

# KÄIBEMAKS II

Tõnis Elling

© Sisekaitseakadeemia 2009

Sisekaitseakadeemia  
Kase 61, 12012, Tallinn  
märts 2009

# SISUKORD

1. IMPORT, EKSPORT	lk 3
1.1 Eksport	lk 3
1.2 Kauba vöörandamine ühendusevälisele füüsilisele isikule	lk 4
1.3 Import	lk 6
1.4 Maksuvaba import	lk 6
1.5 Füüsilisest isikust reisija maksuvaba import.	lk 7
1.6 Impordi deklareerimine	lk 7
1.7 Maksuladustamine	lk 8
1.8 Ekspordi tõendamine	lk11
1.9 0 % maksumäär	lk11
1.10 0% maksumäära tõendamine ühendusesisese käibe puhul	lk12
KORDAMISKÜSIMUSED	lk13
2. ÜHENDUSESISENE KÄIVE	lk14
2.1 Ühendusesisene käive	lk14
2.2 Ühendusesisene kauba soetamine	lk15
2.3 Kaugmüük	lk16
2.4 Kolmnurktehing	lk17
2.5 Omatarve	lk17
2.6 Uus transpordivahend	lk18
2.7 VIES süsteem	lk19
2.8 Kauba ühendusesisese käibe aruande vorm ja täitmise juhend Lisa 1	lk20
KORDAMISKÜSIMUSED	lk20
3. MAKSUSTAMISE ERISÄTTED	lk21
3.1 Välisesindusele, diplomaadile ja välisriigi relvajõududele kohaldatavad maksusoodustused	lk21
3.2 Marginaalmaks	lk21
3.3 Reisisenuse käibemaksuga maksustamise erikord	lk22
3.4 Kasutatud kauba, originaalteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikord	lk24
3.5 Avalikul enampakkumisel müüdnud kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektsiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord.	lk26
3.6 Elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikord	lk26
3.7 FIE maksustamise erikord	lk27
3.8 Ettevõtte või selle osa üleandmine	lk27
KORDAMISKÜSIMUSED	lk28
4. MAKSUDEST KÕRVALE HOIDMINE	lk29
5. KÄIBEMAKSUPETTUSED	lk31
5.1 Erinevad käibemaksupettuste liigid	lk31
5.2 Karusellpettus	lk33
5.2.1 Mis on karusellpettus?	lk33
5.2.2 Lähem tutvus osalistega	lk34
5.2.3 Ühised tunnused	lk34
5.2.4 Liikmesriikide erinev koht petuskeemis	lk35
5.2.5 Sätted õigusaktidest	lk35
5.2.6 Maksustamine avastatud karusellpettuste korral	lk35
5.2.7 Keelata puhvril või vahendajal sisendkäibemaksu mahaarvamise	lk35
5.2.8 Maakleri ja välisettevõtte ühendusesiseste kaubakäibe maksustamine	lk36

5.2.9 Karusellpettuse ennetamise, avastamise ja lõpetamise võimalused _____	lk36
6. KÄIBEMAKSU TAGASITAOTLEMINE VÄLISRIIGIST _____	lk37
6.1 Käibemaksu tagasitaotlemist reguleerivad õigusaktid _____	lk37
6.2 Euroopa Ühenduse 8. ja 13. direktiiv _____	lk38
6.3 Mitteresidendist käibemaksukohustuslased _____	lk39
6.4 Mitteresidendist maksumaksjale käibemaksu tagastamine _____	lk41
KORDMISKÜSIMUSED _____	lk42
ÜLESANNETE VASTUSED _____	lk43

# 1. IMPORT, EKSPORT

## SISSEJUHATUS

Alljärgneva õppetüki teemaks on kauba import ja eksport ning nullmääraga maksustatavad teenused. Juttu tuleb impordi ja ekspordi üldmõistetest ning eranditest. Samuti puudutatakse kaupade ja teenuste nullprotsendilist maksumäära ning maksuvabastusi kaupade impordil.

### 1.1 EKSPORT

Kauba ekspordi mõiste leiame KMS § 5, mis ütleb, et kauba eksport on ühenduse kauba võõrandamine koos selle toimetamisega väljaspool ühenduse tolliterritooriumi asuvasse sihtkohta kauba võõrandaja või välisriigi isikust kauba soetaja poolt, välja arvatud käibemaksuseaduse § 4 lõike 2 punktis 2 sätestatud juhul. See tähendab, et käivet ei teki, kui omanik toimetab kauba Eestist välja ilma selle võõrandamiseta, välja arvatud kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks (kauba ühendusesisene käive).

Seega loetakse ekspordiks kauba väljavedu Eestist üksnes kauba väljaveol ühenduse tolliterritooriumilt ehk toimetamisel ühendusevälisesse riiki. Reeglina loetakse kauba ekspordiks ühenduse kauba väljatoometamine, millega kaasneb või millele järgneb kauba võõrandamine.

Eksport on ka:

- Importitollimaksudest osalise vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuril oleva ühendusevälise kauba taasväljavedu ühenduse tolliterritooriumilt reekspordi tollikäitlusviisiga
- peatamissüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduuril või ühendusevälise kauba reekspord 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.

Eksport on ka kauba toimetamine ühendusevälisesse riiki, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa. Antud säte reguleerib kauba väljavedu Eestist territooriumitele, mis ei kuulu ühenduse käibemaksuterritooriumi hulka, kuid mis samas on ühenduse tolliterritooriumi osa. Sellised eriterritooriumid on loetletud direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 6.

Vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 6 lg 1 ei kohaldata direktiivi järgmistel ühenduse tolliterritooriumi hulka kuuluvatel territooriumidel:

- a) Athose mägi;
- b) Kanaari Saared;
- c) Prantsusmaa ülemeredepartemangud;
- d) Ahvenamaa;
- e) Kanalisaared.

Käibemaksudirektiivi ei kohaldata artikkel 6 lõige 2 kohaselt järgmistele ühenduse tolliterritooriumi hulka mittekuuluvatel territooriumidel:

- a) Helgoland saar;
- b) Büsingeni teritoorium;
- c) Ceuta;
- d) Melilla;
- e) Livingo;
- f) Campione d'Italia;
- g) Itaaliale kuuluv osa Lugano järvest.

Eestile kõige lähem eriterritoorium on Ahvenamaa. Probleem eriterritooriumile kauba väljaveoga on selles, et vastav väljavedu peab olema eksport käibemaksu mõistes, kuid samas ei saa väljaveole rakendada ekspordi tolliprotseduuri. Antud juhul ei saa seega kauba ekspordi tõendada ekspordi tollideklaratsiooniga,

vaid seda tuleb tõendada muude dokumentidega.

NÄIDE. Kauba toimetamine Eestist Kanaari saartele (Hispaania valdus Aafrika rannikul) on eksport, kauba toimetamine Eestist Assoori saartel (Portugali valdus Aafrika rannikul) registreeritud käibemaksukohustuslasele aga ühendusesisene käive, sest Assoori saared ei ole eriterritoorium.

## 1.2 KAUBA VÕÖRANDAMINE ÜHENDUSEVÄLISELE FÜÜSILISELE ISIKULE

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

- 1) füüsilise isiku elukoht on ühendusevälises riigis;
- 2) isikule samal kuupäeval samas müügikohas sama maksukohustuslase poolt võõrandatud kauba müügihind koos käibemaksuga ületab 2000 krooni;
- 3) ostja viib kauba avamata pakendis ühendusest välja hiljemalt kauba võõrandamise kuule järgneva kolmanda kuu lõpuks;
- 4) maksukohustuslasel on tolli kinnitusega dokument ostja poolt kauba ühendusest väljaviimise kohta.

Selle sätte aluseks on Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 147.

Ühenduseväliste riigi füüsilisele isikule võõrandatava kauba ekspordina käsitamise kord on kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004 määrusega nr 70 (RTL 2004, 44, 753).

Maksukohustuslane, kes soovib teostada ekspordina käsitatavat kauba müüki ühenduseväliste riigi füüsilisele isikule (edaspidi käibemaksutagastusega müük), peab kirjalikult teavitama maksuhaldurit käibemaksutagastusega müügi alustamisele eelneval maksustamisperioodil ning teatise märkima ära kuupäeva, millest alates ta käibemaksutagastusega müüki alustab.

Maksukohustuslane, kes tegeleb käibemaksutagastusega müügiga, peab oma müügikoha märgistama sildiga (*tax-free*) ja müügikohas peab olema ostjale kättesaadav trükitud info käibemaksutagastusega müügi tingimuste ja käibemaksu tagastamise kohta.

Maksukohustuslane lisab käibemaksutagastusega müügil kauba hinnale tavakorras käibemaksu ning väljastab määruses § 4 sätestatud nõuetele vastava käibemaksutagastusega müügi kviitungi. Käibemaksutagastusega müügil peab maksukohustuslasest müüja tagama kauba pakendamise viisil, mis võimaldaks säilitada pakendi puutumatus.

Käibemaksutagastusega müügil peab ostja ühendusest väljumisel võtma käibemaksutagastusega müügi kviitungile tolli kinnituse, et kaup viiakse välja ja ta peab tagastama selle kviitungi müüjale. Seda protseduuri peab müüja ostajale selgitama.

Ostja võib kasutada käibemaksutagastuse saamiseks ka käibemaksu tagastamisega tegelevat äriühingut, kellega müüja on sõlminud lepingu käibemaksu tagastamise osas.

Maksukohustuslane selgitab ostjale, et on soovitatav oma õiguste tagamiseks teha tolli kinnitusega käibemaksutagastusega müügi kviitungist koopia enne kviitungi tagastamist.

Müüja tagastab ostajale käibemaksu kokkulepitud viisil kahe kalendrikuu jooksul alates käibemaksutagastusega müügi kviitungi kättesaamise päevast arvates, välja arvatud juhul kui müüja on sõlminud lepingu käibemaksutagastusega tegeleva äriühinguga. Siis hakkab kahe kuu tähtaeg lugema kviitungi esindajale esitamisest.

Maksukohustuslasest müüja võib tagastatavast käibemaksusummast kinni pidada tasu käibemaksu tagastamise eest. Maksukohustuslane, kes on sõlminud lepingu käibemaksu tagastamisega tegeleva äriühinguga, informeerib ostjat, et käibemaksu tagastamisega tegeleval firmal on õigus tagastatavast käibemaksusummast kinni pidada tasu käibemaksu tagastamise eest. Käibemaksutagastusega müügi kviitungeid ja muid tagastamist tõendavaid dokumente peab maksukohustuslane säilitama seitsme aasta jooksul käibemaksutagastusega müügi kviitungi tagasisaamise päevast arvates.

Käibemaksutagastusega müügi lõpetamisest peab müüja sellest teavitama maksuhaldurit käibemaksutagastusega müügi lõpetamisele eelneval maksustamisperioodil ning teatises märkima ära kuupäeva, millest alates ta käibemaksutagastusega müügi lõpetab.

Käibemaksutagastusega müügi puhul on maksukohustuslane kohustatud väljastama ostjale käibemaksutagastusega müügi kviitungi, mille ostja tagastab maksukohustuslasele pärast tolli kinnituse saamist. Käibemaksutagastusega müügi kviitung peab sisaldama järgmisi andmeid:

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

Käibemaksutagastusega müügi kviitungil peab olema koht tolli kinnituse jaoks, mis on tähistatud märkega «täidab toll» / «*for official use*»/.

Maksukohustuslane võib käibemaksutagastusega müügi deklareerida kauba ekspordina alles pärast kauba ühendusevälisesse riiki toimetamist kinnitava tolli kinnitusega käibemaksutagastusega müügi kviitungi kättesaamist. Kui tolli kinnitusega käibemaksutagastusega müügi kviitungit maksukohustuslasele enne vastava maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamist ei tagastata, on maksukohustuslane kohustatud deklareerima käibemaksutagastusega müügi käibemaksuseaduse § 15 lõigetes 1 või 2 sätestatud käibemaksusumma vastava maksustatava käibena.

Kui käibemaksutagastusega müügi kviitung tagastatakse maksukohustuslasele pärast müügi toimumise maksustamisperioodi kohta esitatava käibedeklaratsiooni esitamise kuupäeva, võib maksukohustuslane käibemaksutagastusega müügilt arvutatud käibemaksu osas käibedeklaratsiooni korrigeerida. Käibemaksu korrigeerimisel ei esitata maksuhaldurile vastava maksustamisperioodi muudetud andmetega käibedeklaratsiooni, vaid korrigeeritakse käibemaksutagastusega müügi kviitungi tagastamise maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni. Korrigeerimisel suurendatakse nullmääraga maksustatavat käivet käibemaksutagastusega müügi käibe võrra ja vähendatakse vastavalt kas 18% või 9% käibemaksusumma maksustatavat käivet ning käibemaksusummat.

Väljumistolliasutus kontrollib, et Eestist ühendusevälisesse riiki suunduva ühendusevälise riigi füüsilise isiku poolt väljumistolliasutusele esitatud kauba pakendit ei ole enne tollile esitamist avatud. Väljumistolliasutus kontrollib riski hindamisele tuginedes kauba vastavust käibemaksutagastusega müügi kviitungil märgitud andmetele.

Toll märgib käibemaksutagastusega müügi kviitungile kauba ühendusest väljatoimetamise kuupäeva, teeb isikliku pitsati jäljendi ning tagastab käibemaksutagastusega müügi kviitungi isikule. Toll ei tee käibemaksutagastusega müügi kviitungile isikliku pitsati jäljendit järgmistel juhtudel:

- 1) kauba pakend on avatud enne tollile esitamist;
- 2) kaup ei vasta käibemaksutagastusega müügi kviitungil märgitud andmetele;
- 3) kauba ühendusest väljatoimetamise kuupäev on hilisem, kui käibemaksutagastusega müügi kviitungi väljastamise kuule järgneva kolmanda kuu lõpp.

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

avatud rahvusvahelise lennujaama tollikontrolli tsoonis asuvas müügipunktis võõrandatava kauba ekspordina käsitamise kord on kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004 määrusega nr 66 (RTL 2004, 44, 749). Kauba eksport loetakse toimunuks pärast seada, kui kauba on ostanud ühendusevälisesse riiki suunduv reisija.

### **1.3 IMPORT**

Käibemaksu kogumise ja maksuhaldurile tasumise eest vastutab alati kauba võõrandaja, kuid kaupade ühendusevälisest riigist sissetoomisel tekib olukord, kus võõrandaja ei ole maksukohustuslane. Seetõttu peab kauba impordil käibemaksu 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 ühenduse tolliseadustikus.

Kauba impordi mõiste on toodud käibemaksuseaduse § 6. Kauba import on üksnes ühendusevälise kauba, mitte enam iga välisriigi kauba, vabasse ringlusse lubamine. Lisaks käsitatakse käibemaksuseaduse tähenduses kauba impordina ka kaupade toimetamist Eestisse eriterritooriumitelt, mis on väljaspool ühenduse käibemaksuterritooriumit, kuid samas ühenduse tolliterritooriumi osa. Käibemaks kauba impordilt maksatakse ka eriterritooriumilt kauba impordi korral tollis, kuigi ametlikku impordi tollideklaratsiooni isik ei täida. Isik kannab andmed kauba impordi kohta tollideklaratsiooni vormile ning maksab käibemaksu selle alusel.

NÄIDE. Kauba toimetamine Eestisse Gibraltarilt on import, kauba soetamine Mani saarel registreeritud maksukohustuselt koos selle toimetamisega Mani saarelt Eestisse aga ühendusesisene soetamine, sest Mani saar ei ole eriterritoorium (loetakse käibemaksu mõttes Ühendkuningriigi osaks).

Kauba import on:

1. Ühendusevälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile, imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile või tagasimaksesüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduurile suunamine;
2. välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba suunamine vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile;
3. muud juhud, millega kaasneb tollivõla tekkimine ühenduse tolliseadustiku tähenduses;
4. 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 või tagasimaksesüsteemiga seestöötlemise 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 seejuures ka ühenduse tollistaatusega kauba toimetamine Eestisse ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa.

### **1.4 MAKSUVABA IMPORT**

Vaata: KMS § 13 ja § 17

Käibemaksuga ei maksustata järgmiste kaupade impordi:

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

Samuti ei maksustata käibemaksuga 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 hoolekandetasutusele.

Veel ei maksustata käibemaksuga kauba importi ühendusevälise kauba vabasse ringluse 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;
- kauba importija tõendab importimisel kavatsust toimetada kaup teise liikmesriiki seal registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele ning pärast toimetamist esitab tollile kauba ühendusesisest käivet tõendavad dokumendid.

Nende tingimuste mittetäitmisel tekkida võiva maksukohustuse täitmise tagamiseks peab olema esitatud tagatis. Tagatis esitatakse ja vabastatakse, seda kasutatakse ja selle suurus arvutatakse vastavalt tollieeskirjadele.

EÜN määruse nr 918/83/EMÜ 1. ptk nimetatud kaupade ja ühenduse tolliseadustiku 6. jaotises nimetatud tollisoodustusega kaupade importi ei maksustata käibemaksuga tollimaksuvabastuse kohaldamiseks sätestatud tingimustel. Ühenduse tolliseadustiku 6. jaotise 2. ptk nimetatud tollisoodustusega kaupade importi ei maksustata käibemaksuga juhul, kui kauba on reimportinud selle kauba eksportinud isik. Nimetatud kaupade importi ei maksustata käibemaksuga ka kauba impordi puhul eriterritooriumilt, kui see on kooskõlas tollimaksuvabastuse kohaldamise nõuetega.

## **1.5 FÜÜSILISEST ISIKUST REISIJA MAKSUVABA IMPORT.**

Füüsilisest isikust reisija võib isiklikus pagasis ühe kalendripäeva jooksul ühendusevälisest riigist Eestisse toimetada 300 euro (4694 kr) väärtuses kaupa. Kasutades lennu- ja meretransporti, välja arvatud eraviisiline lõbulend või eraviisiline lõbusõit merel, on piirnorm 450 eurot (6728 kr). Kui on tegemist tubakatoodete või alkoholitoodetega, siis tuleb lähtuda alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduses sätestatud aktsiisivabade piirnormide ulatusest.

Kui imporditud kauba koguväärtus on suurem, maksustatakse käibemaksuga piirmäära ületava eseme või piirmäära ületavate esemete väärtus tervikuna. Reisija isiklike asju (Tolliseaduse tähenduses), mille vajalikkus on kooskõlas reisi kestuse ja eesmärgiga, käibemaksuga ei maksustata. Eksikombel ebaõigesse sihtpunkti saadetud pagasit käsitatakse selle jõudmisel Eestisse reisijaga koos liikuva pagasina. Lähtudes alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadusest võib füüsiline isik maksuvabalt importida ühe päeva jooksul esmakordsel Eestisse saabumisel:

- alkoholset jooki etanoolisisaldusega üle 22 mahuprotsendi mitte rohkem kui 1 liiter või alkoholset jooki etanoolisisaldusega kuni 22 (k.a) mahuprotsenti mitte rohkem kui 2 liitrit ning veini mitte rohkem kui 2 liitrit ja õlut 300 euro või 450 euro väärtuses (kui lisaks õllele imporditakse ka muud kaupa, on kogu kauba maksuvaba väärtuseline piirnorm 300 eurot või 450 eurot);
- tubakatooteid – kuni 200 sigaretti või 100 sigarillot või 50 sigarit või 250 g suitsetamis- või närimistubakat;
- mootorikütust – lisaks statsionaarsetes paakides olevale kütusele eraldi kanistris kuni 10 l kütust samas mootorsõidukis tarbimiseks;

NÄIDE. Reisija saabub autoga Šveitsist, tal on kaasas 100 euro väärtuses õlut ja kaks raamatut, millest kumbki maksab 200 eurot. Käibemaksuga maksustamisele kuulub üks nendest kahest raamatust.

## **1.6 IMPORTI DEKLAREERIMINE**

Kauba impordi deklareerimine ja maksmine toimub üldjuhul tollideklaratsiooni alusel kauba vabasse ringluse lubamise momendil või tähtaja pikendamise korral mõne nädala jooksul. Kauba importija maksab impordikäibemaksu ära ja siis saab selle summa käibedeklaratsioonis sisendkäibemaksuna maha arvata, juhul, kui imporditud kaup toodi ettevõtluse tarbeks ja/või maksustatava käibe tarbeks. Käibedeklarat-

sioonis täidetakse impordikäibemaksu mahaarvamise puhul lahter 5 ja 5.1.

Alates 2008. aasta 1. jaanuarist jõustus käibemaksuseaduse muudatus, mis võimaldab teatud tingimustel vastavatel ettevõtjatel kolmandatest riikidest imporditavalt kaubalt käibemaksu arvestada käibedeklaratsiooni alusel. Mis teisisõnu tähendab seda, et maksustatava käibega ettevõtte ei teki reaalselt maksukohustust, sest arvestatud käibemaksu saab samal käibedeklaratsioonil sisendkäibemaksuna maha arvata. Täpselt sama moodi nagu see toimib praegu kauba ühendusesisese soetamise puhul.

Selleks, et impordi pöördmaksustamise õigust saada, on ettevõtjatele seatud teatud tingimused, millele nad peavad vastama. Need nõuded on toodud KMS § 38 lg 2<sup>1</sup>. Õigus impordikäibemaksu käibedeklaratsioonil deklareerida on maksukohustuslasel, kes on sellest eelnevalt kirjalikult maksuhaldurit teavitanud ja vastab järgmistele tingimustele:

1. Maksukohustuslane peab olema enne sellise tollideklaratsiooni esitamist käibemaksukohustuslasena registreeritud järjestikku vähemalt 12 kuud. Sellest võib järeldada, et ettevõtte tegevus on püsiv.
2. Maksukohustuslase tollideklaratsiooni esitamisele eelneva 12 kuu kogukäibest on nullprotsendilise käibemaksumääraga maksustatav käive moodustanud vähemalt 50%. See tähendab, et seadusandja annab selle õiguse peamiselt neile, et suurema osa oma toodangust ekspordivad.
3. Maksukohustuslane on 12 kuu jooksul enne tollideklaratsiooni esitamist esitanud maksudeklaratsioone üksnes elektrooniliselt. Nimetatud tingimus on oluline, et maksuhaldur saaks ettevõtja tegevust operatiivselt kontrollida.
4. Maksukohustuslasel ei tohi olla tollideklaratsiooni esitamise ajaks tähtaegselt esitamata maksudeklaratsioone.
5. Maksukohustuslasel ei ole olnud enne esimese tollideklaratsiooni esitamist 12 kuu jooksul ega järgmiste tollideklaratsioonide esitamise ajal maksuvõlga. See tähendab, et ettevõtja maksedistsipliin peab olema ühe aasta jooksul laitmatu.

Lähtudes eelnevast võime öelda, et pöördmaksustamise õiguse impordi puhul saavad eelkõige püsiva majandustegevusega tootmisettevõtted, kes suurema osa oma toodangust ekspordivad (ka ühendusesisene käive). Püsiva tegevusega ja ekspordikäibega ettevõtted impordivad enamasti ka regulaarselt kaupu. Ekspordi ettevõtte tekib impordi käibemaksust oluline maksukoormus, sest tema maksukoormus on enamasti nullmääraga käibe tõttu väike või puudub sootuks. Kui selline ettevõtte impordib tavakorras kaupu, siis peab ta tollis impordikäibemaksu ära maksma ja saab käibemaksu tagasi küsida alles läbi tagastusmenetluse, mis võtab kahtlemata kauem aega. Impordikäibemaksu käibedeklaratsioonil arvestamisega ei pruugi sellisel ettevõttel enam reaalselt käibemaksu tasumise kohustust tekkida.

## **1.7 MAKSULADUSTAMINE**

Vaata: KMS § 441

Maksuladustamine on direktiivi 2006/112/EÜ lisas V nimetatud ühenduse kauba paigutamine Maksu- ja Tolliameti heakskiidetud kohta käibemaksusoodustuse rakendamiseks. Maksuladu on koht, kus toimub maksuladustamine.

Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 157 sätestab liikmesriigi kohustuse vabastada direktiivi lisas V loetletud kaupade müük teatud tingimustel käibemaksust. Kohustus kehtib nende liikmesriikide suhtes, kes rakendavad nullmäära samade ühenduseväliste kaupade müügil tollilaos. Vastava käibemaksuvabastuse (nullmäära) rakendamiseks tuleb luua maksulaod, mis oma režiimilt sarnanevad tolliladudele, selle erisusega, et maksuladusid kasutatakse vähemalt sellise ühenduse tollistaatusega kauba tarbeks, mis on loetletud direktiivi lisas V.

Kuna Eestis ei piirata kaupadele nullmäära rakendamist tollilaos, siis kehtestatakse ka Eestis selliste maksuladude režiim, kuhu paigutatava ja kus asuva kauba müük on maksustatud käibemaksu nullmääraga, tingimusel, et kaup tehingu tulemusena laost ei välju (välja arvatud teise maksulattu). Maksuladusid saab kasutada üksnes direktiivi lisas V loetletud ühenduse staatusega kaupade (näiteks teravili, kartul, mootorikütus) ladustamiseks. Maksulao nõuded, lao pidamise loa väljastamise ja kehtetuks tunnistamise ning maksulaos oleva kauba hoidmise ja vedamise kord on kehtestatud rahandusministri 27. detsembri 2005. a määrusega nr 88 (RTL 2005, 126, 1995).

Maksulao pidamiseks peab olema Maksu- ja Tolliameti luba. Maksuladu pidada sooviv isik esitab kirjaliku taotluse, mis peab sisaldama maksulao pidamise loa väljastamiseks vajalikku informatsiooni. Maksulao pidajal 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 maksuõlga;
- 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 direktiivi 2006/112/EÜ lisa V sätestatud kaupade loetellu, tuleb selle kauba maksuladustamine viivitamata lõpetada.

**LISA V**

V LISA

**ARTIKLI 160 LÖIKES 2 NIMETATUD KAUBAKATEGOORIAD, MILLE SUHTES KOHALDATAKSE MUUD LADUSTAMISPROTSEDUURI KUI TOLLILADUSTAMINE**

	CN-kood	Kaupade kirjeldus
1)	0701	Kartulid
2)	0711 20	Oliivid
3)	0801	Kookospähklid, Brasiilia pähklid ja kašupähklid
4)	0802	Muud pähklid
5)	0901 11 00	Kohv, röstimata
	0901 12 00	
6)	0902	Tee
7)	1001–1005	Teravili
	1007–1008	
8)	1006	Töötlemata riis
9)	1201–1207	Terad, õliviljad ja seemned (sealhulgas sojaoad)
10)	1507–1515	Taimerasvad ja -õlid ning nende fraktsioonid, rafineeritud või mitte, kuid keemiliselt modifitseerimata
11)	1701 11	Toorsuhkur
	1701 12	
12)	1801	Kakaooad, terved või purustatud, toored või röstitud
13)	2709	Mineraalõlid (sealhulgas propaan ja butaan; samuti toornaftaõlid)
	2710	
	2711 12	
	2711 13	
14)	Peatükid 28 ja 29	Kemikaalid mahtkaupadena
15)	4001	Kautšuk, algkujul või tahvlite, lehtede või ribadena
	4002	
16)	5101	Vill
17)	7106	Höbe
18)	7110 11 00	Plaatina (pallaadium, roodium)
	7110 21 00	
	7110 31 00	
19)	7402	Vask
	7403	
	7405	
	7408	
20)	7502	Nikkel
21)	7601	Alumiinium
	CN-kood	Kaupade kirjeldus
22)	7801	Plii
23)	7901	Tsink
24)	8001	Tina
25)	ex 8112 92	Indium
	ex 8112 99	

Maksuladustatud kaup 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 eelnenu 6 kuu jooksul karistatud MKS-s sätestatud väärteo 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.

## 1.8 EKSPORDI TÕENDAMINE

Kuidas tõendada kauba ekspordi? Ekspord on Ühenduse kauba väljavedu Ühenduse territooriumilt (KMS § 5). Kauba ekspordi tõendatakse kauba ühendusest välja toimetamist ja kauba võõrandamist tõendavate dokumentidega. Maksuhalduril on õigus nõuda kauba ekspordi tõendavaid lisadokumente.

Näiteks võib ekspordi tõendada:

- a) Ekspordi tollideklaratsioon;
- b) arve;
- c) kaubaveo saatedokumendid;
- d) ühendusevälise riigi impordi tollideklaratsioon.

Lisaks nendele võib maksuhaldur nõuda täiendavaid dokumente.

Ühesõnaga, kauba ekspordi tõendatakse kauba ühendusest välja toimetamist ja võõrandamist tõendavate dokumentidega. Nimekirja määrusega koostamine ei ole otstarbekas, kuna nimekiri ei saa olla ammendav. Tõendamine peab olema paindlik, kuid maksuhalduri jaoks piisav, st maksuhaldur saab alati küsida täiendavaid dokumente.

## 1.9 0 % MAKSUMÄÄR

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. Euroopa Ühenduses keelab direktiiv 2006/112/EÜ 0 % maksumäära rakendamise muudel juhtudel ja nii on ka enamik liikmesriike käitunud.

Käibemaksu määr on 0 % järgmiste kaupade maksustatavast väärtusest:

- teenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, v.a juhul, kui selle teenuse käive on maksuvaba;
- rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav reisiks vajalik teenus;
- rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus;
- peamiselt rahvusvahelistel lendudel lendava õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus;
- 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 käibe tekib ühendusevälises riigis, või KMS § 15 lõike 3 punktides 1, 3–6 ja 10 nimetatud kaup või KMS § 15 lõike 4 punktides 2–4, 6, 9, 10, 12 ja 14 nimetatud teenust;
- välistransiidi 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 vallasajaga, mis on selle teenuse osutamiseks soetatud Eestist või toimetatud Eestisse ja pärast teenuse osutamist toimetatakse 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;
- teenus, mida osutatakse välisriigis asuvale välisesindusele või diplomaadile või NATO relvajõule.

0% käibemaksu 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.

Nullmäära tõendamisel on situatsioon sama, mis eelnevalt kirjeldatud ekspordi puhul. Praegu kehtiv määrus „Nullprotsendilise käibemaksumääraga maksustatava teenuse osutamist tõendavate dokumentide loetelu“ tunnistatakse kehtetuks. Mõlemal juhul koostab maksuhaldur juhise tõendamise kohta, kus on ka loetelu vajalikest dokumentidest, kuid see pole ammendav loetelu.

Kui kaup võõrandatakse või teenus osutatakse teises liikmesriigis asuvale välisesindusele või diplomaadile või NATO relvajõule, siis on 0% käibemaksu määraga maksustatavat käivet tõendavaks dokumendiks EK määrusega nr 31/96/EÜ kehtestatud käibemaksu- ja aktsiisivabastustõend.

0% käibemaksu määra asemel kohaldatakse maksuvabastusega võõrandamist järgmistel juhtudel:

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

Nimetatud sätted on vajalikud selleks, et vältida samalt kaubalt korduvat sisendkäibemaksu tagastamist.

Samuti rakendatakse 0% käibemaksu määra asemel maksuvabastust teenuste puhul, mille käibe tekkimise koht on teine liikmesriik, kui maksukohustuslane kasutab teenuse osutamisel oma teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise numbrit. Praktikas tähendab see, et sellist käivet ei pea Eestis nullmääraga käibena deklareerima, vaid see ei kajastu üldse Eestis esitatavas käibedeklaratsioonis – ei ole ju loogiline, et sama käivet deklareeritakse kahes riigis korraga.

### **1.10 0% MAKSUMÄÄRA TÕENDAMINE ÜHENDUSESISESE KÄIBE PUHUL**

Kui maksukohustuslane deklareerib nullmääraga ühendusesisest kauba käivet, peab ta arvel märkima teise liikmesriigi isiku (ostja) maksukohustuslasena registreerimise numbrit. Vastasel korral käsitatakse käivet Eesti siseriikliku käibena ja maksustatakse standardmääraga. Seega on nullmäära rakendamise üheks tingimuseks ostja kehtiva käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit olemasolu. Kahtluse korral saab maksukohustuslane kontrollida registreerimisnumbrit kehtivust VIES (VAT Information Exchange System) süsteemi kaudu kas Euroopa Komisjoni veebilehelt või Maksu- ja Tolliameti veebilehelt. Kui kauba ühendusesisene käibe tekib oma kauba toimetamisel teise liikmesriiki, siis saab nullmäära rakendada pärast enda registreerimist teises riigis maksukohustuslasena, st ka sellisel juhul peab olema teise riigi registreerimise number.

Teiseks nullmäära rakendamise eeltingimuseks on, et on tõendatud kauba toimetamine teise liikmesriiki. Kauba väljatoimetamist tõendatakse tavaliste kaubanduslike dokumentidega, nagu näiteks kaubaveo dokumendid, saateleht, kauba üleandmise-vastuvõtmise akt jne.

Kui kauba müüja ei suuda tõendada kauba teise liikmesriiki toimetamist, siis nullprotsendilist maksumäära rakendada ei saa.

Kauba ühendusesisese käibe puhul tuleb arvele teha märkus selle kohta, et müüjal on õigus rakendada 0%-list käibemaksumäära ja ostjal tekib pöördkäibemaksu kohustus (KMS § 15, lg 3 p 2 või direktiiv 2006/112/EÜ artikkel 138).

**ÜLESANNE.** Täitke AS Kalkun käibedeklaratsioon. Deklaratsiooni täitmise kuuks lugege ülesande lahendamise kuu. Teadke, et AS Kalkun pole informeerinud maksuhaldurit mitte ühegi tehingu vabatahtlikust maksustamisest. Kõik summad ülesandes on ilma käibemaksuta.

1. AS Kalkun soetab Venemaa eraisikult ettevõtjale tarbeks sõiduauto 30 000 krooni eest.
2. AS Kalkun soetab Venemaa ettevõtjalt toorputu 100 000 krooni eest.
3. AS Kalkun müüb 50 000 krooni eest kalkuniliha Eesti eraisikutele.
4. AS Kalkun saab USA ettevõtjalt konsultatsiooni teenuseid 20 000 krooni eest.
5. AS Kalkun saab Ukraina eraisikult õigusabi teenuseid 5000 krooni eest.
6. AS Kalkun soetab USA eraisikult raamatuid 10 000 krooni eest.
7. AS Kalkun müüb Eesti ettevõtetele raamatuid 10 000 krooni eest.
8. AS Kalkun avab Venemaal poe ja hakkab seal eraisikutele kalkuniliha müüma 100 000 krooni eest.
9. AS Kalkun saab Eesti maksukohustuslaselt ettevõtjale tarbeks konsultatsiooni teenuseid 3000 krooni eest.
10. AS Kalkun ostab Eesti eraisikutelt kalkuniliha 20 500 krooni eest.

## **KORDAMISKÜSIMUSED**

1. Mis on kauba import?
2. Mis on kauba eksport?
3. Mis on kaasavõetav kaup?
4. Mis on tarbevaru?
5. Mis on keskmine müügihind?
6. Kas füüsilise isiku poolt imporditud raamatud on maksuvabad?
7. Mis on maksuladu?
8. Kui suure summa eest võib füüsilisest isikust reisija maksuvabalt importida ühe kalendripäeva jooksul temaga koos liikuvast pagasist sisalduvat kaupa?
9. Millised dokumendid on vajalikud ekspordi tõendamiseks?
10. Kas Eesti Pangale võrandatav kuld maksustatakse käibemaksuga?

## 2. ÜHENDUSESISENE KÄIVE

Järgnevas peatükis vaatame erinevaid ühendusesisesed tehinguid. Juttu tuleb nii ühendusesisesest käibest, ühendusesisesest kauba soetamisest, kaugmüügist, kolmnurktingutest, omatarbest, kui ka uutest transpordivahenditest.

Eraldi tutvustatakse kauba ühendusesisese käibe aruande vormi ja täitmise juhendit.

### 2.1 ÜHENDUSESISENE KÄIVE

Vaata: KMS § 7.

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

- Eesti-sisene käive
- liikmesriikidevaheline või ühendusesisene käive
- tehingud ühenduseväliste riikidega, 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 käibemaksuseadusega maksukohustuslasele pandud deklareerimiskohustusele, kusjuures selle kohustuse ignoreerimine või mittetäitmine on karistatav. Tehingud ühenduseväliste 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 kasseeritakse nendelt sisse ka käibemaks. Probleem jääb aga ühendusesisese kaubandusega, kuna ühelt poolt on meil tegemist riikidevahelise 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.

Näide. Eesti maksukohustuslane, kes on registreeritud maksukohustuslasena ka Soomes ja osutab seal ehitusteenust, viib selle jaoks Eestist Soome ehitusmaterjale. Eestis deklareerib ta selle kui 0% määraga maksustatava kauba ühendusesisese käibe käibedeklaratsiooni lahtrites 3 ja 3.1 ning ühendusesisese käibe aruandel, näidates seal ostja maksukohustuslasena registreerimise numbrina oma Soome käibemaksukohustuslase numbrina.

Võib öelda, et maksustamine järgib alati kauba liikumist ehk maksustamine toimub sihtkohariigis.

NÄIDE: Ühendusesiseseks käibeks loetakse, kui Valgas asuv maksukohustuslaseks registreeritud ettevõtte viib enda jaoks 200 meetri kaugusele peahoonest eemal Valkas asuvasse lattu tonni metalli. Tingimuseks on sealjuures, et ettevõtte oleks registreeritud maksukohustuslaseks ka Lätis. Ühtlasi saab ta metalli viimisel rakendada nullmäära.

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 impordi tollimaksudest 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 Eestis 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 kolmnurktingus.
- elektrienergia või torujuhtme kaudu edastatava maagaasi toimetamist Eestist teise liikmesriiki;
- vallasasja toimetamist Eestist teise liikmesriiki, kui see vallasasi oli toimetatud Eestisse ajutiselt tööks vallasasjaga;
- kauba toimetamist Eestist teise liikmesriiki, kui see kaup oli toimetatud Eestisse ajutiselt kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele.

Eelloetletud ühendusesiseseks loetava teingu või toimingu aluse äralangemise korral käsitatakse teingut kauba ühendusesisese käibena ning kauba ühendusesisene käive loetakse tekkinuks aluse äralangemise päeval. Kauba ühendusesisest käivet tõendatakse kauba võõrandamist ja kauba teise liikmesriiki toimetamist tõendavate dokumentidega.

## 2.2 ÜHENDUSESISENE KAUBA SOETAMINE

Vaata: KMS § 8.

Kaupade sisseveol tuleb eristada kaupade impordi ühendusevälisest riigist ja sissevedu teisest liikmesriigist, sest viimased ei läbi tolliasutusi ning nendelt käibemaksu tagamiseks tuleb rakendada korda, 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.
- 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:
  - a) käibemaks kauba ühendusesiseselt soetamiselt makstakse selles liikmesriigis, kuhu kaup toimetati, või
  - b) ta oli edasimüüja kolmnurktingus.
- Kauba ühendusesisene soetamine on ka ettevõtluses kasutatava kauba toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse oma Eestis toimuva ettevõtluse tarbeks.

**NÄIDE.** Eesti maksukohustuslane, kes on registreeritud maksukohustuslasena ka Lätis, toob Lätist Eestisse ehitusmaterjale seoses Eestis osutatavate ehitusteenustega. Eestis deklareerib ta selle kui kauba ühendusesisese soetamise, näidates ehitusmaterjalide maksustatava väärtuse käibedeklaratsiooni lahtrites 1 (18 % määraga maksustatavad toimingud ja tehingud – kuna ühendusesisesel soetamisel on maksu arvestamise kohustus soetajal, tuleb tal näidata koos enda realisatsiooniga lahtris 1 ka ühendusesiseselt soetatud kaupade maksustatav väärtus) ja 6 (informatiivne lahter, kus näidatakse ühendusesiseselt soetatud kaupade maksustatav väärtus eraldi muudest tehingutest). Samuti peab ta deklareerima nende ehitusmaterjalide maksustatavalt väärtuselt 18% määraga arvatud käibemaksu lahtris 4 tema poolt tasumisele kuuluva käibemaksuna ja lahtris 5 mahaarvatava sisendkäibemaksuna.

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 tolliprotseduuri 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, originaalkunstiteose, kollektsiooni- või antiikeseme soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes rakendab maksustatava väärtuse arvestamisel marginaalmaksu korda oma maksukohustuse arvestamisel teises liikmesriigis;
- kauba soetamist soetaja poolt kolmnurktingus;
- võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektrienergia 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 vallasasjaga;
- kauba toimetamist Eestisse, kui see kaup oli toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele.

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

### 2.3 KAUGMÜÜK

Kaugmüük on kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasena ja piiratud maksukohustuslasena registreerimata füüsilisele või juriidilisele isikule tingimusel, et kaup ka toimetatakse müüja poolt või eest ostja asukoha liikmesriiki. Tüüpiline näide kaugmüügist on postimüük.

Kaugmüügi sätteid rakendatakse üksnes juhul kui ostja ei saa rakendada "kauba ühendusesisesena soetamise" sätteid (§ 8). Seega, kui maksukohustuslasena ja piiratud maksukohustuslasena registreerimata juriidiline isiku poolt kauba soetamise (sh. kaugmüügi teel soetatud kauba) piirmäär (Eestis 160 000 krooni) ületatakse, tekib tal kohustus end registreerida piiratud maksukohustuslasena ja tasuda käibemaks kauba soetamiselt.

Peale piiratud maksukohustuslasena registreerumist ei loeta kauba müüki piiratud maksukohustuslasest juriidilisele isikule enam kaugmüügi hulka. Oluline on märkida, et kui teise liikmesriigi maksukohustuslane tegeleb Eestis ettevõtlusega näiteks püsiva tegevuskoha kaudu ning on end juba ka Eestis maksukohustuslasena registreerinud, ei ole tema poolt Eesti isikutele teostatava kauba müügi korral tegemist kaugmüügiga ka juhul, kui näiteks postimüük teostatakse teises liikmesriigis asuva ettevõtte kaudu.

Kui teise liikmesriigi maksukohustuslane ületab Eestis kaugmüüki teostades Eesti kaugmüügi piirmäära (§ 19 lg 4 - 550 000 krooni), on ta kohustatud end siin registreerima maksukohustuslasena ning peale registreerimist maksma Eestis käibemaksu siin teostatud kaugmüügit. Kuna kaugmüügi puhul teise liikmesriigi maksukohustuslane üksnes registreerib end siin maksukohustuslasena, kuid enamasti ei tegele Eestis kohapeal ettevõtlusega (n: postimüük), on tal otstarbekas kasutada võimalust määrata Eestis oma siinsete kohustuste täitmiseks maksuesindaja.

Kuni Eesti piirmäära ületamiseni ja siin maksukohustuslasena registreerimiseni, tuleb teise liikmesriigi maksukohustuslasel Eestis teostatavat kaugmüüki käsitada oma liikmesriigi siseriikliku käibena ja maksta sellelt vastava määraga käibemaksu. Sama kehtib ka Eesti registreeritud maksukohustuslase puhul, kes teostab kaugmüüki teises liikmesriigis - kuni vastava liikmesriigi kaugmüügi piirmäära ületamiseni maksustatakse kaugmüük Eesti siseriikliku käibena vastavalt §-s 15 toodud määradele. Teises liikmesriigis kaugmüügi piirmäära ületamisel tuleb Eesti maksukohustuslasel end seal registreerida maksukohustuslasena ja hakata vastavasse liikmesriiki teostatavat kaugmüüki maksustama ja deklareerima seal. Samas vabaneb ta vastava kauba käibe maksustamisest ja deklareerimisest Eestis, kuna tegemist ei ole Eesti käibega ning välisriigis toimuvat kauba käivet Eestis ei deklareerita. Selliste tehingutega seotud sisendkäibemaksu saab aga isik siiski maha arvata kui välisriigis toimuva ettevõtlusega seotud sisendkäibemaksu.

Kui maksukohustuslane teostab kaugmüüki mitmesse liikmesriiki, siis tuleb pidada eraldi arvestust eri-

nevates liikmesriikides teostatava kaugmüügi kohta ning jälgida vastavate liikmesriikide kaugmüügi piirmäärasid. Kui kaugmüüki teostaval maksukohustuslasel tekib registreerimiskohustus kaugmüügi piirmäära ületamisel ühes liikmesriigis ning ta hakkab vastavasse liikmesriiki teostatavat kaugmüüki seal maksustama, peab maksukohustuslane siiski jätkama Eesti siseriikliku käibena maksustamist nendes liikmesriikides teostatava kaugmüügi osas, kus piirmäär ei ole veel ületatud.

## **2.4 KOLMNURKTEHING**

Kolmnurktehing on teatud tingimustel kauba ostmise ja edasimüügi tehing, mille puhul rakendatakse lihtsustatud maksustamist. Kolmnurktehingu korral müüakse kaup liikmesriigi A (näiteks Rootsi) maksukohustuslaselt riigi B (näiteks Eesti) maksukohustuslasele ja B-st riigi C (näiteks Läti) maksukohustuslasele, kusjuures kaup ise liigub otse riigist A riiki C (praegusel juhul Rootsist Lätti).

Sel juhul loeb Rootsi maksukohustuslasest müüja müügi nullmääraga maksustatavaks ühendusesiseseks kauba käibeks.

Eesti maksukohustuslane peab deklareerima selle tehingu, st. müügi Läti maksukohustuslasele, Eestis ainult kauba ühendusesisesese käibe aruandel (märkides arvel Läti maksukohustuslase maksukohustuslasena registreerimise numbriga ja et tegemist on kolmnurktehinguga), sest Eestis kauba käivet ei teki, kuna siin see kaup ühelgi ajahetkel ei viibi. Eesti maksukohustuslasel ei teki ühendusesisest kauba soetamist Eestis, kuna ühendusesisene kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse (antud näites Lätis). Samas tekib aga just Eesti maksukohustuslasel ühendusesisene kauba soetamine Lätis, kuna soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel ühendusesisene kauba soetamine on aga igas liikmesriigis maksuvaba direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 141 kohaselt ning direktiivi kohaselt vabaneb Eesti maksukohustuslane kolmnurktehingu puhul Lätis ka ühendusesiseselt soetamiselt registreerimise kohustusest, mis tal tavalise soetamise puhul tekiks.

Kuna Eesti maksukohustuslasel tekkis ühendusesisene kauba soetamine Lätis, on kauba edasimüük Läti maksukohustuslasele teoreetiliselt Läti siseriiklik käibe, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Eesti maksukohustuslane.

Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük, näite kohaselt Läti maksukohustuslane, kes saab selle arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata.

Ülesanne. Millised järgmistest tehingutest on kolmnurktehingud?

1. Eesti maksukohustuslane ostab kauba Soome maksukohustuslaselt ja müüb selle edasi Norra maksukohustuslasele, kaup saadetakse Soomest otse Norrassa.
2. Eesti maksukohustuslane ostab kauba Rootsist ja müüb selle edasi Monacos registreeritud maksukohustuslasele, kaup saadetakse Rootsist otse Monacosse.
3. Eesti maksukohustuslane ostab kauba Läti maksukohustuslaselt ja müüb selle edasi Ahvenamaal registreeritud maksukohustuslasele, kaup saadetakse Lätist otse Ahvenamaale.
4. Eesti maksukohustuslane ostab kauba Taani maksukohustuslaselt ja müüb selle edasi Mani saarel registreeritud maksukohustuslasele, kaup saadetakse Taanist otse Mani saarele.
5. Eesti maksukohustuslane ostab kauba Leedu maksukohustuslaselt ja müüb selle edasi Läti väikefirmale, mis ei ole Lätis käibemaksukohustuslasena registreeritud, kaup saadetakse Leedust otse Lätisse.

## **2.5 OMATARVE**

Omatarve maksustatakse sarnaselt muu maksustatava käibega.

Omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil.

Kauba kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena, kui maksukohustuslane on selle kauba sisendkäibemaksu oma käibemaksust maha arvanud.

Enne 1. jaanuari 2009 kehtinud käibemaksuseaduse redaktsioonis ei olnud kirjas sõna „tasuta“, kuid tõl-

gendus on olnud sama. Tuleb veel tähelepanu juhtida sellele, et alates 1. jaanuar 2009 kehtiv käibemaksuseaduse redaktsioon ei nõua, et teenuse omatarbe puhul oleks sisendkäibemaks maha arvatud. Sisendkäibemaksu mahaarvamise nõue kehtib ainult kaupade omatarbe puhul.

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 käibemaksuga, siis on kõik korras.

Vastavalt käibemaksuseadusele märgitakse omatarbe mõistega käibemaksuta 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 käibemaks ja tasuda seejärel oma töövõtjatele osa palgast nende kaupade või teenustega. Varipalka natuuras makstes tekib kasu neljas kohas: ettevõtja saab kaupa hulgi ostes odavamalt kui eraisik kauplusest, arvestab selle hinnalt maha käibemaksu ning säästab tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksu, mis kokku 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 "väheses ulatuses" mõõduks 750 eurot aastas (ca 12 000 EEK). Samuti ei loeta "tarbimiseks maksumaksja enda poolt" tööandja poolt töövõtjale töö teostamiseks vajalike riiete, 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.

Omatarbe maksustamise üheks tavalisemaks ja samas ka enim probleeme tekitanud näiteks on sõiduautode omatarve ja selle maksustamine (vt. loengukonspekt I peatükk 7).

## **2.6 UUS TRANSPORDIVAHEND**

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 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 cm<sup>3</sup> või mootori võimsusega üle 7,2 kW, mis on võõrandatud enne 6 kuu möödumist esmasest kasutusele võtmisest või millega on sõidetud alla 6000 kilomeetri.

Käibemaksuseaduses defineeritakse uus transpordivahend, kuna direktiivi kohaselt erineb definitsioonis sätestatud tingimustele vastava transpordivahendi käibe maksustamine muu kauba käibe maksustamisest.

Uue transpordivahendi võõrandamine teise liikmesriigi isikule koos toimetamisega teise liikmesriiki on

alati maksustatud nullmääraga ning maksukohustus tekib uue transpordivahendi soetamisel kõigil teise liikmesriigi isikutel, kaasaarvatud füüsilised isikud.

Uus transpordivahend hõlmab ainult teatud suuruse või võimsusega veesõidukeid, õhusõidukeid ja maismaa mootorsõidukeid. "Uus" on transpordivahend, kui ta on võõrandatud enne kolme kuu möödumist (maismaa mootorsõiduki puhul kuus kuud) esmasest kasutusele võtmisest või mis on läbi sõitnud vähem kui definitsioonis märgitud. Seega, kui ka üks nimetatud kahest tingimusest on täidetud, on tegemist uue transpordivahendiga. Kas transpordivahend on uus või mitte, määratakse müügi momendil, mitte siis kui see on toimetatud sihtkoha liikmesriiki. Seega, kui transpordivahend oli "uus" müügi momendil ning müük toimus nullmääraga, tuleb ostjal sihtkoha riigis käibemaks tasuda ka juhul, kui käibemaksu tasumise ajaks kumbki tingimus enam täidetud ei ole.

Seoses uute transpordivahenditega on KMS kehtestatud maksustamise erikord, mis on kooskõlas direktiiviga.

Nagu juba märgitud:

On uue transpordivahendi võõrandamine teise liikmesriigi isikule koos toimetamisega teise liikmesriiki alati maksustatud nullmääraga ning maksukohustus tekib uue transpordivahendi soetamisel kõigil teise liikmesriigi isikutel, kaasaarvatud füüsilised isikud.

**NÄIDE:** Kui Soome käibemaksukohustuslasest ettevõtte müüb uue auto Eesti eraisikule või ettevõttele, siis maksustatakse tehing Soomes 0% käibemaksu määraga. Soome maksukohustuslase jaoks on see ühendusesisene käive (KMS § 7 lg 1 p 2). Eesti firma või eraisik, aga peab ostult tasuma 18% käibemaksu.

Kui transpordivahend oli "uus" müügi momendil ning müük toimus nullmääraga, tuleb ostjal sihtkoha riigis käibemaks tasuda ka juhul, kui käibemaksu tasumise ajaks kumbki tingimus enam täidetud ei ole.

KMS § 35 lõike 11 alusel on kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004. a määrusega nr 75 uue transpordivahendi soetamisel tasutud käibemaksu erijuhul tagastamise kord.

KMS § 38 lõike 7 alusel on kehtestatud rahandusministri 30. märtsi 2004. a määrusega nr 38 maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt uue transpordivahendi ühendusesisesel soetamisel käibemaksu tasumise kord.

## **2.7 VIES SÜSTEEM**

VIES – VAT Information Exchange System. See on Euroopa tsentraalne andmebaas maksukohustuslaste registreerimisnumbrite kontrollimiseks.

EL liikmesriikide (sh Eesti) käibemaksukohustuslaste registreerimise numbriga kehtivuse kontrollimiseks on järgmised võimalused:

- Maksu- ja Tolliamet andmebaasi kaudu
- Euroopa Komisjoni andmebaasi kaudu
- E-posti vatnumber@emta.ee teel
- Faksi 683 5709 teel

Kontrolli tulemusel saab enamiku riikide puhul vastuseks, kas EI või JAH.

Kauba ühendusesisese käibe aruanne.

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

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.

Kauba ühendusesisese käibe aruande vorm ja täitmise juhend ning kauba ühendusesisese käibe muutmise aruande vorm ja täitmise juhend on kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004 määrusega nr 69 (RTL 2004, 44, 752).

Seega seoses tollikontrolli kaotamisega piiril lisandus maksukohustuslastele täiendav aruandluskohustus – kvartaalse ühendusesisese kauba käibe aruande esitamine. Kvartaliaruanne tuleb esitada, kui:

- 1) maksukohustuslane on võõrandanud ja lähetanud kaupu teise liikmesriigi maksukohustuslasele,
- 2) on võõrandanud või lähetanud kaupu oma püsivale tegevuskohale teises liikmesriigis või
- 3) olnud vahepealseks müüjaks kolmnurktehingus.

Kvartaliaruandes deklareeritakse üksnes kauba müük isikute lõikes (osutatud ega saadud teenuseid ja kauba soetamist ei deklareerita). Aruandes tuleb märkida:

- 1) ostja maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number koos liikmesriigi koodiga (enda püsivale tegevuskohale kauba lähetamisel püsiva tegevuskoha maksukohustuslasena registreerimise number),
- 2) teise liikmesriigi maksukohustuslasele kvartali jooksul võõrandatud või lähetatud kauba koguväärtus ja eraldi veergu kolmnurkteingu vahepealse müüjana teise liikmesriigi maksukohustuslasele edasimüüdud kauba väärtus.

Piiratud maksukohustuslasena registreerimise numbril tuleks kontrollida, et selle numbril alusel on teise liikmesriigi isikul just maksukohustus ühendusesiseselt kauba soetamiselt, mitte näiteks üksnes teenuste saamiselt.

## **2.8 KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE ARUANDE VORM JA TÄITMISE JUHEND LISA 1 VT ÖPPEVAHENDI LÖPUST.**

**ÜLESANNE.** Täitke AS Pesapuu käibedeklaratsioon. Deklaratsiooni täitmise kuuks lugege ülesande lahendamise kuu. Teadke, et AS Pesapuu pole informeerinud maksuhaldurit mitte ühegi tehingu vabatahtlikust maksustamisest. Kõik summad ülesandes on ilma käibemaksuta.

1. AS Pesapuu müüs Soome maksukohustuslasele kontori mööblit 200 000 krooni eest.
2. AS Pesapuu soetas Rootsi maksukohustuslaselt puitu 500 000 krooni eest.
3. AS Pesapuu sai Saksamaa maksukohustuslaselt konsultatsiooni teenuseid 30 000 krooni eest.
4. AS Pesapuu müüs toole 20 000 krooni eest Eesti eraisikutele.
5. AS Pesapuu soetas puitu Venemaa eraisikutelt kokku 30 000 krooni eest.
6. AS Pesapuu müüs kappe Hollandi maksukohustuslasele 45 000 krooni eest.
7. AS Pesapuu soetas Itaalia maksukohustuslaselt kapinuppe 40 000 krooni eest.
8. AS Pesapuu soetas Soome eraisikult puitu 500 000 krooni eest.
9. AS Pesapuu müüs ühe voodi 5000 krooni eest Soome eraisikule ja saatis selle talle Soome. Soome kaugmüügi piirmäär on 100 000 krooni.
10. AS Pesapuu soetas vanaaegse seinakapi Saksamaa maksukohustuslaselt 20 000 krooni eest ja müüs selle kohe edasi Läti maksukohustuslasele 40 000 krooni eest. Kapp viidi Saksamaalt otse Lätti.

### **KORDAMISKÜSIMUSED**

1. Kuidas nimetatakse tehinguid ühenduseväliste riikidega?
2. Mis on kauba ühendusesisene soetamine?
3. Mis on kaugmüük?
4. Mis on kolmnurktehing?
5. Mis on kauba omatarve?
6. Mis on uus transpordivahend?
7. Mis on VIES süsteem?
8. Millal esitatakse kauba ühendusesisese käibe aruanne?
9. Kas kauba ühendusesisese käibe aruandes kajastatakse ka saadud teenuseid ja kauba soetamine?
10. Kes kehtestab kauba ühendusesisese käibe aruande vormi ja täitmise juhendi?

### **3. MAKSUSTAMISE ERISÄTTED**

#### **3.1 VÄLISESINDUSELE, DIPLOMAADILE JA VÄLISRIIGI RELVAJÕUDUDELE KOHALDATAVAD MAKSUSOODUSTUSED**

Vaata: KMS § 39.

Käibemaksuga ei maksustata:

Eestisse akrediteeritud välisriigi diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, välisriigi diplomaatilisele esindusele ja konsulaarasutusele, erimissioonile ning ühenduse institutsioonile, samuti nimetatud esinduse, asutuse, erimissiooni ja institutsiooni haldustöötajale, välja arvatud ühenduse institutsiooni haldustöötaja, vajaliku kauba importi.

Sellise kauba, välja arvatud toiduainete soetamisel ja teenuse saamisel Eestis tagastatakse nendelt tasutud käibemaks nõuetekohase arve alusel juhul, kui kaupade ja teenuste kogumaksumus koos käibemaksuga on arve kohaselt vähemalt 1000 kr.

Kommunaalmaksete, sideteenuste ja kütuse puhul vedelkütuse seaduse tähenduses tagastatakse käibemaks ka väiksema summa korral. Ühenduse institutsioonile tagastatakse ka toiduainete soetamisel tasutud käibemaks. Erandeid käibemaksuseadusega sätestatust võib teha vastastikkuse põhimõttel välisministri ettepanekul VV määrusega. Esinduse, asutuse, erimissiooni, institutsiooni või FI õigust taotleda käibemaksu vabastust või käibemaksu tagastamist kinnitab välisministri volitatud ametnik.

Käibemaksuga 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 käibemaks 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 käibemaksu vabastust või käibemaksu tagastamist kinnitab kaitseminister.

Käibemaksu 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 teatud summast suurem. Tagastatakse vaid kirjaliku taotluse alusel kord kvartalis.

EÜ riikides kehtib analoogne kord ka EÜ organisatsioonide ning EÜ ressursside arvel teostatud teaduslike uuringute suhtes. Üksiku ostu hind peab olema suurem kui 1000 krooni. Taotlus esitatakse kord aastas.

Lisaks eelnevale on Soomes, erinevalt Eestist, maksuvabade teenuste osutamiseks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus ka kohalikul omavalitsusel kui avalik-õiguslikul juriidilisel isikul. Selline säte on kehtestatud neutraalsusnõude täitmiseks, sest muidu oleks KOV-I kasulikud 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 käibemaksust laekuv tulu). Seetõttu on ka Soomes kehtestatud kord, millele vastavalt peab tagastama riigile talle tagastatud käibemaksu. Tagastamisel aga ei lähtuta mitte sellest, palju konkreetne KOV käibemaksu tagasi sai, vaid võetakse kogu riigi ulatuses kohalikele omavalitsustele (maksuvabast majandustegevusest) tagastatud käibemaksu 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.

#### **3.2 MARGINAALMAKS**

Marginaalmaksu süsteemi rakendamise mõtteks ja eesmärgiks on vältida käibemaksu 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

käibemaksu, kuid seda edasi müües ei saa ta tema poolt tasutud käibemaksu tagasi küsida, kuna ta ei ole ettevõtja – seega jääb käibemaks müüdud kauba hinda. Kui nüüd ettevõtja, kes ostis füüsiliselt isikult kauba, müüb seda edasi ja lisab sellele müügil tavapärasest korras käibemaksu, siis on see kaup käibemaksuga 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 käibemaksu vaid sellelt osalt, mis ta soetushinnale lisab. Alternatiiviks marginaalmaksu süsteemile on nn komisjonikaubanduse süsteem, kus kaup võetakse füüsiliselt isikult komisjonikaupluse n.ö vastutavale hoiule ning talle maksatakse 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 müügiga tegelevale ettevõttele. Ettevõtte puhastab, parandab ja reguleerib külmkapi ning paneb ta uuesti müüki. Ettevõtte raamatupidamises kajastatakse külmkapi soetushinda ja müügihinda ning käibemaksu kohustus marginaalmaksu põhimõttel arvestatakse müügihinna ja ostuhinna vahelst inklusiiivset maksumäära ( $18/118=15,25\%$ ) rakendades. Inklusiiivset maksumäära rakendatakse sellepärast, et käibemaksuna 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 tagavaraosad ja vanarauda, mis on tekkinud vanade autode lammutamise käigus, siis leitakse lisandunud väärtus lahutades tagavaraosade ja vanaraua käibe summadest kokkuostetud sõiduautode väärtuste summa maksuperioodil. Sisendkäibemaksu mahaarvestamine ja maksukohustuse määramine toimub tavapärasest korras.

### 3.3 REISITEENUSE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORD

Vaata: KMS § 40.

Reisiteenuse maksustamise aluseks on direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 306 sätestatud reisiagendi eriskeem (special scheme for travel agents). Niinimetatud reisiagendi eriskeemi põhimõte on, et reisiagendi poolt oma nimel reisijale osutatavate teenuste korral loetakse reisiagendi käibeks üksnes tema poolt teiselt maksukohustuslaselt ostetud kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa ehk marginaal nende edasimüügil reisijale. Vastav käibe kuulub standardmääraga maksustamisele teenuse osutaja asukohariigis ehk siis Eestis.

Kuigi direktiivi artiklis 306 sätestatud erikorda nimetatakse reisiagentide eriskeemiks (special scheme for travel agents), on käibemaksuseaduses lähtutud osutatavatest teenustest, mitte teenuse osutajast. Selle põhjuseks on Euroopa Kohtu lahendid (C-163/91; C-308/96 ja C-94/97), mille põhjal on Euroopa Komisjon võtnud seisukoha, et erikorda peab rakendama iga maksukohustuslane, kes osutab reisiga seotud teenust oma nimel ja kasutab selleks teiselt maksukohustuslaselt saadud teenust. Samadest kohtulahenditest tuleneb ka mõiste "reisija" ("traveller") tõlgendus – reisijana käsitatakse teenuse lõpptarbijat. Seega ei rakendata erikorda reisiteenuse müügil teisele reisibüroole, kes selle omakorda lõpptarbijale edasi müüb. Lõpptarbijaks on käibemaksukäsitluse kohaselt ka äriühing, kes ostab reisiteenust ettevõtjalt tarbeks (N: töölähetus). KMS ei kasutata siiski mõistet "reisija", kuna vastav mõiste tähendab Eesti seadusandluses selgelt üksnes füüsilist isikut.

Erikorda rakendatakse üksnes reisiteenuse osutamisel oma nimel. Teise isiku nimel reisiteenuse osutamine ehk vahendus jääb erikorra alt välja ja maksustatakse nagu tavalist vahendusteenust, st. maksustatava väärtuse moodustab vahendustasu, mis kuulub maksustamisele vahendatava teenuse käibe tekkimise riigis. Oluline on eristada, millal loetakse teenus osutatuks oma nimel ja millal teise isiku nimel, ehk millal on tegemist ise teenuse osutamisega ja millal üksnes teenuse vahendamisega. Mitmed liikmesriigid (Suurbritannia, Soome, Rootsi) on vastavate teenuste eristamiseks kehtestanud kriteeriumid, mille järgimisel loetakse, et tegemist on teenuse vahendamisega. Ühised põhikriteeriumid on järgmised:

1. on sõlmitud leping vahendaja ja volitaja vahel teenuse vahendamise osas;
2. teenuse osutamise eest vastutab teenuse osutaja/volitaja, mitte vahendaja;

3. teenuse saaja on teadlik tegelikust teenuse osutajast ja asjaolust et teenuse osutamise eest vastutab teenuse osutaja/volitaja, mitte vahendaja, teenuse saaja informeerimine on tõendatav ka teenuse saajale väljastatavate dokumentidega;
4. teenus osutatakse volitaja poolt kehtestatud hinnaga ja volitaja poolt teenuse saajale kehtestatud tingimustega ehk vahendaja vahendab teenuse saaja ja teenuse osutaja vahelist lepingut;
5. volitaja maksab vahendajale vahendamise eest vahendustasu;
6. vahendaja raamatupidamises kajastatakse üksnes vahendustasu;
7. teenuse saajale väljastatavale arvele on märgitud ka volitaja nimi.

Vahendamiseks loetakse ka teenuse osutamist kui teenuse saaja poolt tema nimel ja arvel tehtud kulutuste katteks vahendajale makstavad summad kajastatakse vahendaja raamatupidamises vahekontol.

Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorda kohaldatakse juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisijale, sealhulgas juriidilisele isikule või asutusele reisiga otseselt seotud teenust, ning kasutab reisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust.

Erikorda ei pea kohaldama, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisiteenust teisele Eesti või välisriigi maksukohustuslasele edasiosutamiseks (kuid võib ka siis kohaldada, kui seda soovitakse).

Erikorra alusel osutatud reisiteenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Erandiks on reisiteenuse saajale edasimüüdud teenused, mida osutatakse ühendusevälises riigis. Ka need teenused maksustatakse erikorra alusel, kuid käibemaksumääraks on 0%. Seetõttu tuleb niisugusel juhul, kui reisipakett sisaldab nii EÜ piires kui ka ühendusevälistes riikides osutatavaid teenuseid, maksustada proportsionaalne osa marginaalist nullmääraga ja ülejäänud osa 18% määraga. Samuti tuleb maksustada proportsionaalne osa marginaalist, kui reisijale müüakse reisipaketti, millest osa moodustavad maksukohustuslase poolt sisseostetud teenused ja osa maksukohustuslase enda poolt osutatavad teenused ning paketti eraldi teenusteks jagada ei ole võimalik.

Erikorda rakendava maksukohustuslase teenuse maksustatav väärtus arvutatakse ostetud teenustele lisatud marginaalist. Seega tuleb esiteks leida teenuste hinnale lisatud osa, selleks lahutatakse üheks teenuseks liidetud reisiteenuste müügihinnast teenuste ostmisel maksukohustuslase poolt makstav summa, mis sisaldab ka ostetud teenuste käibemaksu. Saadud vahe ongi teenuse maksustatava väärtuse arvutamise aluseks. Kuna teenuse saaja poolt teenuse eest makstav summa sisaldab juba käibemaksu, on ka arvutatud summade vahe koos käibemaksuga. Nimetatud vahe põhjal reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamiseks tuleb vahe jagada 1,18-ga. Tulemuseks on maksukohustuslase poolt osutatava reisiteenuse maksustatav väärtus, millelt kuulub käibedeklaratsiooni alusel tasumisele 18% käibemaksu.

Kuna erikorda rakendava maksukohustuslase maksustatav käive ei hõlma edasimüüdavate kaupade ja teenuste hinda, ei ole tal ka lubatud oma maksustatavalt käibelt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata reisija teenindamiseks kauba soetamisel ja teenuse osutamisel makstud sisendkäibemaksu.

Erikord rakendub ka reisijale üksiku teenuse osutamisel, mitte üksnes pakettreisi korral, kuna direktiivi vastav säte ei sisalda nimetatud piirangut.

Erikorra alusel maksustatava reisiteenuse kohta esitataval arvel käibemaksu eraldi ei märgita. Nimetatud nõudest tulenevalt ei saa teisele maksukohustuslasele reisiteenuse osutamise korral teine maksukohustuslane ka sisendkäibemaksu maha arvata. Arve nõuetele vastavat arvet ei pea esitama reisiteenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks.

**NÄIDE.** Eesti reisibüroo müüb enda nimel reisijale marsruudil Kreeka-Türgi toimuva reisi paketi, mis muuhulgas sisaldab ka reisibüroo enda osutatavat giiditeenust. Paketi koguhind ilma käibemaksuta on 40 000 krooni, sellest Kreekas osutatavate teenuste maksumus 10 000 krooni, Türgis osutatavate teenuste maksumus 20 000 krooni, giiditeenus 5000 krooni ja reisibüroo kasum 5000 krooni.

Kuna giiditeenust osutab reisibüroo ise, kuulub see maksustamisele üldkorras. Giiditeenus maksustatakse sõltumata osutamise kohast 18% määraga. Seega peab reisibüroo teenuse osutamise kuul deklareerima selle reisiga seotud giiditeenuse maksustatava väärtuse 5000 krooni käibedeklaratsiooni lahtris 1 ja sellelt

arvutatud käibemaksu 900 krooni lahtris 4.

Muud teenused maksustatakse erikorra alusel, reisibüroo marginaal on seega 5000 krooni (35 000 - 30 000 – giiditeenus jääb marginaaliarvestusest välja). Kuna Kreeka on Euroopa Liidu riik ja Türgi ei ole, siis tuleb osa marginaali maksustada 18% määraga ja osa 0% määraga. Arvestades kulutuste osatähtsust (2/3 teenustest on osutatud Türgis ja 1/3 Kreekas), tuleb ka 2/3 marginaalist ehk 3333 krooni maksustada 0% määraga ja 1/3 marginaalist ehk 1667 krooni 18% määraga. 1/3 marginaali maksustatav väärtus on  $1667/1,18 = 1413$  krooni, mis deklareeritakse lahtris 1 koos giiditeenuse maksustatava väärtusega, sellelt arvutatud käibemaks  $1413 * 0,18 = 254$  krooni lahtris 4 koos giiditeenuse käibemaksuga. 2/3 marginaali maksustatav väärtus 3333 krooni deklareeritakse lahtris 3 kui 0% määraga maksustatav käive.

Reisija jaoks on paketi kogumaksumus 40 900 krooni, sest lisandub reisibüroo enda osutatava giiditeenuse käibemaks.

### **3.4 KASUTATUD KAUBA, ORIGINAALTEOSE NING KOLLEKTSIOONI- JA ANTIIKESEME EDASIMÜÜGI KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORD**

Vaata: KMS § 41.

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

Käibemaksuseaduse § 41 annab maksumaksjale võimaluse valida, kas ta rakendab maksustamise erikorda või mitte. See tähendab, et § 41 rakendamine ei ole kohustuslik. See säte on mõeldud eelkõige selleks, et vältida võimalikke käibemaksu kumuleerumise juhtumeid. Erikorda saab rakendada siis, kui kaup on soetatud edasimüügi tarbeks, mitte endale kasutamiseks.

Erikorda saab rakendada siis, kui kaup on soetatud:

1. Eesti või Euroopa Liidu teise liikmesriigi isikult, kes ei ole maksukohustuslane.
2. Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes ei lisanud kauba võõrandamisel kauba hinnale käibemaksu ning kes ei saanud selle kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.
3. Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes järgib kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektiooni- ja antiikeseme müügil §-s 41 nimetatud erikorda.

Euroopa Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ on kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord sätestatud 4. peatükis. Selle peatüki artikli 314 alusel kasutab maksukohustuslik edasimüüja kasuminormi maksustamise korda siis, kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud:

- mittemaksukohustuslane,
- teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne on artikli 136 kohaselt maksu vaba;
- teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne suhtes kehtib artiklites 282–292 sätestatud vabastus ja tegu on kapitalikaupadega;
- teine maksukohustuslik edasimüüja, kui selle maksukohustusliku edasimüüja kaubatarne maksustati käibemaksuga käesolevat kasuminormi korda rakendades.

Sarnaselt käibemaksuseadusega lubab direktiiv 2006/112/EÜ erikorda rakendada siis, kui kasutatud kaup soetatakse mittemaksukohustuslaselt ja maksukohustuslaselt edasimüüjalt, kes rakendab ise müügil erikorda. Samuti on sarnane see, et erikorda saab rakendada siis, kui kauba võõrandaja ei lisanud kauba müügil käibemaksu ja ei saanud seda ise soetamisel maha arvata. Neljas võimalus puudutab väikeettevõtjate astmelist maksusoodustust, mida Eesti käibemaksuseadus ei sätesta.

Need maksukohustuslased, kes järgivad KMS § 41 lg 3 toodud erikorda, ei märki väljastatavale arvele või muule müügidokumendile kauba soetamisel tasutud ega ka arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksusummat. Lihtsustatult öeldes – arvele käibemaksusummat eraldi välja ei tooda. Hoolimata sellest tuleb käibemaks ikkagi tasuda.

Käibemaksuseadus annab maksumaksjale võimaluse kasutada §-s 41 lg 3 sätestatud erikorda ka enda imporditud originaalkunsteose, kollektiooni- või antiikeseme edasimüügil. Samuti siis, kui originaalkunsteose on maksukohustuslasele müünud autor või autoriõiguse valdaja. Vastavalt KMS §-le 41 lg 5 peab maksumaksja sellest soovist eelnevalt maksuhaldurit teavitama. Ja seejärel vastavalt KMS §-le 41 lg 6 peab

maksumaksja KMS §-s 41 lg 3 sätestatud erikorda rakendama kahe kalendriaasta jooksul alates selle võimaluse rakendamisest.

Kasutatud kaup on kasutuses olnud vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist, välja arvatud originaalkunsteios, kollektiooni- ja antiikese, väärismetall ja vääriskivi.

Originaalkunsteios on KMS § 41 lg 2 kohaselt kaup, mis on nimetatud kuuenda direktiivi lisa I lõikes a ja see nimekiri on uues direktiivis 2006/112/EÜ lisa IX osa A. Direktiivis 2006/112/EÜ viidatakse artiklis 311 lg 1 p 2 samuti direktiivi 2006/112/EÜ lisa IX osale A, mille alusel on originaalkunsteiosed:

– pildid, kollaažid ja samalaadsed dekoratiivpannood, maalid ja joonistused, täielikult käsitsi tehtud, välja arvatud arhitektuurised, tehnilised, tööstusotstarbelised, kaubandusotstarbelised, topograafilised jms plaanid ja joonised, käsitsi kaunistatud kaubad, teatridekoratsioonid, stuudiotauastad jms maalitud lõuend (CN-kood 9701 00 00);

– algupärased gravüürid, estambid ja litograafiad, millest on tehtud piiratud arv mustvalgeid või värvilisi tõmmiseid, käsitsi kunstniku valmistatud ühelt või mitmelt plaadilt, sõltumata tema kasutatud menetlusest või materjalist, välja arvatud mehaanilised või fotomehaanilised menetlused (CN-kood 9702 00 00);

– algupärased skulptuurid mistahes materjalist, kui need on täielikult kunstniku loodud; valatised, mida toodetakse kõige rohkem kaheksa eksemplari ja mille valmistamist juhendab skulptor või tema õigusjärglane (CN-kood 9703 00 00); erandkorras võib liikmesriikide määratud juhtudel enne 1. jaanuari 1989 toodetud valatiste puhul ületada kaheksa eksemplari piirangut;

– seinavaibad (CN-kood 5805 00 00) ja tekstiilseinakatted (CN-kood 6304 00 00), käsitsi valmistatud kunstniku algupärase kavandi järgi, kui kumbagi on toodetud kõige rohkem kaheksa eksemplari;

– täielikult kunstniku loodud ja signeeritud keraamikaesemed;

– täielikult käsitsi tehtud emailimistööd, mida on kõige rohkem kaheksa nummerdatud eksemplari ja millel on kunstniku või ateljee signatuur, välja arvatud vääriskivitooted ning hõbe- ja kullassepatooted;

– kunstniku tehtud fotod, millest ta on ise teinud või tema juhendamisel on tehtud kõige rohkem 30 signeeritud ja nummerdatud eksemplari, olenemata suuruselt ja alusmaterjalist.

Tähelepanu tuleb juhtida sellele, et maksukohustuslane võib originaalkunsteiosena mitte käsitleda direktiivi 2006/112/EÜ lisa IX lõikes 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 kollektioon või selle osa, mille KN kood on 9705 00 00. Direktiivis on sama asi sätestatud artiklis 311 lg 1 punkt 3. Selles sättes viidatakse direktiivi IX lisa B osale. Kollektsiooniesemed on postmargid, maksumärgid, tempelmargid, esimese päeva ümbrikud, margiga kaardid või ümbrikud ja muud samalaadsed kaubad, mis on kasutatud või kasutamata, tingimusel, et need ei ole käibel ega tule käibe. See tähendab, et käibel olev raha või postmark ei ole kollektsiooniese. Vastavalt KMS §-le 16 lg 2 p 4 on Eesti Vabariigis kehtiv postimaksevahend maksuvaba, kui seda müüakse nimiväärtuses. Seega ei laiene see vabastus kollektioneerimise eesmärgil müüdavatele postmarkidele. Seejuures on just oluline vaadata, kas seda postmarki müüakse nimiväärtuses või mitte. Nimiväärtuses müüdav postmark on maksuvaba ja üle nimiväärtuse müüdav postmark on kollektsiooniese ning seda saab müüa §-s 41 toodud eriskeemi alusel.

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

Näide. Eesti autokauplus soetab 10 000 krooni eest kasutatud auto Eesti eraisikult ja müüb selle ilma ise kasutamata 30 000 krooni eest Soome maksukohustuslasele.

Autokauplusel on kaks võimalust seda tehingut deklareerida ja maksustada. Kui ta valib erikorra kasutamise, peaks ta esitama arve 30 000 kroonile ja arvel eraldi käibemaksusummat välja ei tooda. Selleks, et maksustatavat väärtust leida, tuleb ostu- ja müügisumma vahest arvutada maksustatav väärtus –  $20\,000/1,18=16\,949$ . Käibemaksusumma on sellel juhul 3051 krooni. Käibedeklaratsioonis läheb seega esimesse lahtrisse 16 949 ja neljandasse lahtrisse 3051 krooni. Kui rakendatakse erikorda, tuleb arvele kindlasti märkida ka viide erikorradele, nagu seda nõuab KMS § 37 lg 8 p 7.

Teine võimalus on maksustada seda müüki tavakorras, siis oleks tegemist ühendusesisese käibega. Arve esitatakse 30 000 kroonile ja sinna lisatakse 0% käibemaksu. Seega kajastatakse deklaratsiooni kolmandas lahtris 30 000 ja kolm punkt ühes samuti 30 000 krooni.

Erikorda saab rakendada maksukohustuslane, kelle ettevõtluseks on nimetatud kaupade edasimüük ning kes saab kauba võõrandamisel lepingu alusel komisjonitasu. Antud erikorra rakendamine maksukohustuslasest edasimüüja poolt on vabatahtlik. Erikorda ei saa rakendada maksukohustuslane enda ettevõtluse tarbeks soetatud ning ettevõtluses kasutatud kauba edasimüümisel.

Maksukohustuslase imporditud originaalkunstiteose, kollektsiooni- või antiikeseme käibe puhul käsitakse ostuhinnana käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 kohaselt arvestatud maksustatavat väärtust, millele on lisatud maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks.

### **3.5 AVALIKUL ENAMPAKKUMISEL MÜÜDUD KASUTATUD KAUBA, ORIGINAALKUNSTITEOSE, KOLLEKTSIOONI- JA ANTIKESEME MÜÜGI KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORD.**

Vaata: KMS § 42.

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

Kauba müügihind on summa, mille ostja on tasunud enampakkumise korraldajale tema väljastatud arve või muu müügidokumendi alusel. Kauba müügihind sisaldab kauba enampakkumise hinda 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 müügidokumendile marginaalmaksu põhimõttel arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaksu 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 müügilt 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.

### **3.6 ELEKTROONILISELT OSUTATAVA TEENUSE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORD**

Vaata: KMS § 43.

Elektrooniliselt osutatava teenuse puhul on võimalik rakendada käibemaksu 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 elektrooniliselt osutab lõpptarbijatele. Kui ühenduseväline maksukohustuslane on otsustanud end erikorra alusel Eestis registreerida, on ta kohustatud maksuhaldurile elektrooniliselt 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 elektrooniliselt 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 elektrooniliselt järgmised kohustuslikud andmed:

- nimi ja aadress;
- elektroonilise 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 ilmnenud, et ühendusevälise maksukohustuslase 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 tasutud käibemaksu oma tasumisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha arvata, kuid tal on õigus see vastavalt liikmesriigilt tagasi küsida.

### **3.7 FIE MAKSUSTAMISE ERIKORD**

Vaata: KMS § 44.

Füüsilisest isikust ettevõtja võib käsitada oma käibe tekkimise ajana, välja arvatud kauba ühendusesisene käive, lisaks 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 lähetaakse 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, va ühendusesiseselt 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.

### **3.8 ETTEVÕTTE VÕI SELLE OSA ÜLEANDMINE**

Vaata KMS § 4 lg 2 p 1, 4.

Käivet ei teki ettevõtte või selle osa üleandmisest võlaõigusseaduse (RT I 2001, 81, 487; 2002, 60, 374; 2003, 78, 523) tähenduses.

KMS § 4 lg 2 p 4 kohaselt ei teki käivet äriühingute, mittetulundusühingute või sihtasutuste ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise käigus vara üleandmisest teisele äriühingule, mittetulundusühingule või sihtasutusele.

Võrreldes varemkehtinud käibemaksuseadusega on juurde tulnud mittetulundusühingud ja sihtasutused.

Direktiivis 2006/112/EÜ on see sätestatud artiklis 19, mille kohaselt on antud küsimuses jäetud liikmesriikidele valiku võimalus. Antud säte ütleb, et kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid käsitada, et kaubatarnet ei ole toimunud ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena. Vajaduse korral võivad liikmesriigid võtta vajalikke meetmeid konkurentsi moonutamise vältimiseks juhtudel, kus saajale maksukohustus täies ulatuses ei laiene.

**ÜLESANNE.** Täitke AS Antiik käibedeklaratsioon. Deklaratsiooni täitmise kuuks lugege ülesande lahendamise kuu. Teadke, et AS Antiik pole informeerinud maksuhaldurit mitte ühegi tehingu vabatahtlikust maksustamisest. Kõik summad ülesandes on ilma käibemaksuta. AS Antiik kasutab KMS § 41 toodud kasutatud kauba edasimüügi eriskeemi.

1. AS Antiik müüs kontorimööblit Soome maksukohustuslasele 30 000 krooni eest.
2. AS Antiik soetas Eesti eraisikult antiik mööblit 40 000 krooni eest ja müüs selle edasi teisele Eesti eraisikule 50 000 krooni eest.
3. AS Antiik ostis Venemaa eraisikult vanu toole 10 000 krooni eest ja müüs need Eesti maksukohustuslasele 20 000 krooni eest.
4. AS Antiik ostis Soome maksukohustuslaselt kasutatud antiikmööblit 14 000 krooni eest ja müüs selle edasi kohe Saksamaa maksukohustuslasele 20 000 krooni eest. Kaup läks otse Soomest Saksamaale.
5. AS Antiik ostis Eesti maksukohustuslaselt kasutatud vana mööblit 15 000 krooni eest ja müüs selle mööbli kohe edasi teisele Eesti maksukohustuslasele 20 000 krooni eest.
6. AS Antiik ostis Rootsi eraisikult antiik riidekapi 10 000 krooni eest ja müüs selle Eesti eraisikule 15 000 krooni eest.
7. AS Antiik ostis Venemaa ettevõttelt mööblit 2500 krooni eest ja müüs selle Eesti eraisikule 5700 krooni eest.
8. AS Antiik müüs Soome maksukohustuslasele lillealuseid 7500 krooni eest.
9. AS Antiik ostis Itaalia maksukohustuslaselt toolide parandamiseks nahka 3000 krooni eest.
10. AS Antiik müüs mööblit Ukraina ettevõttele 50 000 krooni eest.

#### KORDAMISKÜSIMUSED

1. Kas aukonsulile rakendatakse käibemaksuseaduses ettenähtud maksusoodustust?
2. Kas välisriigi diplomaatilisel isikul on õigus tagasi küsida kommunaalteenustelt tasutud käibemaks?
3. Mis asi on marginaalmaks ja mis juhul seda kasutatakse?
4. Mis on kasutatud kaup?
5. Mis on originaalkunstiteos?
6. Mis tingimusel on võimalik rakendada elektrooniliselt osutatava teenuse puhul käibemaksu rakendamise erikorda?
7. Kas tekib käive äriühingute, mittetulundusühingute või sihtasutuste ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise käigus vara üleandmisest teisele äriühingule, mittetulundusühingule või sihtasutusele?
8. Mis tingimusel on auto uus?
9. Mis tingimustel on lennuk uus?
10. Kas peamiselt rahvusvahelistes vetes sõitev laev on "uus transpordivahend" KMS tähenduses?

## 4. MAKSUDEST KÕRVALE HOIDMINE

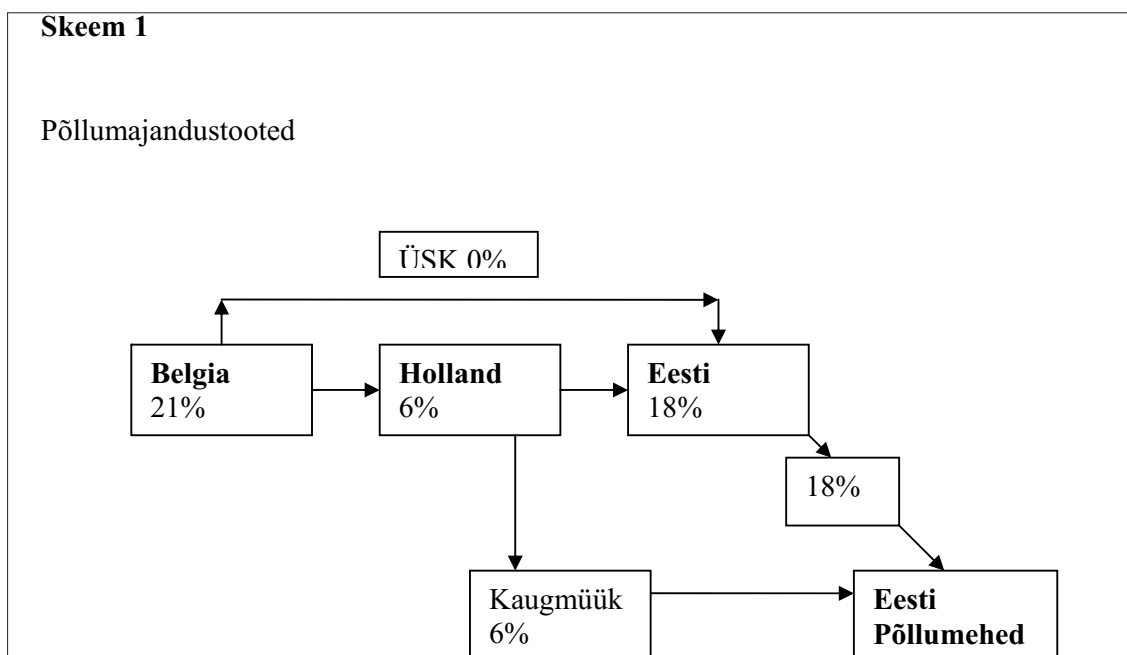
Selles peatükis tuleb juttu maksude kõrvale hoidmisest. Antud teema puhul tuleb selgelt eristada maksudest kõrvale hoidmist ja maksupettust. Esimesel juhul on tegemist legaalse tegevusega, kus maksumaksja püüab ära kasutada seaduses olevaid auke, et makse vähem maksta. Maksupettuste puhul on aga tegemist ebaseadusliku tegevusega, st seaduserikkumisega, mis on karistatav. Erinevate maksupettuste skeemide juurde tuleme tagasi järgmises peatükis.

Maksudest kõrvale hoidmist (Inglise keeles Tax evasion) on kõige parem seletada erinevate näidete põhjal. On üsna selge, et autor ei suuda anda maksudest kõrvale hoidmise võimaluste kohta ammendavat loetelu, aga mingisuguse ülevaate peaks järgnevate kaasuste tutvustamine küll andma. Maksudest kõrvale hoidmine on pidevalt arenev teema, mis toob pidevalt kaasa uusi väljakutseid nii maksumaksjatele, kui ka seadusandjale.

### **Esimene Kaasus PÕLLUMAJANDUSTOOTED**

Esimesena vaatame ühte võimalust, kuidas ühendusesisese kaubanduse käigus saab maksumaksja erinevate liikmesriikide maksuseaduste erinevusi ära kasutades makse vähem maksta. Alljärgnev näide on tegelikult juhtunud kaasus.

Kaasuse juurde käib ka alljärgnev skeem 1.



Belgias on käibemaksumäär 21%, Hollandis 6% (madalam maksumäär põllumajandustoodetel) ja Eestis üldjuhul 18%. Oletame, et Eesti põllumehed soovivad osta kaupu Eesti ettevõtelt, kes toob need Belgiast. Tavaliselt võiks kauba liikumist kujutada nii, et Eesti ettevõtja ostab kauba Belgiast ja müüb selle Eestis põllumeestele maha. Soetamisel on tegemist tavalise ühendusesisese soetamisega, selle käibemaksumääraks on müüja jaoks 0% ning soetaja maksustab tehingu ise oma riigi käibemaksuga, kuid arvab sama summa kohe ka sisendkäibemaksuna maha. Kauba müümisel põllumeestele arvestatakse sinna juurde 18% käibemaks.

On aga ka teine moodus, kuidas põllumehed saaksid vältida 18% käibemaksu tasumist. Nagu eelpool mainitud, on Belgias käibemaksumäär 21%. Mida saab siis Eesti ettevõtte teha? Tal on võimalus kasutada mõnda Hollandi firmat või luua ise Hollandis äriühing ja toimetada kaubad Belgiast Hollandisse. Seejärel saab kauba müüa Eesti põllumeestele otse Hollandist kaugmüügi kaudu. See tähendab, et Belgiast Hollandisse viimisel rakendatakse ühendusesisese käibe 0% maksumäära ja kaugmüügi korral Hollandist Eestisse Hollandi 6% maksumäära.

Järgmisena võib ette tulla probleem, kui müüdüd kauba väärtus ületab 550 000 krooni piiri. Sellisel juhul on teise riigi maksukohustuslane ennast Eestis registreerima maksukohustuslaseks ja hakkama tasuma

siin käibemaksu (KMS § 19 lg 4).

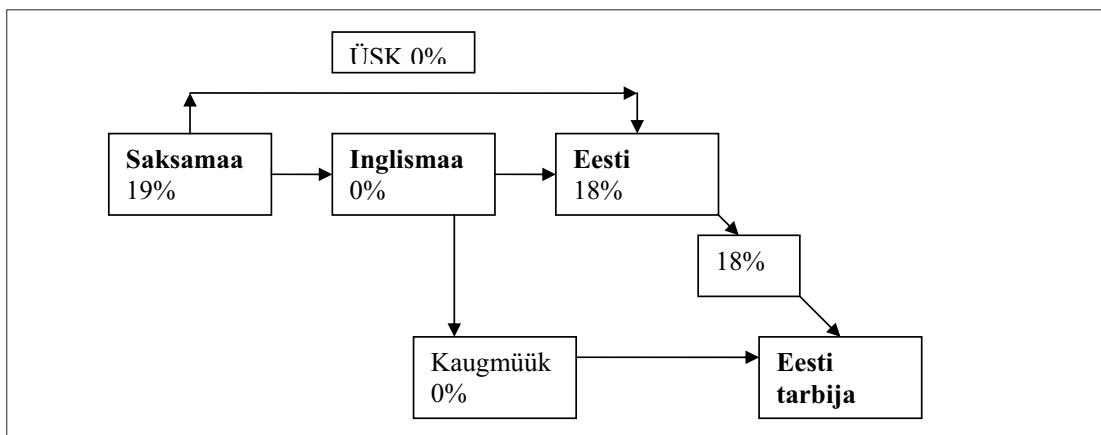
Sellisel juhul on üks võimalik registreerimise vältimise võimalus, lihtsalt uue ettevõtte loomine Hollandis ja jälle saab kaugmüüki teostada kuni 550 000 krooni täitumiseni.

### Teine kaasus KIIVRID

Võtame näiteks sellise võimaluse, et Eesti ettevõtja tahab tuua Saksamaalt mootorrattaga sõitmiseks mõeldud kiivreid. Saksamaal on standardne käibemaksumäär 19%. Eestis on teadupärast üldine käibemaksumäär 18%. Kui tuua kiivrid otse Saksamaalt ja müüa Eesti tarbijatele, siis on müüja jaoks tegemist ühendusesisese käibega, mis maksustatakse 0% (soetaja jällegi maksustab oma riigi käibemaksuga, kuid arvab sama summa ka maha) ja müük on 18%.

Antud juhul tasub aga ettevõtjal teada, et need kiivrid on Inglismaal maksustatud madalama maksumääraga, st 0%. Nüüd saab Eesti ettevõtja sellest asjaolust teada ja loob endale Inglismaal äriühingu ja ostab selle firma nimel sinna kiivreid ja seejärel realiseerib need Eesti tarbijale kaugmüügi teel 0% käibemaksu määraga. Sarnaselt eelneva kaasusega tuleb ka siin jälgida 550 000 krooni täitumise piiri, peale mida peab Inglismaa ettevõtja ennast Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerima (KMS § 19 lg 4).

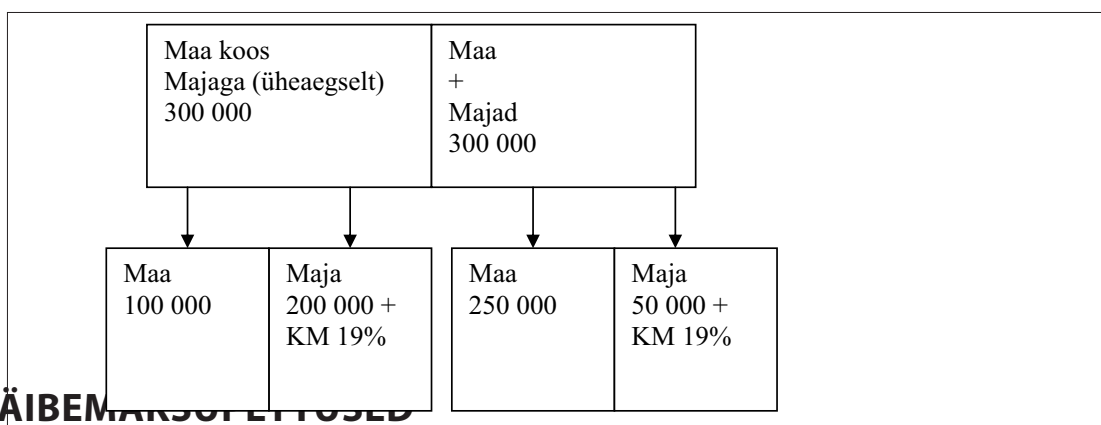
Skeem 2 Kiivrite soetamine Saksamaalt



### Kolmas Kaasus KINNISVARA MÜÜK

See on järjekordne näide maksudest kõrvale hoidmisest. See kaasus leidis aset Hollandis ja läbis ka kohutliku arutuse. Tegemist on kinnisvara müügiga. Kinnisvara arendusega tegelev ettevõtte soetas endale suure maatüki. Oma äritegevuse käigus õnnestus tal üks osa sellest maast kohe kommunikatsioonidega varustada ja sinna majad ehitada. Need majad müüs ta maha koos maaga ja hinnaks määras ta 300 000 eurot. Sellest maa hind oli 100 000 ja maja hind 200 000. Kuna maa on Hollandis käibemaksuvaba, siis sellele maksu ei lisandunud, aga maja maksustati 19%. Äritegevuse edenedes aga tuli ettevõtte juht mõttele, et ta müüb selle maa ja maja koos ning paneb maa hinnaks 250 000 ja ehitise hinnaks 50 000 eurot. See tähendab, et 250 000 on maksuvaba ja ainult 50 000 on maksustatav 19% käibemaksumääraga.

Skeem 3 Kinnisvara müük



## 5. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSED

## 5.1 ERINEVAD KÄIBEMAKSUPETTUSTE LIIGID

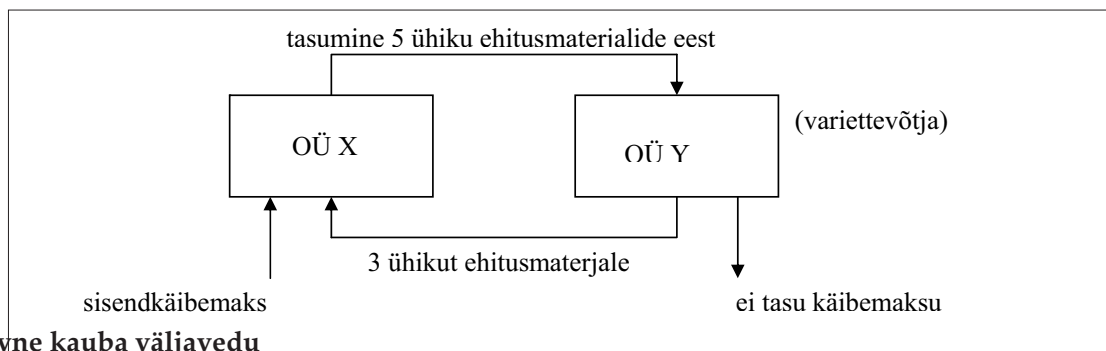
Käibemaksupettusena mõistetakse ebaseaduslikku käibemaksukohustuse vähendamist ning maksustamisel eelise saamist läbi illegaalse tegevuse. Käibemaksupettuse liikideks on näiteks omatarbe maksustamata jätmine, sisendkäibemaksu kunstlik suurendamine ja karussellpettus, millest tuleb lähemalt juttu alljärgnevalt. Käibemaksupettus on maksupettuse laialtlevinum liik ning käibemaksupettustest tulenevad riigieelarvele suuremad kahjud, kui ühestki teisest maksupettuse liigist.

### Tavaline käibemaksupettus.

Tavalise käibemaksupettuse täpne inglisekeelne tõlgendus oleks “Missing trader Intra-Community fraud”, kuid kasutatakse ka väljendit “acquisition fraud”. Selle pettuse skeemi puhul tarnib ettevõtja 0% käibemaksuga kaupa teisest Euroopa Liidu liikmesriigist variettevõtjale, kes müüb kauba edasi järgmisele ettevõtjale, kes pettusskeemist teadlik ei ole, lisades käibemaksu, kuid ise ei deklareeri ega soetust ega käivet ning ei tasu ka riigile käibemaksu. Kauba soetanud ettevõtja saab ka sisendkäibemaksu oma maksustatavast käibest maha arvata. Tihti kasutatakse variettevõtjalt kaupa edasi müües mingisuguse kolmanda ettevõtja andmeid ja käibemaksukohustuslase numbrit, et ei oleks näha kauba liikumine otse variettevõtjalt kauba soetanud ettevõtjale. Kaup müüakse seega edasi käibemaksu võrra odavamalt.

### Sisendkäibemaksu kunstlik suurendamine.

Pettus seisneb selles, et ettevõtja deklareerib sisendkäibemaksu suuremana, kui tegelikult ettevõtjuse tarbeks soetatud teenustelt või kaupadelt on tasunud. Tavaliselt on selleks teiseks ettevõtjaks, kes kaupu müüb, niinimetatud variettevõtja, mis registreeritakse käibemaksukohustuslaseks just käibemaksupettuste organiseerimise eesmärgil. Variettevõtja käibemaksu riigieelarvesse ei tasu. Tihti arvab ettevõtja sisendkäibemaksu maha sellisel viisil arvete põhjal, mis on raskesti kontrollitavate teenuste (näiteks konsultatsiooniteenus) ja kaupade (näiteks ehitusmaterjalid) eest. Sellistes pettustes võib olla ka, et tegelik müüja ei ole käibemaksukohustuslane ning samas ei soovi ta deklareerida ka võõrandamisest saadud tulu. Nii, et kasu sellises pettuses võib olla nii ostjal, kui ka müüjal. Allolevalt jooniseltki nähtub, et OÜ X soetab 3 ühikut ehitusmaterjale OÜlt Y. Arvetel näidatakse aga, et soetati 3 ühiku asemel ehitusmaterjale 5 ühikut ning OÜ X deklareerib soetusena 5 ühikut materjale, suurendades nii sisendkäibemaksu. OÜ Y aga, kes suure tõenäosusega on variettevõtja, ei tasu võõrandamisel tekkinud käibelt käibemaksu.



### Fiktiivne kauba väljavedu

Sellist käibemaksupettuse liiki nimetatakse ka pruugi väljaveoks, sest väljaveetavaks kaubaks deklareeritakse tavaliselt väärtuslik kaup, välja viiakse aga odavam või reaalselt kauba väljatoimetamist riigist ei toimu. Kalli, deklareeritud kauba sisendkäibemaks saadakse aga riigilt tagasi ning ekspordil rakendatakse 0% käibemaksumäära. Tegelikult deklareeritud kaup võidakse aga Eesti siseturul käibemaksu võrra soodsamalt võõrandada. Eriti aktuaalne oli selline käibemaksupettuse liik üheksakümnendate aastate algul ning paljuski sõltub sellise pettuseliigi levimine ametnike korrumppeeritusest ja puudulikust tollikontrollist.

Sealjuures ei pruugi alati välja viidavad kaubad olla erinevad, vaid kõige pealt näidatakse kaupa ühe hinnaga (kõrgema hinnaga, et saada rohkem sisendkäibemaksu tagasi) ning hiljem kolmanda riigi isikule müües on kauba hind isegi kordi odavam. Eestis toimus ulatuslikult tolliladudes kaupade korduv edasimüük seoses kalatoodete ekspordimisega. Selleks ajaks, kui toimus toodete tegelik müük kolmanda riigi isikule, oli toode muutunud juba kordi odavamaks.

### Maksustatava väärtuse kunstlik vähendamine

Pettuse skeem näeb välja järgmine: impordil deklareeritakse tollis kauba väärtus reaalsest oluliselt mada-

lamana ning seega tuleb tasuda ka vähem käibemaksu. Hindade alandamine toimub vabatsoonis või tollilaos, kus kaup ringleb erinevate ettevõtjate vahel. Nagu eelnevast alapeatükist selgus, on ka kala selline kaup, mille väärtust näidatakse tegelikust kordi madalamana. Sarnane skeem toimib ka siseriiklikult, kui kauba või teenuse võõrandaja näitab siseriikliku tehingu puhul kauba või teenuse väärtust tegelikust madalamana, et vähendada käibemaksukohustust. Viimast kasutatakse eriti juhtudel, kui kauba või teenuse soetajaks on isik, kes ei ole maksukohustuslane.

### **Omatarbe mittemaksustamine.**

Seisneb selles, et ettevõtjad jätaavad omatarbekulutused deklareerimata. KMS § 2 lõike 6 kohaselt on omatarbe maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtumisi - või kontrollorgani liikme isiklikus tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil.

Rõhutada tuleb ka, et kauba kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena ainult juhul, kui maksukohustuslane on selle kauba või kauba osa sisendkäibemaksu om arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt taha arvanud.

Pettuse näiteks võib antud juhul tuua selle, kui müüakse oma töötajatele kaupu või teenuseid soodsamalt, kuid käibemaksu deklareeritakse soodsama hinna alusel. Samuti esineb ka juhtumeid, kui asutatakse äriühing ning soetatakse kallis kaater ja arvatakse sisendkäibemaks maha, et hakata meresõidu teenust pakuma või kaatrit välja laenutama, sisuliselt aga ettevõtlust ei toimu ning käivet ei teki. Lihtsaks näiteks on ka majapidamistarvete ostmine ettevõttele, kuid tegelikkuses hakkab neid asju kasutama ettevõtte töötaja. Sellised pettused ei tekita riigieelarvele võrreldes teiste liikidega küll suurt kahju, kuid need on samas siiski väga levinud.

### **Registreerimata jätmise pettus**

Vastavalt KMS § 19 lõikele 1 tekib isikul, kelle maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 250 000 krooni, kohustus end registreerida 250 000 krooni ületamise päevast käibemaksukohustuslasena. Tihti aga isik, kellel on tekkinud registreerimiskohustus, ei täida seda. Sellist pettust on raske tuvastada suure sularahakäibega ettevõtjate puhul. Näiteks autoparklas, kus tasutakse enamasti sularahas. Kuna autoparklatel suuremaid kulutusi, millelt sisendkäibemaksu arvata, ei ole, siis ei näe nad ka käibemaksukohustuslaseks registreerimisel suurt mõtet. Pigem tundub see neile arvatavasti kahjulik, sest registreerimise hetkest tuleb hakata maksustatavalt käibelt käibemaksu tasuma ning kuna neil kulutusi on vähe, ei ole neil eriti ka võimalust oma tasumisele kuuluvat käivet sisendkäibemaksu võrra vähendada.

### **Tagastuspettus**

Tagastuspettuse tunnuseks on see, kui ettevõtja registreerib end käibemaksukohustuslaseks ja ei deklareeri andmeid tegeliku käibe ja arvete alusel, vaid esitab käibedeklaratsioonides suvalisi andmeid. Näiteks deklareerib üsna väikest käivet, kuid sisendkäibemaksu näitab mitmeid kordi suuremana.

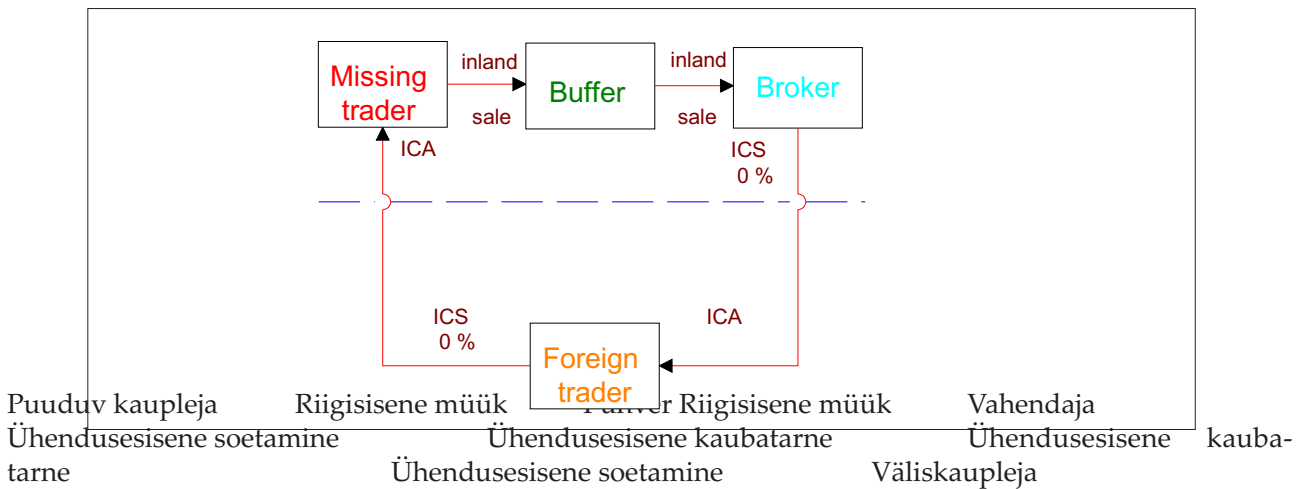
### **Fiktiivsete arvete väljastamine**

Sellises pettuses registreerib üks ettevõtja (variettevõtja) end käibemaksukohustuslaseks ja hakkab teistele ettevõtjatele väljastama arveid (nn arvevabrikud, millega MTA on otsustavalt võitlema asunud), mida need ettevõtjad parasjagu nõuavad ehk siis väljastab tegelikult fiktiivseid arveid, mille alusel ettevõtjad soetust deklareerivad ning alusetult sisendkäibemaksu riigieelarvest tagasi saavad. Raha liikumist näidatakse pangakontodel selliselt, et fiktiivse arve alusel kantakse raha pangaarvele ning võetakse seejärel sealt sularahas välja. Arveid väljastanud ettevõtja saab tasuta tavaliselt teatud protsendi sisendkäibemaksust, mis on õnnestunud riigieelarvest välja petta. Antud situatsioonides sellised ettevõtjad, kes arveid fiktiivselt väljastavad, eksisteerivad lühikest aega, tavaliselt umbes ühe aasta.

## **5.2 KARUSELLPETTUS**

### **5.2.1 Mis on karusellpettus?**

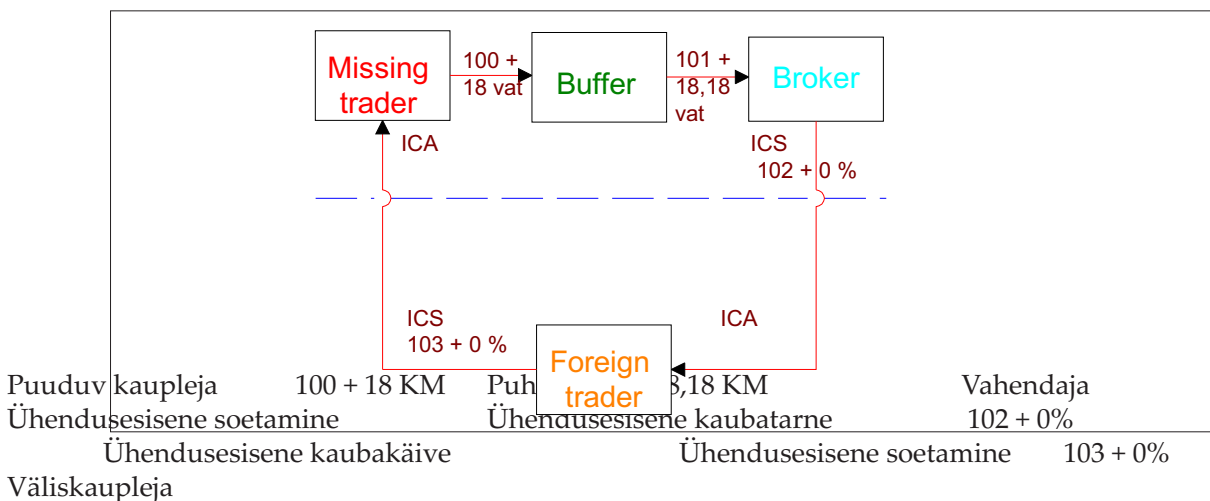
Lihtsa karusellpettuse saavad korraldada juba neli maksukohustuslast.



Karusellpettuse peamised tunnused on järgmised:

- puuduv kaupleja ei kavatsengi käibemaksu maksta;
- puhver ei pruugi sooritada käibemaksupettust, ta lihtsalt muudab puuduva kaupleja leidmise raskemaks;
- vahendaja saab õiguse käibemaksu maha arvata seoses temale esitatud arvel oleva käibemaksuga;
- väliskaupleja ei pea maksuma käibemaksu, kui eksport või ühendusesisene käive toimub pärast teemapoolset soetamist;
- riigisisene müügihind on ühendusesisest soetamishinnast madalam.

Käibemaksu puudutavad tagajärjed:



1. Miks seda karusellpettuseks nimetatakse?

2. Koostage puuduva kaupleja, puhvri ja maakleri deklaratsioonid (eeldades, et neil maksukohustuslastel ei ole sel perioodil muid tehinguid).

3. Kui palju kaotab riigieelarve?

### 5.2.2 Lähem tutvus osalistega

Puuduv kaupleja ei täida oma maksukohustusi (ei maksa käibemaksu ja enamikul juhtudel ei esita käibe-

deklaratsiooni). Tavaliselt on tal postkast või eluruumiaadress või isegi vale ametlik aadress ja puudub selge äritegevus. Puuduv kaupleja on sageli eraettevõtte, kelle direktorid on variisikud või välisettevõtted. Ka ei paista tal olevat selles tegevusvaldkonnas mingit kogemust. Maksuametil puudub juurdepääs tema arvepidamisele ja muudele dokumentidele. Selgesti nähtavas tehinguahelas teeb ta ühendusesiseseid oste sisendpoolel (nendega võib kaasneda siiski ka muid tehinguid) ning riigisiseseid käibeid puhvrile või vahendajatele väljundpoolel.

Puhver on vahenduseettevõtte puuduva kaupleja (või teise puhvri) ja vahendaja vahel. Tema ostab puuduvalt kauplejalt kaupu ja tarnib need kohe maaklerile. Puhver järgib seadusi, esitab käibedeklaratsioone ja maksab käibemaksu. Tema roll on uurimise moonutamine, tagades selle, et puuduks otsene kontakt puuduva kaupleja ja käibemaksu tagastamist taotleva operaatori vahel. Kuigi puhvreid alati ei kasutata, on enamikul juhtudel neid vähemalt üks. Puhvrite arv sõltub karusellpettuse keerukuse astmest.

Puhver võib olla hästi tuntud seaduskuulelik kaupleja ning ta ei pruugi olla loodud vaid pettuse eesmärgil. Kuigi puhver ei ole mõnel juhul pettusest teadlik, on ta sageli sellega kursis (ehk just äritehingu ebatavalisuse tõttu). Puhver saab väikest kasumimarginaali, kuid tal puudub igasugune äririsk.

Vahendaja ostab kaubad puhvrilt ja teeb ühendusesiseseid tarneid teises liikmesriigis asutatud operaatorile. Tema taotleb ostudel makstud käibemaksu tagastamist. Vahendaja on alati puuduva kauplejaga samas liikmesriigis.

Välisettevõtte (ehk kanalettevõtte), kes on kontaktis vahendajaga, tegutseb alati teises liikmesriigis. Tema ostab vahendajalt kaupu ja teeb ühenduses maksuvabu tarneid. Selle tagajärjel välisettevõtte asukohajärgsel riigil käibemaksukadu ei ole. See ettevõtte on sageli loodud pettuse eesmärgil. Kuid samas võib see olla ka hulгимүүija, kes sõltuvalt asjaoludest ei pruugi pettusest teadlik olla.

### **5.2.3 Ühised tunnused**

- Rahvusvahelises. Käibemaksukohustuslaste omavahelised tehingud on vähemalt kahes liikmesriigis. Käibemaksusüsteem võimaldab kaupade ostmist nullmääraga. Sellele järgneval müümisel küsib pettur käibemaksu, mida riigi eest varjatakse, ja suurendab enda kasumit. Mida rohkem kauplejaid ja liikmesriike ahelas on, seda keerulisem on pettust uurida.
- Ühendusesisene kauba soetamine. Käibemaksu karusellpettus hõlmab tavaliselt ühendusesisest kaubakäivet. Enamikul juhtudel on ühenduses tarneid tegeval vahendajal õigus käibemaksu tagasi saada, sest ta pidi seda ostmisel maksuma, aga tema väljund on nullmaksumääraga.
- Mitu osalist. Mitme vahelüli kasutamine takistab puudevate kauplejate avastamist. Need vahelülid hoiavad üsna madalat profiili, sest nad maksavad makse ja näitavad käibedeklaratsioonis vähe saadud makse. Neid on tavakontrolli või riskianalüüsi käigus väga raske tuvastada.
- Müüjate ja ostjate kiire muutumine. Selleks et avastamist vältida, vahetavad karusellpetturid regulaarselt tarnijaid ja puudevaid kauplejaid.
- Käibemaksu ei deklareerita/maksta. Karusellpettuse esimene lüli küsib käibemaksu riigisisestel soetamistelt ja saab klientidelt käibemaksu. Ta ei maksa seda käibemaksu maksuhaldurile ja see võimaldab tal müüa kaupu ostuhinnast madalama hinnaga. See käibemaks, mida puudev kaupleja küsib puhvrilt või vahendajalt ja mida ta riigile ei maksa, ongi tema kasumimarginaal.
- Kaubavood. Kuigi majandustehinguid simuleeritakse, on karusellpettustes liikumas siiski reaalsed kaubad. Tavaliselt on need väärtuslikud, kuid kergesti transporditavad kaubad. Karusellpettusi korraldatakse väga sageli arvutiosade (protsessorid, SIMM-moodulid) ja mobiiltelefonidega. On ka teisi kaupu, nagu autod, tekstiil, telefonikaardid, putukamürgid, veoautod, riideesemed, toit, karastusjoogid, metallitooted, väärismetall, alkohol, lihatooted, ehitustooted, bensiin, nahk, raud ja terastooted.
- Korduv iseloom. On täheldatud, et samad kaubad läbivad ringi mitu korda, mis võimaldab petturitel teha käibemaksusüsteemi petmisega tasa kaupade kogumaksumuse.

- Makseviis. Vaatamata sellele, et tegemist on suurte summadega, kasutatakse sageli sularaha. Tavalisi ärikrediidi kokkuleppeid ei esine. Avastatud sularahamakseteta maksupettuste puhul makstakse enamjaolt pangaülekanodega (raha on pangaarvel väga lühikest aega, pangaarved on ettevõtte nimel ja puudub igasugune viide füüsilistele isikutele).

- Maksusüsteemi tundmine. Enamik karusellmaksu pettureid on õppinud süsteemi ninapidi vedama. Nad on hästi kursis vastavate õigusaktide ja nende kohaldamisega. See võimaldab neil registreeruda käibemaksukohustuslaseks ja saada tagasimakseid, tekitamata sealjuures mingit kahtlust, ning vahetuda, kui on vaja muuta ringi ülesehitust või viia pettus teise liikmesriiki.

#### **5.2.4 Liikmesriikide erinev koht petuskeemis**

Liikmesriikide koht petuskeemis võib olla erinev ja see võib kiiresti muutuda. Praegu on mõnes liikmesriigis väga palju puuduvaid kauplaid ja teisi kasutatakse vaid kanalettevõtete jaoks. Puuduvad kauplaid asuvad sageli suurtes liikmesriikides, kus on miljoneid maksukohustuslasi, või linnades, kus on samuti palju maksukohustuslasi. Kontrollisuutlikkus mängib siin olulist rolli. On täheldatud, et ühe liikmesriigi püüdlikkus selles valdkonnas on põhjustanud n-ö probleemi ekspordi teistesse riikidesse. Kanalettevõtted on tavaliselt naaberriikides, kellel on palju tehinguid puuduva kaupleja riigiga. Lisaks sellele kasutatakse kanalettevõtetena sageli teatud liikmesriike, kellel on ranged pangasaladusi puudutavad seadused.

#### **5.2.5 Sätted õigusaktidest**

§ 7. Kauba ühendusesisene käive

(1) Kauba ühendusesisene käive on

1) kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki, välja arvatud käesoleva paragrahvi lõikes 2 nimetatud juhtudel;

(4) Kauba ühendusesisest käivet tõendatakse kauba võõrandamist ja kauba teise liikmesriiki toimetamist tõendavate dokumentidega.

§ 15 lg 3 Käibemaksumäär on null protsenti järgmiste kaupade maksustatavast väärtusest:

2) kaup, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või teise liikmesriiki toimetamist ilma võõrandamiseta käsitatakse kauba ühendusesisese käibena, välja arvatud juhul, kui käesoleva seaduse § 16 kohaselt on selle kauba käive maksuvaba.

#### **5.2.6 Maksustamine avastatud karusellpettuste korral**

Kui maksuhaldur avastab karusellpettuse, on ta silmitsi puuduva kaupleja tohutu maksuvõlga. Kuid puuduv kaupleja on enamikul juhtudel variisik või varatu riulifirma ning puudub reaalne võimalus seda võlga kätte saada. Järelikult tuleb käibemaks tagasi saada teistelt osalistelt. Mõelda tuleks järgmistele rahalistele meetoditele:

#### **5.2.7 Keelata puhvri või vahendajal sisendkäibemaksu mahaarvamine**

Käibemaksuseaduse paragrahvi 31 lõike 1 alusel tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Puudub nõue, et tarnija peab maksuhaldurile käibemaksu maksuma. See tähendab, et mahaarvamisõigust saab kasutada, ilma et puuduv kaupleja peaks maksu maksuma.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse võib ära võtta, kui mahaarvamisõiguse kasutamise tingimusi ei täideta. Tavalisim mahaarvamisõiguse äravõtmise põhjus on seadusliku arve puudumine ja/või kaubakäibe puudumine käibemaksuseaduse § 4 tähenduses. Põhimõtteliselt on maksukohustuslane see, kes peab tõendama, et mahaarvamisõiguse kasutamise tingimused on täidetud. Tuleb märkida, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust saab kergemini kahtluse alla seada puhvrite ja vahendajate puhul, kes on ostnud kaubad otse puuduvalt kauplajalt. Mahaarvamisõigus ei olene kauplejate (puhvrite või vahendajate) seaduspärasest ootusest (hea usk).

Lisaks sellele tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 203 alusel ei mõjuta ostja (puhvri/vahendaja) mahaarvamisõiguse äravõtmine põhimõtteliselt tema kohustust maksta käibemaksu vastavate müügitihin-

gute puhul teiste puhvrite või vahendajatega ega tarnija (puuduv kaupleja) kohustust maksta arvel näidatud käibemaksu.

### **5.2.8 Maakleri ja välisettevõtte ühendusesiseste kaubakäibe maksustamine**

Samuti on mõjus karusellpettusega võitlemise vahend kanalettevõtte poolt puuduvale kauplejale tehtavate ühendusesiseste kaubakäivete nullmäära kaotamine. Maksuvabastusest võib keelduda, kui puuduvad tõendid kaupade transportimisest sihtriigist välja, puuduvad tõendid ostja käibemaksukohustuslaseks olemisest või mitteolemisest või kaubakäibe puudumine käibemaksuseaduse § 4 tähenduses.

Siiski tundub, et seaduspärast ootust (hea usk) peetakse mahaarvamisõiguse äravõtmisest olulisemaks. Praktikas on maksuvabastusest keeldumine sageli raskendatud, sest riik käibemaksu ei kaota ja halduskoostöö jätab soovida.

Kaasused nr C-354/03, C-355/03 ja C-484/03

Euroopa Kohtu ühiskaasuste nr C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 asjaolud on järgmised:

Märkige kaasuste numbrid 10–14.

Küsimus: milliseid argumente kasutab Ühendkuningriigi valitsus karusellpettustega võitlemiseks?

### **5.2.9 Karusellpettuse ennetamise, avastamise ja lõpetamise võimalused**

Selliste pettuste ennetamiseks, avastamiseks ja nende vastu võitlemiseks on palju meetodeid, mida võib jagada järgmistesse rühmadesse:

- takistada puuduvate kauplejate registreerimist;
- avastada puuduvad kauplejad pärast registreerimist;
- kauplejatele seatud nõudmised, mille eesmärk on pettusi vältida ja avastamisele kaasa aidata;
- avastatud karusellpettuse lõpetamise meetmed.

Küsimus: milliseid etappe kujutate teie ette pettuste vastu võitlemiseks? Leidke kõikidele eelmainitud probleemidele kolm lahendust.

## **6. KÄIBEMAKSU TAGASITAOTLEMINE VÄLISRIIGIST**

## 6.1 KÄIBEMAKSU TAGASITAOTLEMIST REGULEERIVAD ÕIGUSAKTID

Euroopa Liidu liikmesriigi staatus eeldab, et liikmesriik rakendab kehtestatud käibemaksu süsteemi. Seda nõuti juba n.ö. esimeses käibemaksu puudutavas direktiivis (67/227/EMÜ) ja seda täiendavas teises direktiivis (72/230/EMÜ). Põhiliseks põhjuseks oli, et ühisturu loomise eelduseks peeti liikmesriikides rakendatavate üldiste tarbimismaksu süsteemide lihtsust, neutraalsust ja sarnasust.

Need direktiivid olid siiski väga üldised, nii et liikmesriikide käibemaksusüsteemid erinesid teineteisest oluliselt, mis raskendas siseturukaubandust. Euroopa Liidu rahastamissüsteemi uuendusega seoses otsustati, et alates aastast 1975 rahastatakse Euroopa Liidu tegutsemist valdavas osas protsentuaalsest osast liikmesriikide käibemaksubaasist ehk igas liikmesriigis eratarbimisse müüdud selliste hüvivate väärtusest, mis Euroopa Liidu käibemaksuseaduste kohaselt kuuluvad maksustamisele.

Käibemaksu baasil põhinev makse on kehtestatud kõikidele liikmesriikidele ühtse meetodikaga. See tulu liik määratakse ühtlustatud maksubaasi ja ühise määra alusel, mis kujutab endast arvestuslikult korrigeeritud ja liikmesriikide erinevusi arvestavat taset.

Eeltoodud muudatus eeldas liikmesriikide vastavate seaduste ühtlustamist ühise maksubaasi loomiseks. Neil põhjustel loodi kuues käibemaksudirektiiv (77/388/EMÜ), mis sisaldab detailsemaid määruseid, näiteks maksuliste loovutuste, hüvivate loovutamise kohta, maksulise tegevuse tekke kohta, maksuvabastuse, maksu vähendamise ja maksekohuslaste kohta.

Eelpool mainitud Euroopa Ühenduste Nõukogu (EÜN) kuues direktiiv on praeguse lisandväärtusmaksu süsteemi aluseks ja kõik liikmesriigid on kohustatud oma seadused sellega vastavusse viima. Kuues direktiiv on läbi teinud suuri muutusi, mis on tihti olnud vajalikud ärikeskkonna muudatuste tõttu. Enamik muudatusi oli seotud ühisturu moodustamisega 1993. aastal, kui majanduslikud piirid liikmesriikide vahel kaotati ja tuli luua uus süsteem kaupade liikumise maksustamise alates 2007. aasta esimesest jaanuarist asendati kuues direktiiv uue direktiiviga 2006/112/EÜ, mis on kuuenda direktiivi uuestisõnastus.

Direktiiv 2006/112/EÜ sätestab ka, et Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatava käibemaksu määr ei või olla madalam kui 15% ja lisaks võib rakendada kuni kahte madalamat maksumäära, mis aga ei tohi siiski olla madalamad kui 5%.

Direktiivi kümnendas jaotises tuuakse ära käibemaksu mahaarvamist puudutav informatsioon. Õigus maksu mahaarvamisele tekib hetkel, kui mahaarvatav maks kuulub tasumisele. Juhul, kui kaup ja teenuseid kasutatakse ettevõtte maksustatavaks tegevuseks, on maksukohustuslasel õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha käibemaks, mis kuulub tasumisele või on makstud tema poolt seoses kaupade või teenuste tarnetega teise maksukohustuslase poolt, ning käibemaks impordilt.

Mõningatel juhtudel maksukohustuslane, kes on pidanud maksu maksma, võib aga asuda teises liikmesriigis või ka väljaspool Euroopa Liitu ja ei pruugi olla kohustatud registreerima end käibemaksukohustuslaseks riigis, kust ta sooritab hankeid, ega esitama regulaarseid aruandeid vastava riigi maksuametile. Näiteks ühe riigi ekspordiettevõtte esindajal võis olla tarvidus maksta käibemaksu reisi- ja muudelt kuldelt, küllastades messi mõnes muus liikmesriigis või ka küllastades klienti.

Samas ei tee ta vastavasse riiki tarneid ja ei oma seeläbi kohustust olla maksuametis maksukohustuslasena registreeritud. Selleks, et vältida topeltnmaksustamist, peab talle jääma võimalus eelnevalt viidatud kulu- tustelt tasutud käibemaks tagasi küsida. Selleks otstarbeks ongi loodud käibemaksu tagasitaotlemise süsteem, mis võimaldab sellistel ettevõtetel siiski vastavad summad tagasi küsida.

Üheselt tuuakse ära ka, et Euroopa Liidu liikmesriik võimaldab igale maksukohustuslasele tagastuse õiguse seni, kuni vastavad kaubad ja teenused on kasutatud ettevõtte majandustegevuseks teises liikmesriigis ja need oleksid andnud sisendmaksu mahaarvamise õiguse juhul, kui neid oleks kasutatud müüja asukoha- riigis.

Samas, kohe kui maksukohustuslane on teinud maksustatavaid tarneid mõnes riigis (kust ta varem taotluste teel lisandväärtusmaksu tagasi küsis), muutub ta ka selles riigis maksukohustuslaseks ja peab end vastavalt registreerima. Sellistel juhtudel saab käibemaksu tagasi analoogselt vastava liikmesriigi kohalike

ettevõtetele, lisades tagastamist õigustavad arved perioodilistele aruannetele.

Maksustamisele mittekuuluvatelt või ettevõtlusega mitteseotud kuludel kaibemaksu ei tagastata. Äriettevõtte, kes kasutab kaupu nii ettevõtluse otstarbel kui muudeks kuludeks, võib vastavalt maha arvata/tagasi küsida ainult proportsionaalse osa. Kuues direktiiv näeb ette vastava proportsionaalse osa arvestamise põhimõtted artiklites 17 ja 19.

Tuleb märkida, et direktiivid ei ole otseselt rakendatavad, vaid nad eeldavad, et liikmesriigid jõustavad nendes sätestatu oma seadustega. Käibemaksudirektiivid ei sisalda ühtegi näidet maksusüsteemile, vaid jätavad teatud ruumi riiklikule kehtestamisele ja teatud küsimustes annavad liikmesriikidele erinevaid võimalusi.

Direktiiv lubab igal liikmesriigil sätestada rea erandeid eri tehingute maksustamisel. Lisaks sellele on direktiive tihti võimalik tõlgendada erinevalt ja seetõttu on, vaatamata sarnastele üldprintsiipidele, Euroopa Liidu liikmesriikides kehtestatud käibemaksuseadused teatud erinevustega.

## **6.2 EUROOPA ÜHENDUSE 8. JA 13. DIREKTIIV**

Et vältida käibemaksusüsteemis maksu mitmekordset tasumist, võib käibemaksukohustuslik ettevõtte Euroopa Nõukogu 8. ja 13. direktiivi kohaselt riigile tasutavast käibemaksust maha arvata oma äritegevuseks hangitud toodete ja teenuste müügihinnas sisalduva käibemaksu. Välisfirmadele tagastatakse taotluse alusel nende tegevuseks kodumaal hangitud toodete ja teenuste ostuhinnas sisalduv käibemaks. See tagastatakse kaupade ja teenuste eest, mida välisriigi firma hangib oma äritegevuse tarbeks juhul, kui tagastamist taotlev ettevõtte on oma kodumaal registreeritud maksukohustusliku firma või äriühinguna.

Euroopa Nõukogu 8. direktiivi (79/1072/EEC) alusel võimaldatakse käibemaksu tagastamist Euroopa Liidu liikmesriikidele.

13. direktiivi (86/560/EEC) alusel on Euroopa Liidu liikmesriikidest õigus käibemaksu tagasi saada ka kõigil Euroopa Liitu mittekuuluvate riikide maksukohustuslastest äriühingutel. Tagastamist võivad taotleda ka need, kes pole maksukohustuslasena registreeritud riigis, kus lisandväärtusmaksu tagastamist taotletakse.

Euroopa Nõukogu kaheksanda direktiivi artikkel 8 ütleb siiski, et kui maksukohustuslane on registreeritud väljaspool ühendust, võivad liikmesriigid tagastamisest keelduda või kehtestada lisatingimusi ja et tagastamine ei tohi toimuda soodsamatel tingimustel, kui kohaldatakse ühenduses registreeritud maksukohustuslaste suhtes.

Euroopa Nõukogu kolmeteistkümnenda direktiivi artiklis 2 on käibemaksu tagastusõiguse kohta kirjutatud, et liikmesriigid võivad käibemaksutagastused muuta sõltuvaks kolmandate riikide antavatest võrreldavatest soodustustest käibemaksude suhtes. Samuti võivad liikmesriigid nõuda maksuesindaja määramist.

Euroopa Liidus kehtiv käibemaksutagastamise süsteem on lisaks liikmesriikidele kasutusel ka veel Norras, Šveitsis ja Islandil. Välisfirma taotluse alusel tagastatakse tema tegevuseks kohapeal soetatud kaupade ja teenuste ostuhinnas sisalduv käibemaks.

Reeglina tekib välisfirmal käibemaksu tagasisaamise õigus teisest riigist sel juhul, kui ka sealne kohalik firma samalt kaubalt või teenuselt käibemaksu tagasi saab.

Oluline tingimus on ka see, et taotlejal ei tohi olla filiaali riigis, millelt käibemaksu tagasi taotletakse.

Käibemaksu tagastamiseks esitatakse sellekohane taotlus vastava riigi maksuametile. Üldjuhul on kehtestatud kogu Euroopa Liidus kehtiv standardne taotluse vorm, mis täidetakse selle riigi keeles, kust käibemaksu tagastamist taotletakse.

Standardtaotluse vormi nõuded on sätestatud Euroopa Nõukogu kaheksanda direktiivi lisas A. Kaheksanda direktiivi kohaselt tuleb taotluse esitamisel kindlasti märkida:

- 1) Kas tegemist on esimese taotlusega antud maksuametile ja kui mitte, siis märkida vastava maksuameti poolt eraldatud viitenumber.
- 2) Ära tuleb märkida taotleja nimi, postiaadress, äritegevuse laad.
- 3) Selle riigi maksuameti andmed ning käibemaksukohustuslase registreerimisnumber, kus taotleja on registreeritud või kus on tema alaline või peamine elukoht.
- 4) Ajavahemik, mille kohta taotlus esitatakse.
- 5) Taotletav tagastuse summa numbritega.
- 6) Detailne nimekiri arvetest ja tšekkidest.
- 7) Taotletav tagastusviis ehk, kas pangakontole või tšekiga, samuti detailed pangaandmed.
- 8) Lisatud dokumentide arv.
- 9) Samuti tuleb märkida, mis otstarbel maksukohustuslane kasutas taotluse aluseks olevaid kaupu ja teenuseid, ning kas kinnitada, et riigis, kus tagastamist taotletakse, konkreetse ajavahemiku jooksul kaupu ja teenuseid tarnitud ei ole, või on tarnitud neid kaupu ja teenuseid, mille eest tasub maksu üksnes kauba või teenuse saaja või on osutatud ainult teatud konkreetseid maksuvabasid transporditeenuseid ja tegeletud nendega seonduvate kõrvaltegevustega.

Euroopa Liidu 8. ja 13. direktiivi alusel esitatakse tagastamistaotlus üldjuhul kuni ühe kalendriaasta pikkuse perioodi koha, millal toimus kauba või teenuse soetamine ja lisandväärtusmaksu tasumine, hiljemalt järgmise aasta 30. juunil. Taotluse võib esitada ka kalendriaastasse kuuluva, vähemalt kolme kuu pikkuse ajavahemiku kohta.

Praegu on Euroopa Liidu Nõukogu töögrupis arutamisel 8. direktiivi asendava direktiivi eelnõu. Tegemist on tagastamissüsteemi olulise lihtsustamisega. Üldised põhimõtted jäävad samaks, kui kehtivas 8. direktiivis. Oluliseks muudatuseks on elektrooniliste süsteemide kasutusele võtmine. Käibemaksu tagastamise taotlus edastatakse elektrooniliselt selle liikmesriigi maksuhaldurile, kus maksukohustuslasena on registreeritud maksukohustuslaseks. Maksuhaldur edastab omakorda taotluse selle liikmesriigi maksuhaldurile, kust maksu tagasi taotletakse. Tõendamisel ei nõuta enam arveid ja muid dokumente paberil. Praegu ei saa veel öelda, millal see eelnõu jõustub, sest mitmetes küsimustes on liikmeriikide vahel veel erimeelsused.

### **6.3 MITTERESIDENDIST KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASED**

Loengukonspekti esimese osa teises peatükis oli juba põgusalt juttu mitteresidendist käibemaksukohustuslastest. Nüüd ei tee paha seda teemat pisut üle korrata.

Mitteresidendi käibemaksukohustuslikuks isikuks muutumise kindlaks tegemisel tuleb silmas pidada kolme asjaolu:

- 1) Kas tal on püsiv tegevuskoht?
- 2) Kas kauba ostja või teenuse saaja on Eestis maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane või mitte?
- 3) Millise tehinguga on tegemist (erikorrad on teise liikmesriigi isiku teostatava kaugmüügi ja ühendusevälise riigi isiku poolt elektrooniliselt osutatava teenuse puhul)?

- 1) Kas tal on püsiv tegevuskoht?

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

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

Eestis püsivat tegevuskohta mitteomava mitteresidendi puhul tuleb vaadata, millistel juhtudel peab ta enast Eestis maksukohustuslasena registreerima?

Vastuse sellele küsimusele leiame käibemaksuseaduse § 19 lõikest 3 – registreerimiskohustus tekib mitte-residendil, kes ei oma Eestis püsivat tegevuskohta, kuid kellel tekib Eestis maksustatav käive, mida maksukohustuslase või piiratud maksukohustuslase poolt kauba soetamisel või teenuse saamisel Eestis ei maksustata.

Selle sätte alusel ei teki registreerimiskohustust:

- a) kaugmüügi puhul ja
- b) nullmääraga maksustatava käibe puhul (v.a kauba ühendusesisene käive) või
- c) kui välisriigi isik on registreeritud teises liikmesriigis elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikorra alusel.

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

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

Tuleb meelde jätta, et tegelikult muutub teise liikmesriigi resident Eestis maksukohustuslaseks ka kaugmüügi puhul, kuid teistel alustel. Eestis mittemaksukohustuslastele elektroonilisi teenuseid osutav ühendusevälise riigi resident muutub küll Eestis maksukohustuslaseks, kuid käibemaksu peab ta Eestis maksuma vaid juhul, kui ta registreerib end maksukohustuslasena Eestis.

(Ühendusevälise riigi isiku poolt Euroopa Liidus osutatavatest elektroonilistest teenustest oli pikemalt juttu kolmandas peatükis punktis 3.7).

Põhimõtteliselt peaksid kõik püsivat tegevuskohta mitteomavad mitteresidendid muutuma Eestis maksukohustuslasteks ka juhul, kui nad teevad Eestis mingi nullmääraga maksustatava tehingu – kauba soetaja või teenuse saaja ei saa sel juhul kaupa või teenust maksustada. Puht-administratiivsetel põhjustel, et mitte sundida suurt hulka mitteresidente end maksukohustuslasena registreerima, ei pea püsivat tegevuskohta mitteomav mitteresident end maksukohustuslasena registreerima, kui ta teostab Eestis ainult nullmääraga käivet, v.a kauba ühendusesisene käive. Näiteks ei pea end maksukohustuslasena registreerima välisriigi ettevõtja, kelle kogu tegevus seisneb kauba ekspordimises või kes tegeleb üksnes kaubatehingutega tollilaos. Samuti on maksukohustuslasena registreerimisest vabastatud Eesti äriühingud, kes osutavad üksnes teenuseid, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, näiteks osutavad konsultatsiooniteenuseid välisriigi maksukohustuslastele. See regulatsioon põhineb direktiivi artikli 214 lõikel 1. A, mis võimaldab liikmesriigil vabastada ettevõtjaid teatud kohustustest. Ettevõtjal on alati õigus end registreerida maksukohustuslasena avalduse alusel ka juhul kui tal registreerimiskohustust ei ole tekkinud.

2) Kas kauba ostja või teenuse saaja on Eestis maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane või mitte?

Eestis püsivat tegevuskohta mitteomav mitteresident muutub Eestis maksukohustuslaseks, kui üheaegselt kehtivad järgmised asjaolud:

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

3) Millise tehinguga on tegemist (erikorrad on teise liikmesriigi isiku teostatava kaugmüügi ja ühendusevälise riigi isiku poolt elektrooniliselt osutatava teenuse puhul)?

Teise liikmesriigi resident muutub Eestis maksukohustuslaseks ka kaugmüügi puhul, kuid teistel alustel (sellest oli juttu punktis 2.3). Eestis mittemaksukohustuslastele elektroonilisi teenuseid osutav ühendusevälise riigi resident muutub küll Eestis maksukohustuslaseks, kuid käibemaksu peab ta Eestis maksuma vaid juhul, kui ta registreerib end maksukohustuslasena Eestis.

## **6.4 MITTERESIDENDIST MAKSUMAKSJALE KÄIBEMAKSU TAGASTAMINE**

Käibemaksu tagastamine välisriigi maksukohustuslastele on sätestatud Euroopa Ühenduse direktiivides

79/1072/EMÜ ja 86/560/EMÜ. Põhierinevus käibemaksu tagastamisel ühendusevälise riigi maksukohustuslasele ja teise liikmesriigi maksukohustuslasele on, et ühendusevälise riigi puhul lähtutakse Eestis vastastikuse käibemaksu tagastamise printsiibist, s.t. käibemaks tagastatakse ühendusevälise riigi maksukohustuslasele juhul, kui vastav ühenduseväline riik tagastab käibemaksu Eesti maksukohustuslastele.

Eestil on õigus piirata ühendusevälise riigi maksukohustuslastele käibemaksu tagastamist teatud kaupade ja teenuste osas. Hetkel tagastab Eesti käibemaksu ühele ühendusevälisele riigile (Norra). Enne Euroopa Liiduga liitumist tagastas Eesti 12-le praegusele liikmesriigile (ei tagastanud Portugalile, Hispaaniale ja Itaaliale) ja osadele kandidaatriikidele.

Teise liikmesriigi maksukohustuslasele tagastatakse kirjaliku taotluse alusel tema ettevõtluses kasutatava vallasasja soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaks tingimusel, et ta ei soetanud vallasasja või ei saanud teenust oma Eestis asuva püsiva tegevuskoha jaoks või selle kaudu.

Välisriigi maksukohustuslase kirjaliku taotluse alusel ning rahandusministri 7. aprilli 2004. a määrusega nr 68 kehtestatud korras tagastatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele tema ettevõtluses kasutatava kauba, välja arvatud kinnisasi, importimisel või soetamisel või teenuse saamisel Eestis tasutud käibemaks, kui:

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

Kui isik on ühendusevälise riigi maksukohustuslane, tagastatakse Eestis isikule tema ettevõtluses kasutatava kauba, välja arvatud kinnisasi, importimisel või soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaks, kui lisaks eelmise lõigu punktides 1, 2 ja 4 sätestatud nõuetele on täidetud järgmised tingimused:

- 1) välisriigi maksukohustuslase asukohariigis on Eesti residendil käibemaksu tagasisaamise õigus;
- 2) tagastatava käibemaksu summa kalendriaastas on vähemalt 5000 krooni.

Selle sätte kohaselt ei saa näiteks Eestist käibemaksu tagasi taotleda teiste liikmesriikide reisibürood, kes rakendavad reisiteenuste osutamisel reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorda. Samuti ei saa tagasi taotleda käibemaksu, kui soetati kaupu või teenuseid külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks (välja arvatud töölähetuse korral). Samuti on täpsustatud, et välisriigi isik kaotab õiguse käibemaksu tagastusele seoses Eestis asuva püsiva tegevuskohaga üksnes juhul, kui ta selle püsiva tegevuskoha kaudu tegutseb ettevõtlusega Eestis. See tähendab, et näiteks esinduskontorina tegutseva filiaali puhul säilib välisriigi maksukohustuslasel õigus käibemaksu tagastusele.

Direktiivi artikkel 146 lõike 1 punkt c alusel kehtestatud KMS § 35 lõike 6 kohaselt tagastatakse Eestis kauba soetamisel tasutud käibemaks isikule, kes ekspordib selle kauba oma heategevusliku tegevuse, täpselt humanitaarabi raames. KMS § 35 lõike 6 alusel käibemaksu tagastamise kord on samuti kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004 määrusega nr 68 (RTL 2004, 44, 751; 2005, 126, 1996).

Humanitaarabi on rahvusvahelisele organisatsioonile, välisriigi valitsusele, välisriigi kohalikule omavalitsusele või välisriigi valitsusvälisele organisatsioonile antav tagastamatu abi, mis on ette nähtud puuduse leevendamiseks.

KMS § 35 lõikes 7 on sätestatud sisendkäibemaksu tagastamise erijuht, mis on seotud uue transpordivahendiga. Direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaselt on igal isikul, kes soetas uue transpordivahendi, mis toimetakse teise liikmesriiki, õigus saada tagasi uue transpordivahendi soetamisel tasutud sisendkäibemaks. Sättega välditakse käibemaksu kumuleerumist, kuna teise liikmesriigi isik, kes soetab uue transpordivahendi, on kohustatud sellelt oma riigis maksma käibemaksu. Sisendkäibemaks tagastatakse antud sätte alusel kõigile isikutele, kellel puudub õigus sisendkäibemaksu tavakorras mahaarvamiseks - maksukohustuslastele, kelle sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on piiratud või puudub, piiratud maksukohustuslastele, füüsilistele isikutele, kes olid soetanud uue transpordivahendi isiklikuks tarbeks ning muudele isikutele, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena. Vastavalt KMS § 35 lg 7 tagastatakse isikule sisendkäibemaks, kui ta toimetab uue transpordivahendi teise

liikmesriiki ja tõendab, et teises liikmesriigis on selle soetamisel käibemaks makstud. Tähelepanu tuleb pöörata sellele, et antud säte ei eelda transpordivahendi võõrandamist. Juhul kui isik võõrandab uue transpordivahendi madalama hinnaga, kui ta selle soetamisel ise maksis, tagastatakse talle sisendkäibemaks üksnes uue transpordivahendi müügihinnalt arvatud käibemaksu ulatuses.

KMS § 35 lõikes 8 on reguleeritud kauba importimisel tasutud sisendkäibemaksu tagastamine juhul, kui kaup imporditakse Eestis, kuid on mõeldud teises liikmesriigis toimuva ettevõtluse tarbeks. Kuna kaup toimetatakse Eestist teise liikmesriiki peale impordi käibemaksu tasumist, tekib isikul teises liikmesriigis kohustus tasuda käibemaks kauba ühendusesiseselt soetamiselt. Et vältida käibemaksu kumuleerumist, on isikul õigus impordi käibemaksu tagastamisele, kui ta tõendab, et käibemaks selle kauba ühendusesiseselt soetamiselt on teises liikmesriigis makstud. Kuna reeglina saab isik antud juhul impordi sisendkäibemaksu kas maha arvata või üldkorras tagasi küsida, on see säte mõeldud nende erijuhtude tarbeks, kus isikul puudub muu võimalus käibemaksu tagasisaamiseks.

Maksukohustuslasele, kes annab transpordivahendi, välja arvatud sõiduauto, üürile, rendile või kasutusvaldusse ühendusevälise riigi isikule, tagastatakse tema taotluse alusel sellelt teenuselt tasutud käibemaks, kui ta tõendab, et transpordivahendit kasutati ühendusevälises riigis ning sellelt teenuselt makstakse käibemaksu ka ühendusevälises riigis.

## **KORDMISKÜSIMUSED**

1. Millise Euroopa Nõukogu direktiivi alusel võimaldatakse käibemaksu tagastamist liidu liikmesriikidele?
2. Millise Euroopa Nõukogu direktiivi alusel võimaldatakse käibemaksu tagastamist Liitu mittekuuluvatele liikmesriikidele maksukohustuslastest äriühingutel?
3. Mis tingimustel võib liikmesriik keelduda käibemaksu tagastamisest väljaspool Ühendust registreeritud maksukohustuslasele?
4. Kui pika perioodi kohta saab üldjuhul 8. ja 13. direktiivi alusel tagastustaotluse esitada?
5. Mis tingimustel muutub mitteresident maksukohustuslaseks?
6. Kui mitteresident müüb Eestis kaupa või osutab teenust isikule, kes ei ole ei maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane, kas ta muutub siis maksukohustuslaseks?
7. Mis tingimustel tagastatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele kirjaliku taotluse alusel tema ettevõtluses kasutatava vallasasja soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaks?
8. Mida tähendab käibemaksu vastastikuse tagastamise printsiip?
9. Kas füüsilised isikud peavad uue transpordivahendi soetamisel tasuma impordikäibemaksu?
10. Kas ja mis tingimustel saab olla käibemaks otsene maks?

## **ÜLESANNETE VASTUSED**

## 1. PEATÜKK

1.

Lahter 5 – 5400

Lahter 5.1 – 5400

Impordikäibemaks tasutakse tollideklaratsiooni alusel. Käibedeklaratsioonil saab sisendkäibemaksu maha arvata. Kauba impordilt tuleb käibemaksu tasuda hoolimata sellest, et soetatakse eraisikult.

2.

Lahter 5 – 18 000

Lahter 5.1 – 18 000

Impordikäibemaks tasutakse tollideklaratsiooni alusel. Käibedeklaratsioonil saab sisendkäibemaksu maha arvata.

3.

Lahter 1 – 50 000

Lahter 4 – 9000

Tavaline Eesti sisene standardmääruga käive maksustatakse 18%.

4.

Lahter 1 – 20 000

Lahter 4 – 3600

Lahter 5 – 3600

Lahter 7 – 20 000

Vastavalt KMS § 10 lg 2 p 3 tekib käive Eestis ja teenuse saamine pöördmaksustatakse.

5.

Käibedeklaratsioonis ei kajastata, sest eraisikul ei ole õigust oma teenusele käibemaksu lisada ja järelikul pole õigust ka midagi sisendina maha arvata.

6.

Lahter 5 – 1800

Lahter 5.1 – 1800

Impordikäibemaks tasutakse tollideklaratsiooni alusel. Käibedeklaratsioonil saab sisendkäibemaksu maha arvata.

7.

Lahter 2 – 10 000

Lahter 4 – 900

Tegemist on vastavalt KMS § 15 lg 2 p 1 alandatud 9% maksumääruga.

8.

Eesti käibedeklaratsioonis ei kajastata, sest selleks, et Venemaal eraisikutele kaupa müüa, tuleb ennast seal käibemaksukohustuslaseks registreerida ja käive tekib ning deklareeritakse Venemaal.

9.

Lahter 5 – 540

Tavaline Eesti sisene teenuse saamine ja lubatud sisendkäibemaks maha arvata.

10.

Eraisikutel ei ole õigust müügil käibemaksu lisada ja seega ei ole midagi ka käibedeklaratsioonis sisendkäibemaksuna maha arvata.

## **2. PEATÜKK**

1.

Lahter 3 – 200 000

Lahter 3.1 – 200 000

Kauba ühendusesisene käive vastavalt KMS § 7 lg 1 p 1 ja maksustatakse vastavalt KMS § 15 lg 3 p 2 nullmääraga.

2.

Lahter 1 – 500 000

Lahter 4 – 90 000

Lahter 5 – 90 000

Lahter 6 – 500 000

Kauba ühendusesisene soetamine vastavalt KMS § 8 lg 1 ja toimub pöördmaksustamine.

3.

Lahter 1 – 30 000

Lahter 4 – 5400

Lahter 5 – 5400

Lahter 7 – 30 000

Teenuse käive tekib Eestis vastavalt KMS § 10 lg 2 p 3 ja toimub pöördmaksustamine.

4.

Lahter 1 – 20 000

Lahter 4 – 3600

Tavaline Eesti sisene standardmääraga käive, mis maksustatakse 18% käibemaksumääraga.

5.

Lahter 5 – 5400

Lahter 5.1 – 5400

Impordikäibemaks tasutakse tollideklaratsiooni alusel. Käibedeklaratsioonil saab sisendkäibemaksu maha arvata. Kauba impordilt tuleb käibemaksu tasuda hoolimata sellest, et soetatakse eraisikult.

6.

Lahter 3 – 45 000

Lahter 3.1 – 45 000

See on kauba ühendusesisene käive vastavalt KMS § 7 lg 1 p 1 ja maksustatakse vastavalt KMS § 15 lg 3 p 2 nullmääraga.

7.

Lahter 1 – 40 000

Lahter 4 - 7200

Lahter 5 - 7200

Lahter 6 – 40 000

Kauba ühendusesisene soetamine vastavalt KMS § 8 lg 1 ja toimub pöördmaksustamine.

8.

Käibedeklaratsioonis ei kajastata, sest eraisikul ei ole õigust müügil käibemaksu lisada ja seega ei ole ka sisendkäibemaksuna midagi maha arvata.

9.

Lahter 1 – 9000

Lahter 4 – 1625

Tegemist on kaugmüügiga Soome vastavalt KMS § 2 lg 9. Kuna Soome kaugmüügi piirmäär pole ületatud, müüakse see kaup Eesti käibemaksuga.

10.

Siin on Eesti maksukohustuslane vahendaja kolmnurktingus. Käivet Eestis ei teki, sest kaup ei viibi ühelgi ajahetkel Eestis. Seda vahendamist käibedeklaratsioonis ei kajastata, ainult näidatakse kauba ühendusesisese käibe aruandes.

### **3. PEATÜKK**

1.

Lahter 3 – 30 000

Lahter 3.1 – 30 000

See on kauba ühendusesisene käive vastavalt KMS § 7 lg 1 p 1 ja maksustatakse vastavalt KMS § 15 lg 3 p 2 nullmääraga.

2.

Lahter 1 – 8475

Lahter 4 – 1525

Eesti eraisikult soetades sisendkäibemaksu pole, sest eraisik ei saa käibemaksu lisada. Kasutatud kauba edasimüügi eriskeemi kasutades, maksustatakse kauba edasimüügil ostu- ja müügihinna vahet, mis sisaldab juba käibemaksu.

Seega maksustatava väärtuse leidmiseks  $50\,000 - 40\,000 = 10\,000/1,18 = 8475$  krooni on maksustatav väärtus. Käibemaks on seega 1525 krooni.

3.

Lahter 5 – 1800

Lahter 5.1 – 1800

Venemaa eraisikult soetamine on kauba import ja kuna impordikäibemaks tasutakse tollideklaratsiooni alusel, siis käibedeklaratsioonil arvutatakse maha ainult sisendkäibemaks.

Lahter 1 – 20 000

Lahter 4 – 3600

Venemaa eraisikult ostes ei saa rakendada kasutatud kauba eriskeemi vastavalt KMS § 41. Seega selle kauba müüki maksustatakse tavakorras.

4.

Siin on Eesti maksukohustuslane vahendaja kolmnurktingus. Käivet Eestis ei teki, sest kaup ei viibi ühelgi ajahetkel Eestis. Seda vahendamist käibedeklaratsioonis ei kajastata, ainult näidatakse kauba ühendusesisese käibe aruandes.

5.

## Käibemaks II

Lahter 5 – 2700

Tavaline Eesti sisene soetamine ja õigus sisendkäibemaks maha arvata.

Lahter 1 – 20 000

Lahter 4 – 3600

Tavaline Eesti sisene standardmääraga käive, mis maksustatakse 18% käibemaksumääraga.

6.

Lahter 1 – 4237

Lahter 4 – 763

Eesti eraisikult soetades sisendkäibemaksu pole, sest eraisik ei saa käibemaksu lisada. Kasutatud kauba edasimüügi eriskeemi kasutades, maksustatakse kauba edasimüügil ostu- ja müügihinna vahet, mis sisaldab juba käibemaksu.

Seega maksustatava väärtuse leidmiseks  $15\ 000 - 10\ 000 = 5\ 000 / 1,18 = 4237$  krooni on maksustatav väärtus. Käibemaks on seega 763 krooni.

7.

Lahter 5 – 450

Lahter 5.1 – 450

Venemaalt soetamine on kauba import ja kuna impordikäibemaks tasutakse tollideklaratsiooni alusel, siis käibedeklaratsioonil arvutatakse maha ainult sisendkäibemaks.

Lahter 1 – 5700

Lahter 4 – 1026

Venemaa ettevõttelt ostes ei saa rakendada kasutatud kauba eriskeemi vastavalt KMS § 41. Seega selle kauba müüki maksustatakse tavakorras.

8.

Lahter 3 – 7500

Lahter 3.1 – 7500

See on kauba ühendusesisene käive vastavalt KMS § 7 lg 1 p 1 ja maksustatakse vastavalt KMS § 15 lg 3 p 2 nullmääraga.

9.

Lahter 1 – 3000

Lahter 4 – 540

Lahter 5 – 540

Lahter 6 – 3000

Kauba ühendusesisene soetamine vastavalt KMS § 8 lg 1 ja toimub pöördmaksustamine.

10.

Lahter 3 – 50 000

Lahter 3.2 – 50 000

See on kauba eksport vastavalt KMS § 5 lg 1 p 1 ja maksustatakse vastavalt KMS § 15 lg 3 p 1 nullmääraga.





## KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE ARUANDE TÄITMISE JUHEND

KMS § 28 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane, kellel on maksustamisperioodi jooksul tekkinud kauba ühendusesisene käive või kes on maksustamisperioodi jooksul võõrandanud kaupa edasimüüjana kolmnurktehingus, kohustatud koos kvartali viimase käibedeklaratsiooniga (KMD) esitama kauba ühendusesisese käibe aruande. Teenuste käibeid antud aruandes ei kajastata. Juhul kui kauba ühendusesisene käive puudub, siis aruannet ei esitata.

Aruande päisesse märgitakse maksukohustulase, sh. füüsilisest isikust ettevõtja, registrikood (füüsilisest isikust ettevõtja puhul registrikoodi puudumisel isikukood).

Kauba ühendusesisese käibe kohta on täpne teave KMS §-s 7. Kauba ühendusesisese käibega on üldjuhul tegemist, kui kaup võõrandatakse teise liikmesriigi maksukohustulasele või piiratud maksukohustulasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki.

Kolmnurktehing on vastavalt KMS § 2 lõikele 8 kauba võõrandamise tehing kolme eri liikmesriigi maksukohustulase vahel, mille puhul on täidetud kõik järgmised tingimused:

- 1) esimese liikmesriigi maksukohustuslane (võõrandaja kolmnurktehingus) võõrandab kauba teise liikmesriigi maksukohustulasele (edasimüüja kolmnurktehingus), kes seejärel võõrandab kauba kolmanda liikmesriigi maksukohustulasele (soetaja kolmnurktehingus);
- 2) kaup toimetatakse esimesest liikmesriigist kolmandasse liikmesriiki soetajale kolmnurktehingus;
- 3) edasimüüja kolmnurktehingus ei ole kolmandas liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena.

**Deklareerimisperiood** (kvartal/aasta) formaadis Q/AAAA.

**Tulp 1** Riigi tunnus - märgitakse kauba ostja asukohamaa tunnus ISO standardi järgi.

AT – Austria	DE – Saksamaa	FI – Soome	IE – Iirimaa	LV – Läti	PT – Portugal
BE – Belgia	DK – Taani	FR – Prantsusmaa	IT – Itaalia	MT – Malta	SE – Rootsi
CY – Küpros	EL – Kreeka	GB – Suurbritannia	LT – Leedu	NL – Holland	SI – Sloveenia
CZ – Tšehhi Vabariik	ES – Hispaania	HU – Ungari	LU – Luksemburg	PL – Poola	SK – Slovakkia

**Tulp 2** Ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise number – kuna aruandele märgitakse käibed ostjate kaupa ehk ühe ostja käibed summeeritakse ja kajastatakse ühel real, siis ükski käibemaksukohustulase number tulbas ei kordu. Numbri ette ei märgita riigi tunnust, mis on juba tulbas 1 märgitud. Sisestada tuleb vaid number ilma vahemärkide ja tühikuteta.

### Käibemaksukohustuslaste numbrite struktuurid ja formaadid

Liikmesriik	Struktuur	Liikmesriik	Struktuur
Belgia	999.999.999	Soome	99999999
Taani	99 99 99 99	Suurbritannia	999 9999 99 või 999 9999 99 999 või 99999
Saksamaa	999999999	Küpros	99999999L
Kreeka	999999999	Tšehhi Vabariik	99999999 või 999999999 või 9999999999
Hispaania	X9999999X	Eesti	999999999
Prantsusmaa	XX 999999999	Läti	9999999999
Iirimaa	9S99999L	Leedu	999999999 või 999999999999
Itaalia	9999999999	Ungari	99999999
Luksemburg	99999999	Malta	99999999
Holland	999999999B99	Poola	999-99-99-999 või 999-999-99-99 või 9999999999
Austria	U99999999	Sloveenia	99999999
Portugal	999999999	Slovakkia Vabariik	999999999 või 9999999999
Rootsi	99999999999		

#### Märkused:

9: Number; X: Täht või number; S: Täht, number; L: Täht.

Ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit soovib Maksu- ja Tolliamet enne arve väljastamist kontrollida Maksu- ja Tolliameti veebilehel, e-maksuametis, e-posti aadressil vatnumber@ma.ee või klienditeeninduse lühinumbri 1811.

**Tulp 3** Kaupade maksustatav väärtus – kauba ühendusesisene käive vastavalt KMS §-le 7. Aruandele märgitakse käibed ostjate kaupa ehk ühe ostja käibed summeeritakse ja kajastatakse ühel real. Kaupade maksustatav väärtus deklareeritakse täiskroonides. Vastava kvartali KMD-de lahtris 3.1 «kauba ühendusesisene käive» kogusumma peab võrduma VD tulba 3 «kaupade maksustatav väärtus» kogusummaga. Vahe võib tekkida kauba müümisel maksukohustuslasena registreerimata isikutele seaduses toodud erijuhtudel (nt uute transpordivahendite müügi korral).

Võõrandaja kolmnurktehingus deklareerib ühendusesisese käibe KMD lahtris 3.1 «kauba ühendusesisene käive» ja VD tulbas 3 «kaupade maksustatav väärtus».

**Tulp 4** Edasimüüja kolmnurktehingus deklareerib kolmnurktehingu VD tulbas 4 «kolmnurktehing». Edasimüük kolmnurktehingus ei ole kauba ühendusesisene käive ja KMD-l tehingut ei deklareerita.

**Lisaread** Kui deklareeritavaid kirjeid on rohkem kui ridasid aruandel, siis saab deklareerimiseks kasutada aruande jätkulehte.

**Parandamine** Valesi deklareeritud andmed tuleb parandada Kauba ühendusesisese käibe muutmise aruandel.

## MAKSU- ja TOLLIAMET

Vorm VDP

Maksu- ja Tolliameti piirkondlik maksukeskus
--

### MAKSUKOHUSTUSLASE

Nimi	Lehekülgi kokku /
Adress, telefon ja e-posti aadress	Registri- või isikukood

## KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE MUUTMISE ARUANNE

Muutmise aruandel parandatakse kauba ühendusesise käibe aruannet

Periood kvartal/aasta	Riigi tunnus	Ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise number	Kaupade maksustatav väärtus väärtus täiskroonides	Kolmnurktehing väärtus täiskroonides
1	2	3	4	5
Esiagselt deklareeritud:				
Parandatud:				
Esiagselt deklareeritud:				
Parandatud:				
Esiagselt deklareeritud:				
Parandatud:				
Esiagselt deklareeritud:				
Parandatud:				
Esiagselt deklareeritud:				
Parandatud:				
Esiagselt deklareeritud:				
Parandatud:				
Esiagselt deklareeritud:				
Parandatud:				
Esiagselt deklareeritud:				
Parandatud:				
Esiagselt deklareeritud:				
Parandatud:				

Ees- ja perekonnanimi trükitähtedega	Ametinimetus	Allkiri	Kuupäev
--------------------------------------	--------------	---------	---------

# MAKSU- ja TOLLIAMET

Vorm VDP

## KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE MUUTMISE ARUANNE

Jätkuleht

Lehekülgi kokku

/
---

Periood	Riigi tunnus	Ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise number	Kaupade maksustatav väärtus	Kolmnurktehing
kvartal/aasta			<i>väärtus täiskroonides</i>	<i>väärtus täiskroonides</i>
1	2	3	4	5

Esiagselt deklareeritud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Parandatud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Esiagselt deklareeritud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Parandatud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Esiagselt deklareeritud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Parandatud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Esiagselt deklareeritud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Parandatud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Esiagselt deklareeritud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Parandatud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Esiagselt deklareeritud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Parandatud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Esiagselt deklareeritud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Parandatud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Esiagselt deklareeritud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Parandatud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Esiagselt deklareeritud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Parandatud:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Ees- ja perekonnanimi trükitähtedega	Ametinimetus	Allkiri	Kuupäev

## KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE MUUTMISE ARUANDE TÄITMISE JUHEND

KMS § 28 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane, kellel on maksustamisperioodi jooksul tekkinud kauba ühendusesisene käive või kes on maksustamisperioodi jooksul võõrandanud kaupa edasimüütjana kolmnurktehingus, kohustatud koos kvartali viimase käibedeklaratsiooniga (KMD) esitama kauba ühendusesise käibe aruande. Teenuste käibeid antud aruandes ei kajastata. Kui maksukohustuslane muudab kvartali kohta esitatud kauba ühendusesise käibe andmeid, on ta kohustatud vastava kvartali kohta esitama maksuhaldurile kauba ühendusesise käibe muutmise aruande. Ühel muutmise aruandel võib parandada erinevate perioodide aruannetel deklareeritud kirjeid.

Aruande päisesse märgitakse maksukohustuslase, sh. füüsilisest isikust ettevõtja, registrikood (füüsilisest isikust ettevõtja puhul registrikoodi puudumisel isikukood).

Kauba ühendusesise käibe muutmise aruandel on võimalik muuta esialgselt deklareeritud perioodi ehk kvartalit, riigi tunnust, ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ja tulpade 3 ja 4 summasid. Kui esialgselt esitatud aruandel oli mõni rida valesti täidetud, siis tuleb muutmise aruandel kirjutada kogu vigane rida uuesti reale «esialgselt deklareeritud» ja kirjutada reale «parandatud» uued korrektsed andmed.

Kaupade maksustatava väärtuse ja kolmnurktehingu lahtrite muutmisel peab arvestama seda, et juhul kui käibeandmete muutmine toob kaasa vajaduse andmete muutmiseks KMD-l, tuleb vastava maksustamisperioodi KMD uuesti täita ja esitada.

Kauba ühendusesise käibe kohta on täpne teave KMS §-s 7. Kauba ühendusesise käibega on üldjuhul tegemist, kui kaup võõrandatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki.

Kolmnurktehing – vastavalt KMS § 2 lõikele 8.

**Tulp 1** Periood - Kauba ühendusesise käibe aruandel valesti märgitud perioodi (kvartali) parandamiseks. Formaat Q/AAAA. (kvartal/aasta).

**Tulp 2** Riigi tunnus - Kui kauba ühendusesise käibe aruandel on märgitud valesti riigikood, siis antud tulbas on võimalik see parandada. Riikide tunnused:

AT – Austria	DE – Saksamaa	FI – Soome	IE – Iirimaa	LV – Läti	PT – Portugal
BE – Belgia	DK – Taani	FR – Prantsusmaa	IT – Itaalia	MT – Malta	SE – Rootsi
CY – Küpros	EL – Kreeka	GB – Suurbritannia	LT – Leedu	NL – Holland	SI – Sloveenia
CZ – Tšehhi Vabariik	ES – Hispaania	HU – Ungari	LU – Luksemburg	PL – Poola	SK – Slovakkia

**Tulp 3** Ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise number – aruandele valesti märgitud numbriga muutmiseks. Numbriga ei märgita riigitunnust, mis on juba tulbas 2 märgitud. Sisestada tuleb vaid number ilma vahemärkide ja tühikuteta.

### Käibemaksukohustuslaste numbrite struktuurid ja formaadid

Liikmesriik	Struktuur	Liikmesriik	Struktuur
Belgia	999.999.999	Soome	99999999
Taani	99 99 99 99	Suurbritannia	999 9999 99 või 999 9999 99 999 või 99999
Saksamaa	999999999	Küpros	99999999L
Kreeka	999999999	Tšehhi Vabariik	999999999 või 999999999 või 9999999999
Hispaania	X9999999X	Eesti	999999999
Prantsusmaa	XX 999999999	Läti	9999999999
Iirimaa	9S99999L	Leedu	999999999 või 99999999999
Itaalia	99999999999	Ungari	999999999
Luksemburg	999999999	Malta	999999999
Holland	999999999B99	Poola	999-99-99-999 või 999-999-99-99 või 99999999999
Austria	U999999999	Sloveenia	999999999
Portugal	999999999	Slovakkia Vabariik	999999999 või 9999999999
Rootsi	999999999999		<b>Märkused:</b>
			9: Number; X: Täht või number; S: Täht, number; L: Täht.

Ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit soovib Maksu- ja Tolliamet enne arve väljastamist kontrollida Maksu- ja Tolliameti veebilehel, e-maksuametis, e-posti aadressil vatnumber@ma.ee või klienditeeninduse lühinumbri 1811.

**Tulbad 4 ja 5** Kaupade maksustatava väärtuse parandamine: nendes tulpades parandatakse valesti deklareeritud ühendusesisest käivet või kolmnurktehingut. Samuti, kui aruandel on käive kajastatud vales tulbas, nt tegemist on tavalise ühendusesise käibega, kuid deklareeritud oli kolmnurktehinguna, siis märgitakse muutmisel õige käibesumma õigesse tulpa.

**Lisaread** Kui deklareeritavaid kirjeid on rohkem kui ridasid aruandel, siis saab deklareerimiseks kasutada aruande jätkulehte.



## **TÕNIS ELLING**

Sündinud 27.08.1972 Tallinnas  
Baccalaureus artium.

### **Hariduskäik:**

2001-ka	Õigusinstituudi magistrantuur Õigusinstituut, omandatud õigusteaduse bakalaureuse õppekava täies mahus.
1997-1998	Õpingud erakõrgkoolis Veritas õigusteaduskonnas, bakalaureuse õppekava täises mahus.
1995-1997	Õpingud kõrgkoolis Lex õigusteaduskonnas
1991-1993	Eesti Vabariigi Politseiakadeemia, omandatud politseiametniku eriala ja keskharidusega juristi kutse
1979-1990	Tallinna 37. Keskkool

### **Praegune töökoht:**

Sisekaitseakadeemia Finantskolledži  
Maksunduse ja tolli õppetooli juhataja-lektor

### **Peamised uurimissuunad:**

Maksundus, käibemaks, aktsiisid

### **Publikatsioonid:**

- 2009 Aktsiisiseaduse muudatused aastal 2009. Raamatupidaja nr 32, veebruar 2009.
- 2009 Käibemaksuseaduse muudatused. Eesti majanduse Teataja 2009 nr 1.
- 2008 Riigilõivuseaduse rakendamise seotud probleemid. Eesti Majanduse Teataja 2008 nr 12.
- 2008 Muudatused hasartmängude maksustamisel. Eesti Majanduse Teataja 2008 nr 11.
- 2008 Kasutatud kauba, originaalkunstiteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme käibemaksustamise erikord. Eesti Majanduse Teataja 2008 nr 10.
- 2008 Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine. Eesti Majanduse Teataja, 2008 nr 4.
- 2008 Eelotsuse võimalused ja probleemid Eesti maksusüsteemis. Eesti Majanduse Teataja. 2008 nr 1.
- 2007 Reisisiteenuste maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitamisteenuse maksustamine. Eesti Majanduse Teataja kaasaanne käibemaks, 2007 nr 4.
- 2001 Õigusinstituut, bakalaureusetöö „Enammakstud maksusumma tagastamise peatamine maksukorralduseaduse § 10 alusel“.
- 1998 Sotsiaalteaduste erakõrgkool Veritas Lõputöö „Advokaatide kuts-eetika 1918-1997“.

### **Tunnustused:**

Sisekaitseakadeemia 2008. aasta parim õppejõud.