri tegevuse takistamise või aktsiisilaopidamise kohustuse täitmata jätmise eest (väärteod) või ta on toime pannud analoogse kuriteo, mille karistusandmed ei ole karistusregistrist kustutatud.

Maksulaopidaja peab kõigi maksuladustatud kaupade kohta pidama maksuhalduri poolt heakskiidetud vormis laoarvestust. Kaup kantakse laoarvestusse niipea kui asjaomane isik on selle maksulattu toonud. Laoarvestus peab võimaldama maksuhalduril kaupa identifitseerida ja kajastama kaubaga tehtud tehinguid ning kauba liikumist.

Kaup loetakse maksuladustatuks alates selle kandmisest laoarvestusse. Maksuladustamine lõpeb, kui kaup kantakse laoarvestusest välja. Kui töötlemise tulemusena kaup ei kuulu enam 6. direktiivi lisas J sätestatud kaupade loetellu, tuleb selle kauba maksuladustamine viivitamata lõpetada.

Maksuladustatud kaupa saab ühest maksulaost teise toimetada maksuladustamist katkestamata, kusjuures lähtemaksulao pidaja vastutab maksukohustuse täitmise eest seni, kuni kaup võetakse teises maksulaos arvele. Kui kaup

toimetatakse ebaseaduslikult maksuladustamiseks ette nähtud kohast välja, siis vastutab maksukohustuse täitmise eest laopidaja solidaarselt isikuga, kes kauba välja toimetab.

Maksulaost kadunud kaup loetakse maksuladustamiseks ettenähtud kohast ebaseaduslikult väljaviiduks. Pakendamata vedeliku ja puistematerjali mõõtetulemuse võrdlemisel kauba kohta käivate andmetega võib Maksu- ja Tolliamet võtta arvesse mõõteprotsessi mõõtemääramatust. Mõõtemääramatust ületavate kauba puudujääkide puhul peab laopidaja maksuhaldurile tõendama, et puudujääk tekkis ettenägematu olukorra, loomuliku loodusliku protsessi või kauba iseärasuste tõttu.

Maksu- ja Tolliamet võib peatada maksulao pidamise loa kehtivuse kuni 2. kalendrikuuks ja määrata peatamise aluseks olnud asjaolude kõrvaldamiseks, maksuhalduri nõudmiste täitmiseks või kauba maksulaost väljatoimetamiseks tähtaja, kui:

- laopidajal on loa kehtivuse peatamise päevale eelnenud 6. kuu jooksul karistatud MKS-s sätestatud väärteto eest või analoogse kuriteo eest;
- laopidajal on maksuvõlg;
- loa taotlemisel esitatud andmed ei ole tõesed;
- maksulao tegevus ei vasta maksulao pidamise nõuetele;
- maksulao tagatise nõuded ei ole täidetud.

Maksulao pidamise luba tunnistatakse kehtetuks laopidaja kirjaliku taotluse alusel või maksuhalduri algatusel eelnevalt loetletud põhjusel.

7.11 MAKSUKOHUSTUSLASE ARVEPIDAMINE

Vaata: KMS § 36.

Maksukohustuslane ja piiratud maksukohustuslane on kohustatud:

- säilitama kronoloogilises järjestuses tema poolt või tema eest (§ 37 lg 1) väljastatud arvete koopiad ning soetatud kaupade ja saadud teenuste arved 7 aasta jooksul nende väljastamise või saamise päevast arvates. Arvel olev informatsioon tuleb säilitada algsel kujul. Kauba importimist tõendavad tollideklaratsioonid tuleb säilitada 7 aasta jooksul, arvates tolliformaalsustele järgneva kalendriaasta algusest;
- pidama maksustatava ja maksuvaba käibe, arvestatud LVM ning teiselt registreeritud maksukohustuslaselt saadud maksustatava käibe või ettevõtluses kasutatava kauba või teenuse eest tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu ning ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult saadud teenuste, Eestis paigaldatava või kokkupanatud kauba, kolmnurktehingus soetatud kauba maksustatavalt väärtuselt arvestatud sisendkäibemaksu ja imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu igapäevast arvestust rahandusministri määrusega kehtestatud korras;
- pidama arvestust teise liikmesriiki tema poolt või tema eest toimetatud kaupade kohta, mida ei käsitata kauba ühendusesisese käibena;
- pidama arvestust teisest liikmesriigist Eestisse temale tööettevõtuks vallasasjade kohta nende identifitseerimist võimaldava täpsusega;
- pidama korduskasutuspakendiga seotud tehingute arvestust ning säilitama korduskasutuspakendit puudutavat dokumentatsiooni vähemalt 7 aastat (see kohustus ei puuduta piiratud maksukohustuslast).

Maksukohustuslasena registreeritud investeringukulla müüja on kohustatud pidama arvestust kõigi investeringukullaga seotud tehingute ja investeringukulla ostjate kohta ning säilitama iga tehingut käsitleva dokumentatsiooni 5 aasta jooksul, alates tehingu toimumise päevast.

Maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane võib valida arvete säilitamise koha tingimusel, et ta teeb arved või arvetel säilitatava informatsiooni maksuhaldurile viimase soovil viivitamatult kättesaadavaks. Kui arvete säilitamise koht on väljaspool Eestit, on maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurit arvete säilitamise kohast teavitama.

8 DEKLAREERIMINE

8.1 MAKSUSTAMISPERIOOD

Vaata: KMS § 27

LVM maksustamisperiood on kalendrikuu.

Käibedeklaratsioon esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase esimeseks maksustamisperioodiks on ajavahemik maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast kuni sama kuu lõpuni. Kui esimese maksustamisperioodi kalendripäevade arv on väiksem kui 15, võib maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane esimese perioodi käibe deklaratsiooniga koos järgmise maksustamisperioodi käibega, esitades 2 maksustamisperioodi kohta ühe deklaratsiooni. Käibedeklaratsiooni vorm kehtestatakse rahandusministri määrusega.

Maksuhalduri juht võib 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. Ka sellisel juhul esitatakse maksuhaldurile käibedeklaratsioon maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks.

8.2 DEKLARATSIOONI ESITAMINE

8.2.1 Käibedeklaratsioon

Vaata: KMS § 27, KoMaS § 8.

LVM käibedeklaratsiooni on kohustatud esitama:

- maksukohustuslane;
- piiratud maksukohustuslane, kes on maksustamisperioodil soetanud kaupu liikmesriigist või teenuseid välisriigist;
- isik, kes ei ole registreeritud LVM kohustuslasena, kuid kes on teenuse osutamisel esitanud arve või muu müügidokumendi, millele ta on märkinud LVM summa.

Kui maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane muudab eelmise maksustamisperioodi kohta esitatud käibedeklaratsiooni andmeid, on ta kohustatud selle maksustamisperioodi kohta esitama maksuhaldurile uue, muudetud andmetega käibedeklaratsiooni.

Deklaratsioon KMD LVM deklaratsioonile märgitakse maksukohustuslase/piiratud maksukohustuslase, sh FIE registrikood ning käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

Lahtris 1 ja 2 deklareerib vastava maksumääraga (18% ja 5%) võõrandatud kaupade ja teenuste ning toimunud tehingute ja toimingute maksustatav väärtus (ilma LVM väärtuseta) kokku järgmistes osades:

- võõrandatud kaubad ja teenused (KMS § 15, lg 1 ja 2)
- kauba ühendusesisene soetamine (KMS § 8 lg 1, 2, 4 ja 5);
- kauba või teenuse omatarve (KMS § 4 lg 1 p 2), sh kauba omatarbena maksustatav tööandja sõiduauto tasuta või soodushinnaga kasutada andmise käibe maksustatav väärtus (KMS § 12 lg 7 v.a KMS § 46, lg 8);
- maksuvabade kaupade (kinnisvara) ja teenuste (kinnisvara- ja finantsteenused) käibe maksustatav väärtus juhul, kui nendele on maksuhaldurit teavitades lisatud LVM (KMS § 16 lg 3);
- välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuste maksustatav väärtus (KMS § 10 lg 2);
- välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, soetatud kauba või saadud teenuste maksustatav väärtus (KMS § 3 lg 4 p 5);
- Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt;
- kauba soetamine soetajana kolmnurktehingus;
- piiratud maksukohustuslase poolt tehtavate tehingute maksustatav väärtus (KMS § 1 lg 1 p 5 ning § 3 lg 4 p 2-5);
- maksukohustuslase tegevuse lõpetamisel likvideerimisjaotisena jagatava vara maksustatav väärtus (KMS § 29 lg 11);
- maksukohustuslase registrist kustutamise momendiks võõrandamata kaupade maksustatav väärtus, millelt tuleb käibemaksu tasuda (KMS § 29 lg 10).
- müügiobjektide maksustatav väärtus juhul, kui väljastatud arvel või muul müügidokumendil on märgitud LVM summa isiku poolt, kes ei ole registreeritud LVM kohustuslasena (KMS § 3 lg 6 p 2 ja § 38 lg 1).

Tabel 13. LVM deklaratsioon KMD.

Vorm KMD

Maksu- ja Tolliamet	
Maksu- ja Tolliameti piirkondlik maksukeskus	
MAKSUKOHUSTUSLASE	
Nimi	Registri- või isikukood
Aadress ja telefon (võimalusel ka e-posti aadress)	Käibemaksukohustuslasena registreerimise number
	E E

KÄIBEDEKLARATSIOON

Käibedeklaratsioon esitatakse ja käibemaks tasutakse maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks

Aasta	Kuu või muu maksustamisperiood
-------	--------------------------------

Täiskroonides

18% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud		1	
5% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud		2	
0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud sh		3	
1) kauba ühendusesisene käive		3.1	
2) kauba eksport sh		3.2	
käibemaksutagastusega müük reisijale		3.2.1	
Käibemaks kokku (18% lahtrist 1 + 5% lahtrist 2)	+	4	
Kokku sisendkäibemaksusumma, mis on seadusega lubatud maha arvata sh	-	5	
1) tollis impordilt tasutud käibemaks		5.1	
2) põhivara soetamiselt tasutud käibemaks		5.2	
Kauba ühendusesisene soetamine		6	
Muu kauba soetamine ja teenuse saamine, mida maksustatakse käibemaksuga		7	
Maksuvaba käive		8	
Teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba maksustatav väärtus		9	
Täpsustused	+	10	
Täpsustused	-	11	
Tasumisele kuuluv käibemaks (lahter 4 - lahter 5 + lahter 10 - lahter 11)	+	12	
Enammakstud käibemaks (lahter 4 - lahter 5 + lahter 10 - lahter 11)	-	13	

Kinnitan deklareeritud andmete õigsust.

Maksukohustuslase allkirjaõigusliku esindaja ees- ja perekonnanimi, ametinimetus, allkiri, kuupäev:

Lahtris 3 deklareerib nimetatud 0% määraga maksustatava kaupade ja teenuste käibe maksustatav väärtus kokku (KMS § 15 lg 3 ja 4). Kui lahtri summa sisaldab uue transpordivahendi võõrandamist teise liikmesriigi isikule, keda ei ole registreeritud maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena, tuleb lisada deklaratsioonile selle transpordivahendi müümisel väljastatud arve koopia.

Lahter 3.1 deklareerib lahtris 3 näidatud summas sisalduv ühendusesisese kauba käibe maksustatav väärtus, v.a. juhul kui selle kauba käive maksuvaba (KMS § 7 lg 1).

Lahter 3.2 deklareerib lahtris 3 näidatud summas sisalduv kaupade eksport, v.a. juhul kui selle käive maksuvaba. Lahtri summa hulgas kajastatakse ka kauba eksport, mis on toimunud tax-free vormis.

Lahter 3.2.1 deklareerib lahtris 3.2 näidatud summas sisalduva kauba eksporti, mis on toimunud vaid tax-free vormis reisijatele.

Lahter 4 võtab kokku võõrandamisest tekkinud maksukohustus, milleks liidetakse 18% maksustatud käibest tekkinud kohustus (lahtris 1 esitatud summa korda 18%) ja 5% maksustatud käibest tekkinud kohustus (lahtris 2 esitatud summa korda 5%).

Lahter 5 võtab kokku sisendkäibemaksu, mis on lubatud maksustatavalt käibelt arvestatud LVM kohustusest maha arvata. Kui oma ettevõtluse tarbeks soetatud kaupu ja teenuseid kasutatakse nii ettevõtluse kui ka mitte-ettevõtluse või nii maksustamisele kuuluva kui ka maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud LVM-st maha osaliselt. Sel juhul kirjutatakse lahtrisse 5 sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise tulemusel saadud LVM summa.

Lahter 5.1 deklareerib lahtri 5 summas sisalduv ettevõtluse tarbeks soetatud kauba impordi LVM-u.

Lahter 5.2 deklareerib lahtri 5 summas sisalduv ettevõtluse tarbeks soetatud põhivara sisendkäibemaksus.

Lahter 6 on informatiivne lahter, mille summas sisaldub kauba ühendusesisene soetamine (KMS § 8 ja 18).

Lahter 7 on informatiivne lahter, mis sisaldab lahtris 1 ja lahtris 2 näidatud:

- soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktehingu tingimustel soetatud kauba, millelt maksukohustuslane peab käibemaksu arvestama, maksustatavat väärtus;
- välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuste maksustatavat väärtus (KMS § 10 lg 2);
- välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena, soetatud kauba või saadud teenuste maksustatavat väärtus (KMS § 3 lg 4 p 5).

Lahter 8 deklareerib maksuvaba käive (KMS § 16 lg 1, 2 ja 5).

Lahter 9 on informatiivne lahter, milles näidatakse teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba maksustatavat väärtust.

Lahter 10 ja 11 Nendes lahtritesse kirjutatakse:

- kalendriaasta viimasel maksustamisperioodil tehtav osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus (KMS § 32);
- põhivara, sh kinnisasja, ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimisest tulenev käibemaksusumma muudatus (KMS § 32 lg 5);
- nii ettevõtluses kui ka muudel juhtudel kasutatavate kaupade ja teenuste ostmisel tasutud ja mahaarvatud sisendkäibemaksu alusel tehtav ümberarvestus (KMS § 29 lg 4).

Lahtreid 10 ja 11 ei täideta üheaegselt, täitmisele kuulub kas lahter 10 või 11.

Lahtrid 12 ja 13 Tasumisele kuuluv või enamakstud käibemaks, mis kuulub tagasimaksmisele või jäetakse ettemaksuks. Kui maksukohustuslane taotleb enamakstud käibemaksu (sh ka eelnevate perioodide enamakstud käibemaksu) tagastamist ja/või selle kandmist teiste riiklike maksude katteks, tuleb täita ja esitada enamakstud LVM tagastamise taotlus eraldi vormil (vorm KMTA).

8.2.2 Müügitmaks

Müügitmaksuga maksustamise periood on kvartal. Maksumaksja on kohustatud:

- arvestama valla või linna territooriumil tema poolt müüdü kaupade ja osutatud teenuste maksumuselt müügitmaksu volikogu maksumääruses sätestatud määra järgi;
- esitama volikogu määruses sätestatud maksuhaldurile kvartalile järgneva kuu 20. kuupäevaks müügitmaksu kohta käibedeklaratsiooni;

8.2.3 Ühendusesisese käibe deklaratsioon

Vaata: KMS § 28.

Maksukohustuslane, kellel on maksustamisperioodi jooksul tekkinud kauba ühendusesisene käive või kes on maksustamisperioodi jooksul võõrandanud kaupa edasimüüjana kolmnurktehingus, on kohustatud esitama kauba ühendusesisese käibe aruande.

Kauba ühendusesisese käibe aruandes deklareeritakse üksnes kauba müük ostjate lõikes. Iga ostja lõikes käibed summeeritakse ja kajastatakse ühel real. Aruandes märgitakse:

- ostja maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number koos liikmesriigi koodiga (enda püsivale tegevuskohale kauba lähetamisel püsiva tegevuskoha liikmesriigi maksukohustuslasena registreerimise number);
- teise liikmesriigi maksukohustuslasele kvartali jooksul võõrandatud kauba koguväärtus;
- kolmnurktehingu puhul vahepealse müüjana eraldi veerus kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasele edasimüüdud kauba väärtus.

Teenuste käivet ja kauba soetamist kvartaliaruandes ei deklareerita.

Kauba ühendusesisese käibe aruannet on võimalik Maksu- ja Tolliametile esitada:

- elektrooniliselt e-maksuameti kaudu;
- paberdeklaratsioonil piirkondlike maksukeskuste teenindusbüroodes.

Kauba ühendusesisese käibe aruanne esitatakse vormil VD. Kui soovitakse muuta või parandada vormil VD deklareeritud andmeid, tuleb esitada kauba ühendusesisese käibe muutmise aruanne vormil VDP. Paberdeklaratsioonide vormid koos nende täitmise juhendiga on internetis saadaval Maksu- ja Tolliameti kodulehel rubriigist Deklaratsioonid, vormid:

- Vorm VD on kauba ühendusesisese käibe aruanne
- Vorm VDP on- kauba ühendusesisese käibe muutmise aruanne

Kauba ühendusesisese käibe aruanne esitatakse maksuhaldurile kvartalile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Kui maksukohustuslane muudab eelmise kvartali kohta esitatud kauba ühendusesisese käibe aruande andmeid, on ta kohustatud vastava kvartali kohta esitama maksuhaldurile kauba ühendusesisese käibe muutmise aruande.

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

8.2.4 Elektrooniliste teenuste käibedeklaratsioon

Vaata: KMS § 43.

Ühenduseväline maksukohustuslane on kohustatud elektrooniliselt esitama maksuhaldurile iga kvartali kohta elektrooniliselt osutatavate teenuste käibedeklaratsiooni.

Elektrooniliselt osutatavate teenuste käibedeklaratsioon esitatakse kvartalile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Ühenduseväline maksukohustuslane on kohustatud tasumisele kuuluva LVMusumma tasuma käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks.

9 LVM ÜLEKANDED

9.1 LVM TASUMINE JA LAEKUMINE

Vaata: KMS § 38, KoMaS § 8.

LVM kohustuslane või piiratud maksukohustuslane tasub tasumisele kuuluva LVM summa käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks. Samas korras peab ta tasuma LVM summa, mille ta on väljastatud arvele või muule müügidokumendile märkinud seaduses sätestatud eirates.

Kauba importimisel makstakse LVM tollieeskirjades sätestatud korras. Kauba importimisel ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritoriumi osa, esitab isik andmed kauba importimise kohta tollideklaratsiooni vormil ja maksab LVM tollieeskirjades sätestatud korras.

Välisriigi isikult teenuseid saanud isikul tuleb tasuda LVM arve või muu müügidokumendi väljastamise kuule järgneva kuu 20. kuupäevaks.

Uue transpordivahendi teisest liikmesriigist uue transpordivahendi soetanud isik tasub rahandusministri kehtestatud korra kohaselt LVM tollile selle Eestis registreerimise päevaks või mitteregistreeritava uue transpordivahendi puhul 10 kalendripäeva jooksul, arvates transpordivahendi Eestisse toimetamise päevast.

Alkoholi-, tubaka- või kütuse teisest liikmesriigist Eestisse toimetanud isik, v.a isiklikuks tarbimiseks mõeldud, peab tasuma LVM aktsiisiseaduses sätestatud korras.

Maksulaeost kauba välja toimetanud isik esitab andmed kauba kohta tollideklaratsiooni vormil ja maksab LVM tollieeskirjades sätestatud korra kohaselt, arvestades vajalike erisustega.

LVM laekub riigieelarvesse.

Müüгимaks. Müüгимaksuga maksustamise periood on kvartal. Maksumaksja on kohustatud tasuma müüгимaksu kohaliku omavalitsusüksuse eelarvesse deklaratsiooni esitamise tähtpäevaks – s.t kvartalile järgneva kuu 20. kuupäevaks.

Valla- ja linnavalitsusel on õigus anda müüгимaksu soodustusi ja vabastusi volikogu poolt kehtestatud tingimustel ja korras.

9.2 LVM TAGASTAMINE

9.2.1 LVM tagastamine Eestis

Vaata: KMS § 34, § 35

Kui maksustamisperioodil arvestatud LVM on väiksem maksukohustuslase samal maksustamisperioodil mahaarvatavast sisendkäibemaksust, tagastatakse enamikstud LVM maksukohustuslasele MKS-s sätestatud korras – s.t 30 päeva jooksul taotluse esitamisest.

Maksuhalduri juhi otsuse alusel on maksuhalduril õigus seoses maksukohustuslase kontrollimisega pikendada LVM tagastamise tähtaega kuni 30 kalendripäeva võrra. Sellekohase otsuse peab maksuhaldur maksukohustuslasele teatavaks tegema LVM tagastamise taotluse saamise päevast alates 20 kalendripäeva jooksul. Otsuses tuleb tähtaja pikendamist põhjendada.

Välisriigi maksukohustuslase kirjaliku taotluse alusel ning rahandusministri määrusega kehtestatud korras tagastatakse välisriigi maksukohustuslasele tema ettevõtluses kasutatava kauba, v.a kinnisasi, importimisel või soetamisel või teenuse saamisel Eestis tasutud LVM, kui:

- ta on kohustatud oma asukohariigis maksma LVMu ettevõtjana;
- tal puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis;
- tagastatava LVMu summa kalendriaastas on vähemalt 400 kr või 3000 kr juhul, kui taotlus esitatakse perioodi kohta, mis on pikem kui 3 kuud, kuid lühem kui kalendriaasta;
- Eesti maksukohustuslasel on õigus samadel tingimustel kauba importimisel, soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendLVM käesoleva seaduse kohaselt oma arvestatud LVMust maha arvata.

Juhul kui isik on ühendusevälise riigi maksukohustuslane, tagastatakse Eestis isikule tema ettevõtluses kasutatava kauba, v.a kinnisasi, importimisel või soetamisel või teenuse saamisel tasutud LVM, kui lisaks eelnimetatud tingimustele on täidetud järgmised tingimused:

- välisriigi maksukohustuslase asukohariigis on Eesti residentidel LVM tagasisaamise õigus;
- tagastatava LVM summa kalendriaastas on vähemalt 5000 krooni.

Elektrooniliselt osutatava teenuse LVM-ga maksustamise erikorda rakendava ühendusevälise riigi maksukohustuslase, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena, kirjaliku taotluse alusel tagastatakse rahan-

dusministri määrusega kehtestatud korras ühendusevälise riigi maksukohustuslasele tema ettevõtluses kasutatava kauba, v.a kinnisasi, importimisel või soetamisel või teenuse saamisel Eestis tasutud LVM.

Tagastatav LVM kantakse esitatud taotluses nimetatud pangakontole.

Vabariigi Valitsusel on õigus määrusega kehtestada nende vallasasjade ja teenuste nimekiri, mille soetamisel või saamisel tasutud LVM ei tagastata ühendusevälise riigi maksukohustuslasele ka siis, kui eelnimetatud nõuded on täidetud.

Eestis kauba soetamisel või importimisel tasutud sisendkäibemaks tagastatakse isikule, kes ekspordib selle kauba humanitaarabi korras, kui selle kauba eksport on tõendatud dokumentidega. Humanitaarabi on rahvusvahelisele organisatsioonile, välisriigi valitsusele, välisriigi kohalikule omavalitsusele või välisriigi valitsusvälisele organisatsioonile antav tagastamatu abi puuduse leevendamiseks

Isikule, kes võõrandab uue transpordivahendi, mis toimetatakse teise liikmesriiki, ning kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, tagastatakse uue transpordivahendi soetamisel tasutud LVM pärast uue transpordivahendi toimetamist teise liikmesriiki, kui ta tõendab, et teises liikmesriigis on selle kauba ühendusesiseselt soetamiselt LVM makstud. LVM ei tagastata rohkem, kui uue transpordivahendi müügihinnalt arvatud LVMu ulatuses.

Isikule, kellel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ning kes ei saa taotleda LVM tagastamist tavapärasel korral, tagastatakse kauba importimisel tasutud LVM, kui ta tõendab, et teises liikmesriigis on selle kauba ühendusesiseselt soetamiselt LVM makstud. Maksukohustuslasele, kes annab transpordivahendi, v.a sõiduauto üürile, rendile või kasutusvaldusse ühendusevälise riigi isikule, tagastatakse tema taotluse alusel sellelt teenuselt tasutud LVM, kui ta tõendab, et transpordivahendit kasutati ühendusevälises riigis ning sellelt teenuselt makstakse LVM ka ühendusevälises riigis.

9.2.2 LVM riikidevaheline tagastamine

EÜ direktiivide kohaselt laieneb LVM tagastusõigus kõigile maksukohustuslastele, s.h ka maksukohustuslastele, mis pole maksukohustuslased selles riigis. Enamasti on tagastused seotud vastavast riigist soetatud teenustega ja rahvusvahelistel vedudel osalevate sõidukite kütusega. Liikmesriikide vahelisi tarneid reeglina lisandväärtusmaksuga ei maksustata.

LVM tagastatakse kaupade ja teenuste eest, mida välisriigi maksukohustuslane hangib oma ettevõtluse tarbeks. Tagastamist taotlev firma peab olema oma kodumaal maksukohustuslane. Seega ei tagastata LVM mittetulundusühingutele ja sihtasutustele, mille tegevus on mittetulunduslik. Lisaks sellele rakendatakse eeldust, et LVM tagastust taotleva maksukohustuslase kodumaal kehtib analoogne õigus maksutagastust teostava riigi maksukohustuslaste suhtes.

Näiteks Saksamaal sisaldab messiboksi üür 16% LVM, mille firma võib hiljem tagasi nõuda. Õigus LVM tagasi saamiseks on Euroopa Ühenduse riikides sama nii kohalikele maksukohustuslastele kui ka teiste riikide maksukohustuslastele. Siiski on LVM tagasi taotlemise kord erinev riigiti.

Euroopa Ühenduses kehtib aeglane LVM tagastamissüsteem, mida oma maksusüsteemis kasutavad kõik Euroopa Ühenduse riigid ning eespool mainitud Euroopa Ühendusse mittekuuluvad riigid. Välisfirmadele tagastatakse taotluse alusel nende kodumaal toimuvaks ettevõtluseks hangitud kaupade ja teenuste ostuhinnas sisalduv lisandväärtusmaks.

LVM tagastamist nõutakse taotluse alusel eraldi iga vastava riigi maksuametilt. Nõudeprotsessi kulg on igas riigis üldjoontes samasugune: nt. eelmise aasta tagastustaotluste esitamise tähtaeg lõpeb enamikes riikides 30. juunil, välja arvatud Suurbritannias, kus selleks terminiks on 31. detsember ja tagastus-aastat arvestatakse juunist juunini. Taotluste jaoks tuleb säilitada eri riikide ostuarvete ja -kviitungite ning tollipaberite originaalid. Kui taotleja kasutab LVM tagasitaotlemisel volitatud esindajat, tuleb avaldusele liita ka volitus.

Taotlus esitatakse üldjuhul kalendriaasta kohta, kuid taotluse võib esitada ka kalendriaastasse kuuluva, vähemalt 3 kalendrikuu pikkuse ajavahemiku kohta. Taotlus esitatakse 6 kuu jooksul pärast selle kalendriaasta lõppemist, kuhu vastav periood kuulus. Kui nõue puudutab kogu aastat, peab tagastatav LVM olema vähemalt 2500 Eesti krooni. Kui nõudeid esitatakse rohkem kui kord aastas, peab tagastatav lisandväärtusmaks olema vähemalt 3500 Eesti krooni. Tagastuse protsess kestab keskmiselt pool aastat.

Eestis tegutsevad riikidevahelise LVM tagastamisega mitmed firmad, s.h NetoVAT, Intrum Justitia, Port One / IDS ja GTN. Euroopa turul eksisteerivatest ettevõtetest teatakse Eestis ennekõike RetourTAX ja Nikosax. Keda antud teema enam huvitab, leiab suurel hulgal vastavat teavet internetist, s.h ka loetletud ettevõtete kodulehtedelt.

Kui maksukohustuslane otsustada pöörduda LVM tagastuse taotlemiseks otse välismaise ettevõtte poole, tasuks enne veenduda selle usaldusväärsuses. Üheks võimaluseks sellise informatsiooni hankimisel on Rahvusvaheline Lisandväärtusmaksu Assotsiatsioon (IVA – The International VAT Association <http://www.ivaonline.org>). See ühing moodustati juba 1993. aastal ja see esindab nii suuri kui ka väikeseid ettevõtteid, kes on huvitatud lisandväärtusmaksust. Ühingu alla on koondunud enamik tunnustatud LVM tagastamisega tegelevaid ettevõtteid Euroopas. Ühingu raames saavad kõik eksperdid omavahel võimalike probleemide korral konsulteerida. Samuti korraldatakse kord või paar aastas päevakorralistel maksuteemadel seminare, mille tulemusena pannakse paika ühtsustatud tegutsemismeetodid konkreetsetes küsimustes töötamiseks koostöös maksuametitega ja Euroopa Nõukoguga. Seejuures on eesmärgiks lihtsustada tagastusprotseduure, mis võimaldaks liikmetel, nende klientidel ja ettevõtetal üldiselt saavutada parem konkurentsivõime

ja vähendada administratiivset koormat. Assotsiatsiooni enda andmetel on ta ainus taoline ühing maailmas, omades ligi 50 liiget 20 eri riigis. Ühingusse astumiseks peab olema kahe juba olemasoleva liikme soovitus ja ettevõtte või eraisiku senist tegevust kajastav kaaskiri. Seega on tõenäosus selle ühingu liikmete hulgast endale hea koostööpartner saada kindlasti olemas.

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Anttila, S., P. Rätty. Arvonlisaverokirja, Helsinki, 1996.
2. OECD 1988, Taxing Consumption. OECD, Paris, 1988.
3. Messere, K. C. Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts. IBFD Publications BV, Amsterdam, 1993.
4. EU Comission, Doc/2908/2002.VAT Rates Applied in the Memeber States of European.
5. EL direktiivid, EUR-LEX kogu.
6. Kommenteeritud maksuseadused 2003. Eesti Maksumaksjate Liit.
7. International Tax Glossary. IBFD,1988.

KORDAMISKÜSIMUSED

Sissejuhatus

1. Kes ja millal leiutas käibemaksu?
2. Mis põhjustas KM asendamise müügimaksuga?
3. Mis põhjustas ülemineku LVM-le?
4. Kelle käivet võib koormata müügimaksuga?
5. Millised on KM variandid?
6. Milline on piiratud LVM?
7. Milline on tarbimistüüpi LVM?
8. Milline on marginaali arvestav LVM?
9. Milline on lisamismeetodil arvestatav LVM?
10. Milline on lahutusmeetodil arvestatav LVM?
11. Milline on otsene lahutusmeetod?
12. Milline on vahepealne lahutusmeetod?
13. Milline on kaudne lahutusmeetod?
14. Mida tähendab tarbimismaksu neutraalsuse nõue?
15. Mida tähendab tarbija valikuneutraalsuse nõue?
16. Mida tähendab tootmis- ja jaotusneutraalsuse nõue?
17. Milles seisneb varjatud maksu probleem?

Seaduseruum

18. Kes on deklarant?
19. Mida tähendab deklareerimine?
20. Millised on impordimaksud?
21. Millised on ekspordimaksud?
22. Millised on isiklikud asjad?
23. Kes on kauba valdaja?
24. Kauba mõiste erinevus KM ja Tolliväärtuse määramises?
25. Kes on printsiipaal?
26. Milline ülesanne on tollil?
27. Mis on tollikontrolli tsoon?
28. Kes on tollimaakler?
29. Mis on tollipunkt?
30. Mis on tollitrass?
31. Millal läheb kaup vabasse ringlusse?
32. Milline on Eesti Tolliterritorium?
33. Mis on vabatsoon?
34. Millised piiranguid rakendatakse kaubale vabatsoonis?
35. Kuidas reisija deklareerib tollile, et tal ei ole deklareeritavat kaupa?
36. Millal rakendatakse tolliväärtuse meetodit?
37. Millised tingimused peavad olema täidetud?
38. Millal rakendatakse tehinguväärtuse meetodit?
39. Millised tingimused peavad olema täidetud?
40. Millal rakendatakse identse kauba tehinguväärtust?
41. Millised tingimused peavad olema täidetud?
42. Millal rakendatakse sarnase kauba tehinguväärtust?
43. Millised tingimused peavad olema täidetud?
44. Millal rakendatakse tuletatud väärtuse meetodit?
45. Millised tingimused peavad olema täidetud?
46. Millal rakendatakse arvutatud väärtuse meetodit?
47. Millised tingimused peavad olema täidetud?
48. Millised komponendid tuleb lisada kauba hinnale tolliväärtuse määramisel?
49. Millised komponendid ei kuulu tolliväärtuse koosseisu?

Maksu subjekt

50. Kes kannab tarbimismaksu koormust?
51. Kes on lõpptarbija?

52. Kes on LVM kohustuslane?
53. Mis määrab maksukohustuse?
54. Kes tasub ekspordil LVM?
55. Kes tasub impordil LVM?
56. Kas juriidiline isik on LVM kohustuslane?
57. Kas sihtasutus on LVM kohustuslane?
58. Kes on müügimaksu subjekt?
59. Kas mitteresident on LVM kohustuslane?
60. Kas kõik ettevõtjad on LVM kohustuslased?
61. Millisest käibemahust tekib LVM kohustus?
62. Millistel tingimustel lõpetatakse LVM maksukohustus?
63. Subjekti kohustused LVM kohustuslasena?
64. Mida tuleb teha LVM subjektsuse lõpetamisel?

Maksu objekt

65. Mis on müügimaksu objektiks?
66. Mis on LVM objektiks?
67. Kas töötamine on LVM objektiks?
68. Mis on kaup KMS mõistes?
69. Mis on teenus KMS mõistes?
70. Mis on raamat KMS mõistes?
71. Miks müük ei ole ammendav mõiste KMS jaoks?
72. Kuidas maksustatakse ekspordi?
73. Kuidas maksustatakse impordi?
74. Kuidas maksustatakse kaupade vahetust?
75. Kas mitterahalist sissemaksu maksustatakse LVM-ga?
76. Kuidas maksustatakse kingitust LVM-ga?
77. Kuidas maksustatakse toetusi LVM-ga?
78. Kuidas maksustatakse LVM-ga
 - rentimist?
 - järelmaksuga müüki?
 - kapitalirenti?
 - kahjukompensatsiooni?
 - internetikaubandust?
79. Kuidas maksustatakse teenuste impordi?
80. Kuidas maksustatakse teenuste ekspordi?
 - tavaliste teenuste puhul?
 - maksuvabade teenuste puhul?
81. Millised on eksporditud teenused?
82. Mis on faktoring, kuidas seda maksustatakse?
83. Kasutatud kaupade müügi maksustamine?
84. Marginaalmaksu süsteem: kus, miks?
85. Mis on omatarbimine?
86. Omatarbimise maksustamine?
87. Millised tehingud ei ole LVM objektiks?
88. Kellel on lubatud importida kaupu LVM vabalt?
89. Kas haridusteenust maksustatakse LVM?
90. Kas kultuuriüritused kuuluvad maksustamisele LVM?
91. Kas tervishoiuteenuseid maksustatakse LVM?
92. Kas sotsiaalhooldusteenuseid maksustatakse LVM?
93. Milliseid keskkonnasõbralikke teenuseid ei maksustata LVM?
94. Kas finantsteenuseid maksustatakse LVM?
95. Kas kindlustusteenuseid maksustatakse LVM?
96. Kas kinnisvaratehinguid maksustatakse LVM?
97. Kas kinnisvarateenuseid maksustatakse LVM?
98. Kas hasartmänge maksustatakse LVM?
99. Kas postiteenuseid maksustatakse LVM?
100. Kas markide maksustatakse LVM?

101. Kas ruumide üürimist maksustatakse LVM?
102. Kas ülikoolide teadutegevust maksustatakse LVM?
103. Maksumäär
104. Milliseid maksumäärasid rakendatakse LVM?
105. Mis on eksklusiivne maksumäär?
106. Mis on inklusiivne maksumäär?
107. Millele rakendatakse 5 % LVM?
108. Millele rakendatakse 18 % LVM?
109. Millele rakendatakse 0 % LVM?
110. Millise määraga maksustatakse ajakirjandust?
111. Müügi maksu maksumäärad?
112. Soojuse ja küttematerjali maksumäärad?
113. Maksu arvestamine
114. Kuidas maksustatakse kaupa ajutisel väljaveol?
115. Kuidas maksustatakse omavalmistatud kauba isetarbimist?
116. Millised nõuded esitatakse arvetele?
117. Kuidas antakse arve jaemüügis?
118. Kuidas antakse arve regulaarsel müügil?
119. Kui kiiresti tuleb esitada arve?
120. Millal ei või näidata LVM arvel?
121. Kaut tuleb säilitada arveid?
122. Kuidas saab kontrollida partneri maksukohustuslust?
123. Milliste kulude LVM ei või arvata vähenduste hulka?
124. milline on maksuvähendusõigus negatiivsel käibe puhul?

Maksu tagastamine

125. Kui kiiresti tagastama maksuhaldur ülemakstud summa?
126. Millal võib maksuhaldur tagasimaksega viivitada?
127. Kui kaua ta võib viivitada?
128. Milliseid tingimusi võib maksuhaldur seada LVM tagastamisele?
129. Maksu tagastamine abirahade puhul.
130. LVM tagastamine tehingu mitterealiseerimisel?

Aeg ja koht

131. Milline on maksustamiseperiood LVM puhul?
132. Milline on maksustamiseperiood MM puhul?
133. Milliseks ajaks tuleb tasuda LVM?
134. Milliseks ajaks tuleb tasuda MM?