

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Andres Kalm

**EESTI KÄIBEMAKSUSEADUSES SÄTESTATUD
SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE ÕIGUSE REGULATSIOONI
VASTAVUS EUROOPA LIIDU KÄIBEMAKSUDIREKTIIVILE**

Magistritöö

Juhendaja
Dotsent Lasse Lehis

Tartu
2013

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. MAKSUKOHUSTUSLANE.....	10
1.1. Maksukohustuslasena määratlemine	10
1.1.1. Maksukohustuslase mõiste	10
1.1.2. Avaliku võimu kandjad maksukohustuslastena.....	12
1.1.3. Avalik-õigusliku loa mõju maksukohustuslase staatusele	14
1.1.4. Maksukohustuslasena tegutsemine.....	15
1.2. Registreerimine kui eeltingimus maksukohustuslase staatusele	19
1.2.1. Registreerimise mõju sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele	19
1.2.2. Enne registreerimist soetatud kaubad ja põhivara	21
1.2.3. Enne registreerimist soetatud teenused.....	22
1.2.4. Hinnang Eesti regulatsiooni lubatavusele.....	24
1.2.5. Tõendamine vabatahtlikul registreerimisel	24
2. MAKSUKOHUSTUSLASE TEHINGUD.....	27
2.1. Mahaarvamiseõiguse aluseks olevad tehingud.....	27
2.1.1. Direktiivi/seaduse alusel maksustatud tehingud.....	27
2.1.2. Ekslikult maksustatud tehingud.....	28
2.1.3. Majandustegevuse koht ja käibemaksu mahaarvamine.....	30
2.1.4. Seos maksustatud tehingute ja maksukohustuslase ettevõtluse vahel.....	31
2.1.5. Arve tasumine ja kauba vastuvõtmine kolmanda isiku poolt.....	35
2.1.6. Teatud mittemaksustatavad tehingud	36
2.1.7. Impordikäibemaksu mahaarvamine.....	37
2.2. Optiooni korras maksustatud tehingud	38
2.2.1. Optiooni olemus.....	38
2.2.2. Eesti optiooniõiguse regulatsioon	40
2.2.3. Eesti regulatsiooni lubatavus	42
2.3. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud	46
3. OSALINE MAHAARVAMINE JA KORRIGEERIMINE	50
3.1. Osaline mahaarvamine	50
3.1.1. Sissejuhatavad märkused.....	50
3.1.2. Ettevõtlusega seotud kaupade ja teenuste käibemaks.....	50
3.1.3. Segakasutuses olevate kaupade ja teenuste käibemaks	56
3.2. Mahaarvamise korrigeerimine.....	62
3.2.1. Korrigeerimise kohaldamine	62
3.2.2. Muu kui kapitalikauba sisendkäibemaksu korrigeerimine	65
3.2.3. Kapitalikauba sisendkäibemaksu korrigeerimine.....	67

4. MAHAARVAMISÕIGUSE TEKE JA KASUTAMISE KORD	70
4.1. Mahaarvamisõiguse tekkimise aeg	70
4.1.1. Seos maksukohustuse tekkimise ajaga	70
4.1.2. Mahaarvamisõiguse tekke aeg kaupade või teenuste soetamisel	71
4.1.3. Kaupade ja teenuste soetamise erijuhtumid.....	72
4.1.4. Mahaarvamisõiguse tekke aeg kaupade ühendusesisesel soetamisel.....	74
4.1.5. Mahaarvamisõiguse tekke aeg kaupade impordil.....	74
4.2. Mahaarvamisõiguse kasutamise kord.....	75
4.2.1. Mahaarvamisõiguse tõendamine	75
4.2.2. Mahaarvamise tegemine	82
KOKKUVÕTE	86
COMPLIANCE OF THE REGULATION OF THE RIGHT TO DEDUCT INPUT VAT IN ESTONIAN VALUE ADDED TAX ACT WITH THE EUROPEAN UNION VALUE ADDED TAX DIRECTIVE. Resume	90
KASUTATUD KIRJANDUS	99
KASUTATUD ÕIGUSAKTID	101
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA	102
Kasutatud Euroopa Kohtu praktika	102
Kasutatud Riigikohtu praktika.....	104

SISSEJUHATUS

Käibemaks on üldine tarbimismaks, mida maksab lõpptarbija. Tarbimismaksu eesmärk on maksustada eraisiku poolt tehtud kulutusi.¹ Kuigi käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab hinna sees käibemaksu, on formaalselt maksukohustuse kandjaks ehk maksu tasumise eest vastutavaks isikuks aga müüja. Maksukohustus on pandud müüjale eelkõige maksu parema administreerimise huvides.²

Käibemaks on väga laia maksubaasiga maks. See kohaldub potentsiaalselt kõigile majandustehingutele, kus luuakse lisandväärtust.³ See eristab käibemaksu muudest tarbimismaksudest, mis ei ole üldised tarbimismaksud – Eestis on sellisteks näiteks aktsiisid⁴ ja hasartmängumaks⁵.

Vastupidiselt kumuleeruvatele tarbimismaksudele on käibemaks neutraalne ja sellega maksustamist ei mõjuta asjaolu, kui pikk on enne tarbijani jõudmist kauba või teenuse tootmisahel.⁶ Käibemaksu neutraalsuse põhimõte nõuab, et käibemaksukulu ei kannaks lõppastmes ettevõtja, vaid tarbija.⁷ Käibemaks on seega n-ö lisandunud väärtuse maks⁸, kuid see ei tähenda, et tootmisahelas loodud lisandväärtus ongi käibemaksu objektiks. Käibemaksu objektiks on siiski kaupade võõrandamine ja teenuste osutamine (Eesti käibemaksuseadus kasutab mõistet „käive“). Mõiste „lisandunud väärtus“ tähistab käibemaksu kogumise tehnikat, mille oluliseks elemendiks on ettevõtjate õigus arvata maha sisendkäibemaks⁹, s.o ettevõtja majandustegevuse tarbeks soetatud kaupade või teenuste käibemaks.

¹ Mõistet „eraisik“ ei tohiks mõista sõna-sõnalt. Tarbimismaksuga maksustatakse samaväärselt ka kiriku, valitsuse ja muude mitteetevõtjate poolset tarbimist. Vt: Terra, B. J. M., Kajus, J. A Guide to the European VAT directives. Volume 1. Introduction to European VAT. IBFD 2011, lk 274.

² Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus 2003, lk 15. Samas on välja toodud seisukoht, mille kohaselt taolisel maksukogumise viisil võib olla ka psühholoogiline aspekt, kuivõrd kaudne maks toimib varjatult ja ei tundu seetõttu nii repressiivne kui otsene maks.

³ Davies, F. R. Principles of Tax Law. London: Sweet & Maxwell 1996, lk 413.

⁴ Vt selle kohta: Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus. – RT I 2003, 2, 17 ... RT I, 20.12.2012, 4.

⁵ Vt selle kohta: Hasartmängumaksu seadus. – RT I 2009, 24, 146 ... RT I 2010, 22, 108.

⁶ Gormley, L. W. EU Taxation Law. Richmond: Richmond Law & Tax 2006, lk 49. Vt ka nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/22/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (Esimene Direktiiv) artikli 2 lõiget 1, mille kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

⁷ Consumption taxation and financial services. The Hague [etc.]: Kluwer Law International 2003, lk 47.

⁸ Ingliskeelne mõiste *value added tax* ja prantsuskeelne *taxe sur la valeur ajoutée* tähendavadki otsetõlkes „lisandunud väärtuse maks“.

⁹ L. Lehis, K. Lind, lk 16.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise tulemusena maksab ettevõtja käibemaksu ainult tema poolt kaubale või teenusele lisatud väärtuselt.¹⁰

Käibemaks kehtib praegu kõikjal Euroopa Liidus ning selle kehtestamise õiguslikuks aluseks on Euroopa Liidu Toimimise Lepingu artikkel 113 (endine EÜ asutamislepingu artikkel 93).¹¹ Kaudsete maksude harmoneerimine¹² Euroopa Liidus on vajalik Euroopa Liidu aluslepingutes sätestatud eesmärkide, eelkõige siseturu kui sisepiirideta ala, saavutamiseks.¹³ Kõige kaugemale on EL õiguse ühtlustamine kaudsete maksude valdkonnas edenenuki just käibemaksu osas, mis on kaubandustehingute massi suhtes olulisim maksuliik. Käibemaksu harmoneerimisega loodi ka põhiline eeldus liikmesriikide liikmemaksude asendamiseks liidu omavahenditega.¹⁴

Käibemaksu harmoneerimise aluseks olev põhiline õigusakt on Euroopa Liidu nõukogu 17. mai 1977. a direktiiv 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (Kuues Direktiiv), mis on ümber sõnastatud Euroopa Liidu nõukogu 28. novembri 2006. a direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on viimati muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. a direktiiviga 2010/88/EL (edaspidi: käibemaksudirektiiv ja ka direktiiv).

Eesti pidi Euroopa Liiduga liitumisel 1. mail 2004.a oma käibemaksualase seadusandluse Euroopa Liidu õigusega vastavusse viima.¹⁵ Eesti käibemaksusüsteemi ühtlustamine Kuuenda Direktiiviga algas juba 2002. aastal jõustunud käibemaksuseadusega¹⁶, mille struktuur toetus Kuuenda Direktiivi ülesehitusele.¹⁷ Praegu kehtiv käibemaksuseadus¹⁸ (edaspidi ka KMS) võeti Riigikogu poolt vastu 10. detsembril 2003. a ning jõustus 1. mail 2004. a¹⁹, s.o Euroopa Liiduga liitumise kuupäeval. Euroopa Liiduga liitumisel jõustunud käibemaksuseaduse aluseks on sellele eelnenud käibemaksuseadus, milles tehti vajalikud täiendused seoses

¹⁰ L. Lehis, K. Lind, lk 25.

¹¹ L. W. Gormley, lk 49.

¹² Pane tähele, et ELTL art 113 ei anna õiguslikku alust kaudsete maksude unifikatsiooniks.

¹³ Opermann, T. Euroopa õigus. Tallinn: Juura 2002, lk 401 – 402.

¹⁴ T. Opermann, lk 403.

¹⁵ Vt selle kohta ka: Eesti ühinemisleping Euroopa Liiduga. Seletuskiri. Tallinn: Välisministeerium 2004, lk 198 – 211.

¹⁶ Käibemaksuseadus. – RT I 2001, 64, 368 ... RT I 2003, 48, 344.

¹⁷ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013. – Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/280/> (26.04.2013), lk 3.

¹⁸ Käibemaksuseadus. – RT I 2003, 82, 554 ... RT I 25.10.2012, 17.

¹⁹ Vastavalt seaduse § 50 lõikele 1.

Euroopa Liiduga liitumisega.²⁰ Ka uue käibemaksuseaduse struktuur toetub seega Kuuenda Direktiivi struktuurile.²¹

Käesoleva magistritöö uurimisprobleem on Eesti käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsiooni vastavus Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi regulatsioonile. Töö eesmärk on jõuda järeldusele, kas hetkel kehtivas käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise alused ja kord on kooskõlas käibemaksudirektiivist tulenevate nõuetega. Käesoleva magistritöö uurimishüpotees on seega alternatiivne ja uurimistöö käigus sedastatav järeldus on üks kahest: (1) käibemaksuseaduses sätestatud mahaarvamise õiguse regulatsioon on käibemaksudirektiiviga kooskõlas; (2) käibemaksuseaduses sätestatud mahaarvamise õiguse regulatsioon ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas.²²

Käesoleva töö uurimisprobleemist johtuvalt ei ole töö eesmärgiks selgitada välja, kuivõrd (teisistõnu – millisel määral) vastab käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsioon käibemaksudirektiivis sätestatule. Töö autor ei sea käesoleva uurimistöö eesmärgiks seega anda hinnangut Eesti käibemaksuseaduse üldisele seisule käibemaksudirektiivi valguses.

Eeltoodu ei välista siiski töö peamise eesmärgi kõrvale püstitamast ka kõrvaleesmärki. Üksnes teadmise sellest, kas käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsioon on käibemaksudirektiiviga teatud aspektides kooskõlas või mitte, ei ole kuigivõrd väärtuslik teadmine ja sellise eesmärgipüstitusega uurimistöö ei pruugi täita sellele esitatavat aktuaalsuse nõuet. Seetõttu on käesoleva uurimistöö kõrvaleesmärgiks, juhul, kui selle käigus selgub, et käibemaksuseadus ei ole käibemaksudirektiiviga teatud aspektis kooskõlas, välja selgitada, millised meetmed on vajalikud käibemaksuseaduse käibemaksudirektiiviga kooskõlla viimiseks. Neist kaalutlustest lähtuvalt tehakse käesolevas töös vajadusel ka asjakohased ettepanekud.

²⁰ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 3.

²¹ Seetõttu ei ole käibemaksuseaduse struktuur vastavuses hetkel kehtiva käibemaksudirektiivi struktuuriga, kuid sisuliselt see tähendust ei oma.

²² Töö hüpoteesipüstitusel on eelkõige hüpoteesi kontrollitavuse eesmärgil kõrvale jäetud n-ö vahepealsed järeldused, nagu näiteks „käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsioon on/ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas olulises osas / väheolulises osas“, kuivõrd töö autori hinnangul ei ole sellised vahepealsed järeldused teaduslikult kontrollitavad.

Sellelaadset uurimistööd ei ole autorile teadaolevat varem Eestis tehtud. Sisendkäibemaksu mahaarvamist on oma 2006. a magistritöös pealkirjaga „Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu“ põhjalikult käsitlenud Kaspar Lind, kuid selle magistritöö peamiseks eesmärgiks ei olnud siiski võrrelda Euroopa Liidu ja Eesti käibemaksualast regulatsiooni.

Käesoleva uurimistöö teema on autori hinnangul aktuaalne esmalt ettevõtjate seisukohast. Ettevõtjate perspektiivist vaadatuna on oluline, et riigi seadusandja kohtleks neid samaväärselt kõigi teiste Euroopa Liidu ettevõtjatega.²³ On oluline mõista, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei ole ettevõtjatele antav hüve, vaid käibemaksusüsteemi nõuetekohase toimimise lahutamatu osa, mistõttu kõikvõimalikud direktiivist hälbivad piirangud sisendkäibemaksu mahaarvamisel ei ole põhjendatud. Käesolevas töös esitatud järeldused võimaldavad ettevõtjatel riigile seatud direktiivist tulenevate nõuete ja neile direktiiviga tagatud õiguste siseriiklikku elluviimist kontrollida.

Riigi seisukohast on käesolevas uurimistöös esitatud järeldused aktuaalsed ja väärtuslikud põhjusel, et kuivõrd direktiivid on suunatud ja täitmiseks kohustuslikud eelkõige liikmesriikidele, on riigil käesolevas töös esitatud järelduste alusel võimalik kontrollida, kas käibemaksudirektiivist tulenev regulatsioon on nõuetekohaselt üle võetud. Kuigi see ei ole iseenesest käesoleva uurimistöö eesmärk, võivad käesolevas töös esitatud järeldused olla aluseks ka ettevõtjate ja riigi vahelisele dialoogile seoses sisendkäibemaksu mahaarvamisega kaasnevate küsimustega.

Euroopa Liidu seisukohast vaadatuna on käesolev töö samuti aktuaalne ja vajalik, kuivõrd Euroopa Liidu huvides on siseturu nõuetekohane toimimine ning tõrked üleliidulises käibemaksusüsteemis võivad seda negatiivselt mõjutada. Euroopa Liidu seisukohast on muu hulgas oluline, et siseriikliku regulatsiooniga Eesti ettevõtjatele tagatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei oleks liialt ulatuslik, kuna see seaks teiste liikmesriikide ettevõtjad ebavõrdsesse konkurentsituatsiooni ja turul tekiksid konkurentsimoonutused. Seega võimaldab käesolev töö kontrollida nii seda, kas Eesti ettevõtjatele on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tagatud piisavalt, kui ka seda, ega sisendkäibemaksu mahaarvamise regulatsioon ei ole direktiivi valguses ülemäära liberaalne.

²³ Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusel on puutumus ka põhiseaduse §-ga 31 tagatud ettevõtlusvabadusega. Vt selle kohta: RKPJKo 3-4-1-1-02 p 12, 14 jj.

Käesolevas töös kasutatakse eelkõige võrdlev-süsteemset meetodit. Töö käigus leitakse käibemaksuseaduses ja käibemaksudirektiivis teatud küsimust reguleerivad normid, kõrvutatakse need ning võrreldakse neid (võrdlev meetod). Võrdlusel ei piirdata siiski üksnes normide sõnastuse võrdlemisega, vaid käsitletakse normide rakendamisel esilekerkivaid küsimusi ja normi rakendamisel praktikas ilmnenuid ja võimalikke tagajärgi koosmõjus teiste vastava küsimusega seotud õigusnormide ja neist tulenevate rakenduslike küsimustega. Seega käsitletakse käibemaksudirektiivi ja käibemaksuseaduse probleeme komplekselt (süsteemne meetod).

Paljude käibemaksuga seotud küsimuste võtmeküsimus on direktiivi tõlgendamine.²⁴ Ainuõigus Euroopa Liidu õigust tõlgendada on Euroopa Kohtul.²⁵ Käesolevas magistris on direktiivi sätete tõlgendamisel seega kasutatud peamiselt Euroopa Kohtu asjakohast praktikat. Direktiivi problemaatika mitmekülgsema käsitlemise huvides on töös kasutatud ka direktiivi ja selle rakenduspraktikat käsitlevat välismaist erialakirjandust. Käibemaksuseaduse sätete tõlgendamisel on kasutatud nii Riigikohtu praktikat kui ka Rahandusministeeriumi ametlikke selgitusi käibemaksuseaduse kohta. Analüüsi põhjalikkuse huvides on täiendavalt kasutatud Eesti maksuõiguslase erialakirjanduse teoseid ja maksuõiguslaseid artikleid. Kuivõrd maksuõiguslase erialakirjanduse hulk Eestis on veel väike ning töö probleempüstitus ja eesmärk on Eesti õigusteaduses üldiselt suhteliselt uued²⁶, ei olnud käesoleva uurimistöö teostamisel võimalik aluseks võtta varasemaid samalaadseid Eesti õigusteadlaste töid.

Eesti käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise regulatsiooni vastavuse kontrollimisel Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga käsitletakse käesolevas uurimuses esmalt ettevõtjatele seatavaid nõudeid. Käibemaksu mahaarvamiseks maksukohustuslastele esitatavate sisuliste nõuete võrdluse kõrval on töö kõnealuses osas oluline roll ka maksukohustuslastele esitatavate formaalsete nõuete analüüsil, eelkõige registreerimiskohustuse regulatsiooni ja selle mõjude võrdlusel.

Seejärel käsitleb töö lähemalt mahaarvamiseõigust andvate maksukohustuslase tehingute regulatsiooni käibemaksudirektiivis ja käibemaksuseaduses. Analüüsi esemeks on muu hulgas ka see, milliseid tingimusi seavad Euroopa Liidu õigus ja Eesti õigus maksukohustuslase ostu- ja müügitehingute vahelisele seosele ostutehingutelt tasutud või tasumisele kuuluva

²⁴ F. R. Davies, lk 415.

²⁵ Teras, L., Lõhmus, U. Euroopa Kohtust ja eelotsusemenetlusest. – Riigikogu Toimetised, 2006, nr 14, lk 75.

²⁶ Eesti on Euroopa Liidu liikmesriik olnud alla kümne aasta.

käibemaksu mahaarvamiseks. Töö selles osas pööratakse tähelepanu ka Eestis hetkel kehtivale maksustamisvalikuõiguse (nn optiooniõiguse) regulatsioonile ning võrreldakse käibemaksudirektiivist ja käibemaksuseadusest tulenevaid absoluutseid mahaarvamisõiguse keelde.

Käesolevas uurimistöös leiavad lisaks eeltooduile käsitlust ka mõnevõrra tehnilisemad küsimused, s.o käibemaksu osalise mahaarvamise ja sisendkäibemaksu korrigeerimisega seonduvad küsimused. Samuti kõrvutatakse direktiivis ja käibemaksuseaduses sisalduv sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse tekke aja regulatsioon. Töö lõpuosas pööratakse tähelepanu mahaarvamisõiguse teostamise korrale ja selle õiguse teostamiseks esitatavale nõuetele direktiivis ja seaduses. Sealjuures on oluline osa mahaarvamisõiguse tõendamise aluseks olevatele arvetele esitatavate nõuete võrdlusel.

Töö kokkuvõttes võetakse kokku uurimistöo järeldused ning esitatakse vastus käesolevas töös sissejuhatuses püstitatud uurimistöo hüpoteesidele. Juhul, kui töö tulemusena selgub, et käibemaksuseadus ei ole käibemaksudirektiiviga vastavuses, esitatakse töö põhieesmärgi kõrvale püstitatud kõrvaleesmärki arvestades töö kokkuvõttes ettepanekud käibemaksuseaduse käibemaksudirektiiviga kooskõlla viimiseks.

Magistritöös on aluseks võetud õigusaktide tekst seisuga 01.04.2013.

1. MAKSUKOHUSTUSLANE

1.1. Maksukohustuslasena määratlemine

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei ole igapäheõigus. Tulenevalt direktiivi artiklist 168 on mahaarvamisõigus vaid maksukohustuslase õigus. Seega on sisendkäibemaksu õiguse tekkeks esmalt vaja teada, kes on maksukohustuslane ja millistele tingimustele ta sisendkäibemaksu mahaarvamiseks vastama peab.

1.1.1. Maksukohustuslase mõiste

Vastavalt direktiivi artikli 9 lõikele 1 on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemusest. Maksukohustuslase mõistele kohaldatakse üldist kontseptsiooni.²⁷ Direktiiv kasutab maksukohustuslase määratlemisel sõnapaari „iga isik“, mis lähtub arusaamast, et käibemaks kui neutraalne ja üleüldine tarbimismaks peab laienema kõigile tehingutele.²⁸ Sellest järeldub, et maksukohustuslane saab direktiivi mõtte kohaselt olla ükskõik kes või mis – nõ igapähe.²⁹ Direktiivi seisukohast on üksnes oluline, et see „igapähe“ toimiks kui terviklik üksus.³⁰

Eesti õigus on erinevalt direktiivist maksukohustuslase määratlemiseks andnud ammendava nimekirja. Käibemaksuseaduse § 3 lõike 1 kohaselt on (käibe)maksukohustuslane ettevõtlusega tegelev isik, sealhulgas avalik-õiguslik juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Isik on käibemaksuseaduse tähenduses nii füüsiline kui ka juriidiline isik. Välisriigi või teise liikmesriigi maksukohustuslane on isik, varakogum või isikuteühendus, keda käsitatakse käibemaksukohustuslasena selle riigi seaduste kohaselt.

²⁷ Terra, B. J. M., Wattel, P. J. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Europrint 2006, lk 264.

²⁸ Proposal for a Sixth Council directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes. COM(1973) 950, lk 7.

²⁹ Sellist lähenemist on toetanud ka B. J. M Terra ja P. J. Wattel – vaata selle kohta: B. J. M. Terra, P. J. Wattel, lk 264. Samuti tuleneb vastav seisukoht Euroopa Komisjoni kodulehel (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works (26.04.2013)) asuvast informatsioonist: „A taxable person is any individual, partnership, company or whatever which supplies taxable goods and services in the course of business“. Tõlkes: „Maksustatav isik on iga füüsiline isik, isikuteühendus, äriühing või mis iganes, mis ettevõtluse käigus võõrandab maksustatavaid kaupu või osutab maksustatavaid teenuseid.

³⁰ B. J. M. Terra, J. Kajus, lk 359.

Käibemaksuseaduse kohaselt saab maksukohustuslaseks üldjuhul olla niisiis vaid füüsiline või juriidiline isik³¹ ning riigi-, valla- või linnaasutus. Maksukohustuslaseks ei saa käibemaksuseaduse kohaselt olla mitteõigusvõimelised isikute ühendused – näiteks võlaõigusseaduse³² § 580 alusel loodud seltsingud. Kuigi maksukorralduse seaduse³³ § 6 lg 4 p 1 näeb ette, et seadusega võib sätestada juhud, mil juriidilise isiku staatust mitteomavat isikuteühendust või varakogumit käsitatakse maksumaksja või maksu kinnipidajana, ei ole käibemaksuseaduses seda võimalust seni kasutatud. Seega võtab käibemaksuseadus seltsinglasi sõltumata nende ühisest eesmärgist siiski kui eraldiseisvaid füüsilisi isikuid, mistõttu ühistes huvides loodud ja faktiliselt ettevõtlusega tegelev seltsing ei saa käibemaksuseaduses ettevõtjatele ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ühiselt kasutada. Ka eraldiseisvad varakogumid, näiteks pärandvara või pankrotivara, ei saa Eesti õiguse kohaselt olla käibemaksukohustuslased.³⁴

Mitteõigusvõimeliste, kuid n-õ ühtse üksusena toimivate isikuteühenduste väljajätmine Eesti käibemaksuseaduse maksukohustuslaste nimistust on problemaatiline. Iseenesest asjaolu, et seltsingu nimel ei saa teha kehtivaid tsiviilõiguslikke tehinguid, ei muuda asjaolu, et ka seltsing saab majanduslikus mõttes tegutseda tervikliku majandusüksusena ja tegelda ettevõtlusega, s.t võõrandada kaupu ja osutada teenuseid, mis teeb temast direktiivi tähenduses maksukohustuslase. Füüsilisest isikust ettevõtja surma korral on samuti võimalik, et majandusüksus, mille kaudu füüsiline isik tegutses, jätkab oma töötajate kaudu kaupade ja teenuste osutamist enne pärandvara üleminekut, mis tähendab, et pärandvara varakogumina vastab maksukohustuslase tunnustele. Töö autori hinnangul ei ole direktiiviga kooskõlas regulatsioon, mis välistab ettevõtlusega tegeleva seltsingu või füüsilisest isikust ettevõtja pärandvara käsitlemise maksukohustuslasena. Käibemaksuseaduse maksukohustuslase mõistet tuleks direktiivi alusel laiendada nii mitteõigusvõimeliste isikuteühendustele kui ka varakogumitele.

Erialakirjanduses on KMS § 3 lõikega 1 seonduva probleemse näitena välja toodud ka mitme notari ühine notaribüroo. Kuigi notarid on KMS § 2 lõikes 2 sätestatud ettevõtluse definitsioonist tulenevalt käibemaksukohustuslased, ei saa nad ei oma ühist bürood ega ka

³¹ Füüsilise ja juriidilise isiku määratlemisel saab muu regulatsiooni puudumisel ilmselt lähtuda üksnes tsiviilseadustiku üldosa seaduses antud definitsioonidest. Vt probleemi kohta lähemalt: Lehis, L. Kas tsiviilseadustiku üldosa on rakendatav finantsõiguses? – *Juridica*, 1997, nr 3.

³² Võlaõigusseadus. – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 05.04.2013, 3.

³³ Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 17.04.2013, 14.

³⁴ Vt nt RKHKo 3-3-1-25-07 p 11, kus Riigikohus leidis, et pärandvara ei saa olla Eesti õiguse kohaselt maksusubjekt.

ennast ühiselt üheks käibemaksukohustuslaseks registreerida. See nullib aga suure osa ühise büroo headest külgedest ära, sest kuigi ühiselt on võimalik lepinguid sõlmida ja kulusid kanda, on sisendkäibemaksu mahaarvamise jaoks igal notaril siiski vaja temale isiklikult adresseeritud arvet.³⁵

Eriõigusvõime on KMS § 3 lõike 1 viimase lause kohaselt siiski omistatud välisriigi või teise liikmesriigi juriidilise isiku staatusega varakogumile või isikuteühendusele tingimusel, et vastavas riigis teda käsitatakse käibemaksukohustuslasena. Käibemaksuseaduse kohaselt on välisriigi või liikmesriigi maksukohustuslaste ring sõltuvalt vastavate riikide seadusandlusest niisiis oluliselt laiem kui Eesti maksukohustuslaste ring. Nimetatud lähenemine on aga põhjendatud, sest vastasel juhul oleks ühendusesisene käibemaksusüsteemi toimimine häiritud ning vastuolu direktiiviga ilmselge.

1.1.2. Avaliku võimu kandjad maksukohustuslastena

Direktiivi artikli 13 kohaselt käsitatakse maksukohustuslastena ka riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone, kuid vaid seoses tehingutega, mida nad ei tee ametivõimudena (ehk avalik-õiguslikus suhtes).³⁶ Siiski, ametivõimudena tehtavate tehingute puhul käsitatakse neid maksukohustuslastena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutust. Igal juhul käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena seoses direktiivi I lisas nimetatud tegevustega, kui nende tegevuste maht ei ole tühine. See, kas avalik-õigusliku isiku tegevus on avalik-õigusliku iseloomuga või mitte, on iga liikmesriigi kohtu otsustada.³⁷ Ühtne lähenemine selles osas puudub.³⁸

Kaalutlused, mis tingivad Eesti käibemaksuseaduses valla-, linna- ja riigiasutuste eraldi maksumaksjatena käsitlemisest, tulenevad küll direktiivist, kuid on ka pragmaatilist laadi.

³⁵ Lehis, L. Seltsingute ja investeerimisfondide maksustamisest. – MaksuMaksja, 2007, nr 1, lk 30.

³⁶ Seda käsitlust on kritiseeritud ja on pakutud väidetavalt direktiivi loogika paremini sobiv lahendus, mille kohaselt kogu avaliku sektori majandustegevus tuleb käibemaksuga maksustada (tõsi küll, madalamas määras). Leitakse, et avalikku sektorit nagu juriidilisi isikuid üldiselt ei saa pidada direktiivi tähenduses lõpptarbijaks, kuna juriidilise isiku tegevus viib lõppastmes alati mingisuguse tarneni. Taolise lahenduse üheks eeliseks peetakse muu hulgas ka asjaolu, et käibemaksuahel säilib ka siis, kui selles osaleb avaliku võimu kandja. Vaata selle kohta: Ebrill, L. jt. The Modern VAT. International Monetary Fund 2001, lk 93 – 94; B. J. M. Terra, J. Kajus. Vaata ka viidatud teost: Aujean, M., Jenkins, P., Poddar, S. A new approach to public sector bodies. – International VAT Monitor, Vol. 10 (No. 4), lk 144 – 149.

³⁷ EKo 17.10.1989, C-231/87, *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda jt vs. Comune di Carpaneto Piacentino jt*, p 16.

³⁸ B. J. M. Terra, P. J. Wattel, lk 265.

Kuigi valla-, linna- ja riigiasutused on mitteõigusvõimelised, loetakse neil maksustamise seisukohast üldiselt olevat eriõigusvõime.³⁹ Siiski ei saa eraldiseisvaks käibemaksukohustuslaseks olla asutuse struktuuriüksus.⁴⁰ Erisubjekti teooria on maksuõiguses loodud puhtpraktilistest kaalutlustest lähtuvalt, sest väga raske oleks deklareerida riigi kui maksumaksja maksukohustusi ühes deklaratsioonis.⁴¹ Väljaspool maksuõigust, s.t halduskohtumenetluses ja väärteomenetluses eriõigusvõimet ei tunnistata.⁴² Niisamuti ei ole asutuse suhtes võimalik läbi viia täitemenetlust.⁴³ Seevastu maksuõiguse reguleerimisalasse jäävas vaidemenetluses saab vaide esitada asutuse nimel.

Riigikohtu Halduskollegium on selgitanud, et valla- linna ja riigiasutuse piiratud õigusvõime maksuõigussuhtes ei puuduta mitte ainult konkreetse asutuse suhteid füüsiliste ja juriidiliste isikutega, vaid ka asutuse suhteid sama omavalitsusüksuse või riigi teiste asutustega. Teisisõnu, kuigi sama omavalitsusüksuse või riigi asutused või ametiasutuse hallatavad asutused ei saa omavahel teha tsiviilõiguslikult kehtivaid tehinguid, saab nende vahel toimuda kauba võõrandamine või teenuse osutamine käibemaksuseaduse tähenduses.⁴⁴

Eesti maksuõiguse valla- ja linnaasutuste eriõigusvõime tunnistamise kontseptsioon vastab käibemaksudirektiivi artikli 13 lõikes 1 sätestatud põhimõttele, mille kohaselt maksukohustuslased on ka regionaalsed ja kohalikud omavalitsused. Väike erinevus käibemaksuseaduse ja käibemaksudirektiivi vahel on siiski riigiasutuste käibemaksukohustuslase staatusega seonduvalt, sest direktiivi artiklis 13 ei ole käibemaksukohustuslasena nimetatud riigiasutusi, vaid riiki kui tervikut. Siiski ei saa Eesti regulatsiooni käibemaksudirektiiviga selles osas vastuolus olevaks pidada. Käibemaksudirektiivi eesmärkide valguses ei ole sisulist vahet, kas käibemaksukohustuslane on riik tervikuna või läbi oma ametiasutuste. Selge on see, et ametivõimude maksukohustuslase staatust reguleerivad direktiivist tulenevad reeglid kohalduvad riigile läbi selle asutuste linna- ja vallaasutustega samaväärselt.

Ametivõime käsitatakse Eesti käibemaksuseadusest tulenevalt maksukohustuslastena üksnes seoses sellise tegevusulatuslega, mis direktiivist tulenevalt on kohustuslik. Sellisteks

³⁹ Maksukorralduse seaduse seletuskiri seisuga 01.04.2013. – Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika> (26.04.2013), lk 10.

⁴⁰ L. Lehis, K. Lind, lk 35.

⁴¹ L. Lehis, K. Lind, lk 33.

⁴² Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 82.

⁴³ L. Lehis, K. Lind, lk 34.

⁴⁴ RKHKo 3-3-1-72-12 p 12.

tegevusteks on direktiivi lisas I nimetatud tegevused⁴⁵ sõltumata tegevuse mahust⁴⁶ ning sellised toimingud, mille maksustamata jätmise mõjutaks oluliselt konkurentsi. Seega ei kasutata Eestis isikutele maksukohustuslaste staatuse omistamisel hetkel võimalust lähtuda lisaks direktiivis toodule ka omaenese seadusandluse era- ja avalik-õiguslike suhete piiritlemise kriteeriumidest. On võimalik, et sõltumata ametivõimu poolt tehtava toimingu era-õiguslikust iseloomust ei ole see käibemaksuseaduse alusel käibemaksuga maksustatav ning seega ei ole ka selle toimingu tarbeks tehtud kulutustelt sisendkäibemaks maha arvatav.

1.1.3. Avalik-õigusliku loa mõju maksukohustuslase staatusele

Euroopa Kohus on sedastanud, et maksukohustuslase mõiste on lai, põhinedes faktilistel asjaoludel. Seega ei sõltu maksukohustuslase staatus direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses majandustegevuse teostamiseks antava mis tahes loa või litsentsi olemasolust.⁴⁷ Kuigi direktiivi artikli 213 lõike 1 esimese lõigu kohaselt peab iga maksukohustuslane teatama, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, ei saa selline teatamine, hoolimata asjaolust, et see on käibemaksusüsteemi nõuetekohaseks toimimiseks iseenesest tõesti oluline, kujutada endast täiendavat tingimust, mis on nõutav maksukohustuslase staatuse tunnustamiseks selle direktiivi artikli 9 lõike 1 mõttes.⁴⁸ Teatamiskohustuse rikkumine iseenesest ei anna liikmesriigile õigust sisendkäibemaksu mahaarvamist piirata.⁴⁹

Eesti õiguses on järgitud Euroopa Kohtu poolt väljendatud põhimõtet, mille kohaselt maksukohustuslase staatus ei ole vormiliste nõuete täitmisest ranges sõltuvuses. KMS § 3 lg 1 sedastab selgelt, et maksukohustuslase staatus on nii isikul, kes on end käibemaksukohustuslaseks registreerinud kui ka sellel isikul, kes seaduse kohaselt alles kohustub seda tegema. Niisamuti ei tulene käibemaksuseadusest, et käibemaksukohustuslase staatus sõltuks tema poolt läbiviidavatele toimingutele vastava asutuse poolt loa andmisest.⁵⁰

⁴⁵ Need on: telekommunikatsiooniteenused; vee, gaasi, elektri- ja soojusenergia tarne; kaubavedu; sadama- ja lennujaamateenused; reisijatevedu; müügiks valmistatud uute kaupade tarne; põllumajanduse sekkumisametite tehingud põllumajandustoodetega, mis on tehtud nende toodete turu ühist korraldust käsitlevate määruste kohaselt; kaubanduslike messide ja näituste korraldamine; ladustamine; reklaamibüroode tegevus reisibüroode tegevus; oma töötajate kaupluste kooperatiivide, ettevõtete sööklate ja muude sellelaadsete asutuste pidamine; televisiooni- ja raadioorganisatsioonide tegevus, kui see ei ole maksust vabastatud artikli 132 lõike 1 punkti q kohaselt.

⁴⁶ Direktiiv lubab avalik-õiguslikku organisatsiooni maksukohustuslasena mitte käsitada ka siis, kui I lisas nimetatud tegevusalade maht on tühine.

⁴⁷ EKo 06.09.2012, C-324/11, *Tóth*, p 30.

⁴⁸ EKo 06.09.2012, C-324/11, *Tóth*, p 31.

⁴⁹ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, p 48.

⁵⁰ Siiski ei ole registreerimata käibemaksukohustuslasel Eesti käibemaksuseaduse kohaselt kõiki registreeritud käibemaksukohustuslase õigusi. Vt selle kohta lähemalt käesoleva töö alapeatükki 1.2.

1.1.4. Maksukohustuslasena tegutsemine

Maksukohustuslase mõiste on määratletud seonduvalt majandustegevusega. Võib isegi öelda, et maksukohustuslase staatuse olemasolu peamiseks aluseks on tema majandustegevus. Maksukohustuslaste staatuse ja selle kaudu ka mahaarvamisõiguse olemasolu kindlakstegemisel ongi lõppastmes määravaks see, kas maksukohustuslane isik tegutses sellena ehk käibemaksukohustuslasena ka käibemaksu sissenõutavaks muutumise hetkel. Artikli 168 alusel on maksukohustuslasel isikul ostetud kaupade eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks õigus maha arvata vaid siis, kui ta tegutses sellena [käibemaksukohustuslasena] asja omandamise hetkel.⁵¹ Kauba soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena ka tegutseb, määrab käibemaksusüsteemi kohaldamise ja järelikult ka mahaarvamise mehhanismi.⁵² Eelnevast järeldub selgelt, et maksukohustuslasest isik, kes kauba omandamise hetkel ei täida parajasti maksukohustuslase funktsiooni, ei saa sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust sõltumata asjaolust, et ta muul ajal seda funktsiooni täidab.

Maksukohustuslane tegutseb sellena siis, kui tegevus toimub tema majandustegevuse tarbeks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu mõttes.⁵³ Majandustegevuse mõiste annab direktiivi artikli 9 lõike 1 teine lõik, mis ütleb, et „majandustegevus“ on tootja, kaupleja⁵⁴ ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Samas on ka täpsustatud, et majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. Direktiivi artikkel 10 sätestab selgitavalt, et artikli 9 lõikes 1 nimetatud tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandja seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevad alluvussuhted.

Euroopa Kohus on leidnud, et asjaolu, kas maksukohustuslane soetas kauba sellena tegutsedes, s.t oma majandustegevuse tarbeks, on fakti küsimus, mida hinnates tuleb arvestada konkreetse juhtumi kõiki asjaolud, muu hulgas kauba omadusi ja ajavahemikku, mis jääb kauba soetamise ja selle maksukohustuslase majandustegevuse eesmärkidel

⁵¹ EKo 11.07.1991, C-97/90, *Lennartz vs. Finanzamt München III*, p 8; EKo 21.04.2005, C-25/03, *HE*, p 43.

⁵² EKo 22.03.2012, C-153/11, *Klub*, p 39; EKo 11.07.1991, C-97/90, *Lennartz vs. Finanzamt München III*, p 15.

⁵³ EKo 22.03.2012, C-153/11, *Klub*, p 41; EKo 08.03.2001, C-415/98, *Backsi*, p 29.

⁵⁴ Eestikeelses redaktsioonis on „kaupleja“ asemel ekslikult kasutatud sõna „ettevõtja“. Direktiivi artikli 9 lõike 1 teine lõik kõlab inglise keeles järgmiselt: „Any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as 'economic activity'.“

kasutamise vahele.⁵⁵ Kuna mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult majandustegevuse käigus makstavast või makstud käibemaksukoormast,⁵⁶ tuleb arvestada, et majandustegevus võib hõlmata mitut järjestikust tegevust ning ettevalmistavad tegevused, nagu tootmisvahendite omandamine ja seetõttu kinnisasja ostmise, tuleb lugeda juba majandustegevuse hulka kuuluvaks.⁵⁷ Majandustegevusena tuleb niisiis käsitada ka tegevuse alustamiseks tehtud investeerimiskulu ning see annab õiguse sisendkäibemaksu maha arvata.⁵⁸ Kuna käibemaksu neutraalsuse põhimõtte nõuab, et esimesed ettevõtte huvides tehtavad investeerimiskulutused oleksid käsitatavad majandustegevusena, tuleb igäüht, kes selliseid investeeringuid teeb, käsitada direktiivi mõttes maksukohustuslasena.⁵⁹ Selleks võivad Euroopa Kohtu kinnituste kohaselt olla muu hulgas ka asutatava äriühingu osanikud.⁶⁰ Seejuures säilib maksukohustuslase mahaarvamisoigus isegi siis, kui näiteks rentaabluuuringute tulemusi arvestades otsustatakse äritegevuse faasi edasi mitte minna ja äriühing likvideerida, ilma et kavandatud majandustegevus oleks üleüldse maksustatavaid tehinguid kaasa toonud.⁶¹ Euroopa Kohtu niivõrd liberaalse käsitluse õigustatus on mõnevõrra vaieldav, kuivõrd liialt ulatuslik käibemaksu mahaarvamise õigus võib endaga kaasa tuua kuritarvitusi. Ka Eesti erialakirjanduses refereeritud Saksa autorite seisukoha kohaselt ei tohiks edututele ettevõtjatele sisendkäibemaksu mahaarvamist lubada.⁶² Kehtiva õiguse ja kohtupraktika kohaselt ei ole ettevõtja edukus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusel siiski määrav.

Majandustegevuse ühe osana käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses on käsitletav ka maksete tegemine, mida isik jätkab oma tegevuse likvideerimise perioodil.⁶³ Käibemaksu mahaarvamise õigust likvideerimismenetluse käigus tuleb siiski tunnustada vaid juhul, kui ei esine pettust või kuritarvitust.⁶⁴

Majandustegevuseks saab artikli 9 lõike 1 teise lõigu alusel lugeda mis tahes tegevuse, sealhulgas ebaseadusliku tegevuse. Käibemaksuga maksustamise seisukohast ei ole moraalil

⁵⁵ EKo 08.03.2001, C-415/98, *Backsi*, p 29.

⁵⁶ EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman vs. Minister van Financiën*, p 19.

⁵⁷ EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman vs. Minister van Financiën*, p 22; EKo 29.02.1996, C-110/94, *INZO vs. Belgische Staat*, p 15; EKo 01.03.2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*, p 28.

⁵⁸ EKo 23.04.2009, C-460/07, *Puffer*, p 47.

⁵⁹ EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman vs. Minister van Financiën*, p 23.

⁶⁰ Vaata selle kohta: EKo 01.03.2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*.

⁶¹ EKo 29.02.1996, C-110/94, *INZO vs. Belgische Staat*, p 18.

⁶² Lind, K. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. – *Juridica*, 2001, nr 4, lk 249.

⁶³ EKo 03.03.2005, C-32/03, *Fini H*, p 24.

⁶⁴ EKo 03.03.2005, C-32/03, *Fini H*, p 31.

ja eetikal tähendust.⁶⁵ Näiteks on kohus kinnitanud, et liigintressiga laenuandmise tegevus kuulub direktiivi kohaldamisalasse vaatamata selle ebaseaduslikkusele.⁶⁶ Ka prostitutsioon ja pornograafia müümine on käibemaksudirektiivi mõistes majandustegevus.⁶⁷ Samas on ka erandeid: näiteks ei kvalifitseeru majandustegevuseks direktiivi mõistes narkootikumide müük⁶⁸ ning valeraha import⁶⁹. Ka tasuta kaupade võõrandamine või teenuste osutamine ei ole majandustegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses – sellisena tegutsev isik võrdsustub lõpptarbijaga.⁷⁰ Ka ainuüksi aktsiate omandamine, omamine ega müük iseenesest ei kujuta endast majandustegevust käibemaksudirektiivi tähenduses.⁷¹ Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole valdusühing, kelle ainus eesmärk on teistes äriühingutes osaluse omamine, ilma et ta otseselt või kaudselt võtaks osa nende äriühingute juhtimisest, arvestamata seejuures õigusi, mis tal on aktsionärina, käibemaksukohustuslane, ning tal puudub mahaarvamisoõigus.⁷²

Ka käibemaksuseaduses on maksukohustuslase mõiste sõltuvuses ettevõtluse mõistest. Need kaks mõistet on käibemaksuseaduses niivõrd läbi põimunud, et osasid küsimusi, mida direktiivis reguleeritakse kui maksukohustuslasele puutuvat, on käibemaksuseaduses reguleeritud ettevõtlusega seonduvalt.

Ettevõtlus käibemaksuseaduse tähenduses on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust. Tulenevalt KMS § 2 lõike 2 definitsioonist on isiku iseseisev majandustegevus ettevõtlus sõltumata sellise tegevuse eesmärgist või tulemusest. Seega vastab definitsioon Euroopa Kohtu asjakohasele praktikale.

Riigikohus on leidnud, et äriühingu tegevus vastab ettevõtluse tunnustele ka siis, kui äriühing müüb kaupa või osutab teenust ainult ühele kliendile, kelleks võib olla ka sama äriühingu osanik või aktsionär. Siiski pidas Riigikohus oluliseks, et äriühingu ja selle osaniku varad, kohustused ja tegevus oleksid sellisel juhul teineteisest eraldatavad ning et nende kahe isiku vahelistel tehingutel oleks majanduslik sisu.⁷³ Juhul, kui tehingutel puudub majanduslik sisu,

⁶⁵ B. J. M. Terra, J. Kajus, lk 365.

⁶⁶ EKo 07.07.2010, C-381/09, *Curia*, resolutsioon.

⁶⁷ B. J. M. Terra, J. Kajus, lk 365.

⁶⁸ EKo 05.07.1988, C-289/86, *Happy Family vs. Inspecteur der Omzetbelasting*, p 31.

⁶⁹ EKo 06.12.1990, C-343/89, *Witzemann vs. Hauptzollamt München-Mitte*, p 21.

⁷⁰ EKo 01.04.1981, C-89/81, *Hong-Kong Trade*, p 23.

⁷¹ EKo 29.04.2004, C-77/01, *EDM*, p 59; EKo 08.02.2007, C-435/05, *Investrand*, p 25.

⁷² EKo 20.06.1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands vs. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, p 17; EKo 14.11.2000, C-142/99, *Floridienne ja Berginvest*, p 17, EKo 06.09.2012, C-496/11, *Portugal Telecom*, p 31.

⁷³ RKHKo 3-3-1-20-05 p 22.

vaid nende eesmärgiks on luua näilik olukord kauba või teenuse kasutamisest isiku majandustegevuses (tegemist on n-ö näilike tehingutega), puudub alus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.⁷⁴

Riigikohus on samuti leidnud, et käibemaksuga maksustamise seisukohalt on oluline kaupade võõrandamisele ja teenuste osutamisele suunatud majandustegevus või tootmine, mitte aga näiteks kasumi saamise eesmärk.⁷⁵ Sellest järeldub, et käibemaksukohustuse jaoks piisab ka sellest, kui kaupu müüakse edasi omahinnas või isegi kahjumiga. Selle poolest erineb käibemaksuseaduse ettevõtluse definitsioon näiteks äriseadustikus⁷⁶ või tulumaksuseaduses⁷⁷ toodud määratlusest.⁷⁸ Samas on Riigikohtu seisukoht vaieldamatult kooskõlas direktiiviga, kuivõrd direktiivi kohaselt ei ole majandustegevuse tulemus (kasum, kahjum) iseenesest määrav.⁷⁹

Riigikohtu praktikas on ka leitud, et üksnes rahalise nõude loovutamine või võla ülekandmine ei ole ettevõtlus. Rahalise nõude loovutamise või võla ülekandmise korral toimub tasu eest teenuse osutamine (ja seega on tegemist ettevõtlusega) vaid sellisel juhul, kui rahalise nõude eest tasutav või saadav summa erineb rahalise nõude nimiväärtusest nõude või kohustuse ülemineku hetkel – näiteks kui nõude loovutamise korral maksab nõude omandaja nõude loovutajale nõude väärtusest väiksema summa või kui võla üleandmise korral maksab algne võlgnik uuele võlgnikule nõude väärtusest suurema summa.⁸⁰ Viidatud seisukoha aluseks on Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt nõuete omandamine kujutab endast ettevõtluse käigus teenuse osutamist, kui nõude omandaja võtab oma kliendilt üle nõuete sissenõudmise ja laekumise riisiko. Tegemist on võlgade sissenõudmise teenusega, mille käibemaksuga maksustatav väärtus on omandatud nõude nimiväärtuse ja selle nõude eest kliendile tasutud summa vahe.⁸¹

Eraldi küsimus on see, kas ettevõtluseks käibemaksuseaduse tähenduses on ka kaupade tasuta võõrandamine või teenuste tasuta osutamine. Eelmise käibemaksuseaduse kommentaarides

⁷⁴ RKHKo 3-3-1-33-12 p 12 – 13.

⁷⁵ RKHKo 3-3-1-3-09 p 15.

⁷⁶ Äriseadustik. – RT I 1995, 26, 355 ... RT I, 18.12.2012, 8.

⁷⁷ Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 20.03.2013, 26.

⁷⁸ Lehis, L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2011. 3. köide. Kommentaarid. Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus 2011, lk 258 – 259.

⁷⁹ Viimase tõestuseks on muu hulgas asjaolu, et kasumile mitteorienteeritud ühingud on direktiivi kohaselt maksukohustuslased. Vt: B. J. M. Terra, J. Kajus, lk 365.

⁸⁰ RKHKo 3-3-1-47-10 p 9. Vt selle kohta ka: Friedenthal, T. Käibemaksukohustus poole asendumisel võlasuhtes. – Raamatupidamise Praktik, 2011, nr 58, lk 18 – 19.

⁸¹ EKo 26.06.2003, C-305/01, *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*, p 47 – 50.

toodud definitsiooni kohaselt ei ole asjaolu, kas kauba võõrandamine või teenuse osutamine toimub tasuta või mitte, oluline. Siiski on ettevõtlusel üks kriteerium – nimelt vastusoorituse taotlemine.⁸² Seega on kaupade tasuta võõrandamine või teenuste tasuta osutamine ettevõtlus vaid juhul, kui selliselt tegutsev isik taotleb mingit vastusooritust. Käesoleva töö autori hinnangul lisandub siia siiski veel üks täiendav kriteerium – nimelt oleks käibemaksudirektiiviga kooskõlas arusaam, mille kohaselt käibemaksukohustuslane tegutseb kaupa või teenust tasuta võõrandades ettevõtlusega vaid siis, kui tema poolt taotletav vastusooritus on rahaliselt hinnatav. Selge on aga see, et kinkimist selle puhtas tähenduses ei tohiks käibemaksuseaduse tähenduses ettevõtluseks pidada ning selliste tehingute tarbeks ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud.

1.2. Registreerimine kui eeltingimus maksukohustuslase staatusele

1.2.1. Registreerimise mõju sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele

Nagu välja toodud käesoleva töö alapeatükis 1.1.3, ei ole maksukohustuslase poolt tema maksukohustuslasena tegevuse alustamisest teatamine eraldiseisvaks tingimuseks, mis on nõutav maksukohustuslase staatuse tunnustamiseks. Maksukohustuslase staatuse kui objektiivne asjaolu ei ole niisiis sõltuvuses formaalsest teatamiskohustusest. Liiatigi ei anna teatamiskohustuse rikkumine iseenesest liikmesriigile õigust sisendkäibemaksu mahaarvamist piirata.⁸³

Eeltoodu ei tähenda siiski, et teatamiskohustusel ei oleks käibemaksusüsteemi seisukohast mingit tähendust. Käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ja teatamiskohustus kujutavad endast järelevalve eesmärgil kehtestatud vorminõuet.⁸⁴ Kohtupraktikas on teatamiskohustuse olulisust isegi rõhutatud.⁸⁵ Käibemaksukohustuslaseks registreerimine on Euroopa Liidus üldine praktika.⁸⁶

Tuleb aga tähele panna, et teatamis- ja registreerimiskohustused ei ole kriteerium, mille alusel tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Käibemaksukohustuslasena registreerimine on selline vorminõue, mis ei võimalda käibemaksukohustuslast takistada teostamast talle

⁸² L. Lehis, K. Lind, lk 39.

⁸³ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, p 48.

⁸⁴ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, p 50.

⁸⁵ EKo 06.09.2012, C-324/11, *Tóth*, p 31.

⁸⁶ Elling, T. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus enne isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimist toimunud tehingutelt. – *MaksuMaksja*, 2010, nr 11, lk 28.

kuuluvat käibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et ta ei olnud enne soetatud kaupade oma maksustatavas majandustegevuses kasutamist käibemaksukohustuslasena registreeritud.⁸⁷ Samuti ei anna teatamiskohustuse rikkumine õigust lükata mahaarvamise õiguse kasutamine edasi kuni maksustatavate tehingute järjepideva teostamise tegeliku alguseni ega keelduda lubamast maksukohustuslasel käibemaksu maha arvata.⁸⁸ Neutraalse maksustamise põhimõtte nõuab, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded.⁸⁹ Niisiis, käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmise ei saa jätta maksukohustuslast mahaarvamisõigusest ilma, kui selle õiguse kasutamiseks nõutavad sisulised tingimused on täidetud.⁹⁰

Maksukohustuslasele, kes ei täida direktiivis 2006/112 sätestatud vorminõudeid, võib määrata halduskaristuse vastavalt seda direktiivi ülevõtvatele siseriiklikele õigusnormidele. Samuti on lubatav käibemaksu mahaarvamise osas kehtestada teatav tähtaeg, sest maksukohustuslase kohustus ennast käibemaksukohustuslasena registreerida oleks sisutühi, kui liikmesriikidel ei oleks õigust selles osas mõistlikku tähtaega kehtestada.⁹¹ Eeltoodust tuleneb aga siiski selgelt, et ühelgi juhul ei saa maksukohustuslasele registreerimata jätmisel rakendatavaks sanktsiooniks olla sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse minetamine, kui maksukohustuslane registreeris end hiljem siseriiklikus õigusaktis sätestatud mõistliku aja jooksul või selle puudumisel muu mõistliku tähtaja jooksul.

Kuigi sarnaselt käibemaksudirektiivile ei ole ka Eesti käibemaksuseaduses isiku maksukohustuslase staatuse tunnustamiseks vajalik oma tegevuse alustamisest teatamine ja enda maksukohustuslaseks registreerimine, tähendab registreerimata jätmise maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguses siiski olulisi piiranguid, mille õigustatus eelviidatud Euroopa Kohtu praktika valguses on kaheldav.

Iseenesest ei ole käibemaksuseaduses sätet, mis keelaks otsesõnu maksukohustuslasel sisendkäibemaksu maha arvata, kui ta ei ole end nõuetekohaselt registreerinud. Samas tuleneb KMS § 24 lõikest 1 (paragrahvi pealkiri: maksukohustuslase õigused ja kohustused), et maksukohustuslasena registreerimise päevast alates peab isik arvutama käibemaksusumma

⁸⁷ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, p 50 ja 51. EKo 14.03.2013, C-527/11, *Ablèsio*, p 33.

⁸⁸ EKo 21.03.2000, C-110/98—C-147/98, *Gabfrisa jt*, p 51.

⁸⁹ EKo 08.05.2008, C-95/07 ja C-96/07, *Ecotrade*, p 63; EKo 30.09.2010, C-392/09, *Uszodaépítő*, p 39.

⁹⁰ EKo 12.07.2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, p 63.

⁹¹ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, p 52.

käibemaksuseaduse §-s 29 sätestatud korras. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust on peamiselt reguleeritud just nimetatud paragrahvis. Seega, kuigi KMS § 29 lõikes 3 sisalduv sisendkäibemaksu definitsioon ei sisalda endas maksukohustuslase registreerimise kohustust, viitab käibemaksuseaduse ülesehitus ja süsteem siiski sellele, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on vaid registreeritud käibemaksukohustuslase õigus. Sarnaselt on käibemaksuseadust mõistetud erialakirjanduses.⁹²

Sellise järelduse sisu on aga problemaatiline ja kindlasti ei ole seaduse selline tõlgendus käibemaksudirektiiviga täielikus kooskõlas. Kuivõrd Eesti käibemaksuseaduse maksukohustuslase registreerimist reguleerivad sätted ei võimalda maksukohustuslase avalduse alusel nn tagasiulatuvalt registreerimist, ei ole vastuolu Euroopa Liidu õigusega ka kuidagi ületatav. Tuleb rõhutada, et paljudes Euroopa Liidu liikmesriikides on selline tagasiulatuvalt registreerimine lubatud ja isegi soositud.⁹³ Ka autori hinnangul on enne käibemaksukohustuslaseks registreerumist soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse teostamise lubamine põhjendatud ja direktiivi põhimõtete, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtte valguses hädavajalik.

1.2.2. Enne registreerimist soetatud kaubad ja põhivara

Käibemaksuseaduse säte, mis kinnistab ülaltoodud argumentatsioonil põhineva arusaama, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksuseaduse kohaselt vaid registreeritud maksukohustuslase õigus, on KMS § 29 lg 5. Tõsi, KMS § 29 lg 5 lubab küll maksukohustuslasel, kes on enne tema maksukohustuslasena registreerimise päeva soetanud kaupa selle võõrandamiseks või võõrandatava kauba tootmiseks, maha arvata selle kauba sisendkäibemaks, kuid seda siiski alles maksustamisperioodil, mil need kaubad maksustava käibena võõrandati. Niisiis on Eesti käibemaksuseaduses enne registreerimist soetatud kaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise aeg tehingu toimumise hetkest edasi lükatud. Seejuures on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus edasi lükatud käibemaksukohustuslaseks registreerimise hetkest hilisemasse aega, mille mõttekuses saab omakorda kahelda. Olgu siinkohal veel öeldud, et sisendkäibemaksu saab kaupade edasimüügil maha arvata vaid edasi müüdüd kauba osas. Kui aga kaubad võõrandatakse enne

⁹² L. Lehis (viide 42), lk 292 ja 333.

⁹³ T. Elling, lk 28.

maksukohustuslasena registreerimist, ei saa enne maksukohustuslasena registreerimist kaupade soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaksu üldse maha arvata.⁹⁴

Tulenevalt käibe- ja põhivara olemuslikust erinevusest on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus põhivara (Euroopa Kohtu lahendites nimetatud ka kui kapitalikaup) soetamise puhul muu kauba soetamisest mõnevõrra erinev. Nimelt, KMS § 29 lg 5 teise lause kohaselt on enne isiku maksukohustuslasena registreerimist soetatud põhivara sisendkäibemaks õigus maha arvata üksnes juhul, kui isik ei ole seda põhivara kasutanud enne maksukohustuslasena registreerimist. Kasutamata põhivaraks käibemaksuseaduse tähenduses on ka selline põhivara, mida on enne registreerimist üksnes katsetatud või proovitud, kuid ei ole veel aktiivselt kasutusse võetud.⁹⁵ KMS § 29 lõikest 5 ei selgu, millal tasutud sisendkäibemaksu maha võib arvata, kuid ilmselt peaks see olema koheselt pärast maksukohustuslasena registreerimist.

Enne registreerimist soetatud põhivaralt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsioon on käibemaksuseaduses väga piirav ning selle õigustatus on käibemaksudirektiivi valguses suuresti kaheldav. Näiteks olukorras, kus maksukohustuslane soetab enne enda maksukohustuslaseks registreerimist põhivara ning asub seda ka enne registreerimist maksukohustuslasena (ettevõtluse tarbeks) kasutama, kaotab ta pelgalt vormilise puuduse tõttu soetatud põhivaralt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Et põhivara (eriti kinnisvara) on käibevarast tavapäraselt märgatavalt väärtuslikum, on regulatsiooni tulemuseks see, et maksukohustuslane jääb ilma olulises summas käibemaksu mahaarvamise õigusest. See seab aga maksukohustuslase ebamõistlikult koormavasse olukorda ning võib omakorda põhjustada konkurentsimoonutusi turul. Eelnimetatud tagajärjed ei ole kindlasti soovitatavad ning on vastuolus käibemaksudirektiivi ja ühise käibemaksusüsteemi kandvate põhimõtete ja eesmärkidega.

1.2.3. Enne registreerimist soetatud teenused

Et KMS § 29 lg 5 ei reguleeri enne maksukohustuslasena registreerimise päeva soetatud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, tuleks käibemaksuseaduse loogikat arvestades asuda seisukohale, et enne maksukohustuslasena registreerimist soetatud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu ei saagi maksukohustuslane ka pärast maksukohustuslasena registreerimist maha arvata. Selline järeldus on aga vastuolus ELi direktiiviga.

⁹⁴ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 122.

⁹⁵ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 123.

Probleemi saab ilmestada näitliku olukorraga, kus isik tahab alustada majandustegevust ja tellib selleks õigusauditi ja tasuvusanalüüsi. Et nimetatud hüved on teenused, mida maksukohustuslane edasi võõrandada ei saa, ei olegi KMS § 29 lõike 5 alusel sisendkäibemaksu mahaarvamine võimalik. Samas on kirjeldatud juhul sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse piiramine põhjendamatu, kuivõrd õigusaudit ja tasuvusanalüüs on ettevõtluse alustamisega ja niisiis ettevõtlusega tervikuna ilmselgelt seotud.

Üks variant siiski nimetatud teenuste soetamisel enne maksukohustuslaseks registreerimist sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse saamiseks on. Nimelt, kuivõrd ükski maksuseadus ei defineeri mõistet „põhivara“, tuleb Rahandusministeeriumi selgituste kohaselt lähtuda raamatupidamise seadusest⁹⁶. Nii hõlmab põhivara kõiki raamatupidamise seaduses nimetatud „põhivara“ alla kuuluvaid objekte ning maksustamisel aktsepteeritakse maksukohustuslase raamatupidamise sise-eeskirjas määratud kriteeriume.⁹⁷ Raamatupidamise seaduse lisas 1 (bilansiskeem) on üheks põhivara alaliigiks muu hulgas immateriaalne põhivara. Juhul, kui maksukohustuslane määrab saadud õigusauditi ja tasuvusanalüüsi oma immateriaalse põhivara hulka arendusväljaminekuna, ei saa ta nendelt tasutud käibemaksu tagasi küll koheselt end maksukohustuslasena registreerides, sest eelduslikult on ta õigus- ja tasuvusanalüüsiga enne seda juba tutvunud (s.o „kasutanud“ KMS § 29 lõike 5 mõttes), kuid tasutud sisendkäibemaksu saab maksukohustuslane tagasi viie aasta jooksul sisendkäibemaksu korrigeerides vastavalt KMS § 32 lõikele 4. On iseasi, kas õigusauditi ja tasuvusanalüüsi immateriaalse põhivarana arendusväljaminekuks lugemine on kooskõlas ka Eesti hea raamatupidamise tavaga⁹⁸, kuid Rahandusministeeriumi seisukohast tulenevalt ei oma see maksustamise seisukohalt tähtsust.

Sõltumata eeltoodust ei tohiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus sõltuda sellest, kuidas maksukohustuslane saadud teenuse oma raamatupidamises kvalifitseerib – kas kuluks või põhivaraks. Ühetaolise maksustamise põhimõtet ning käibemaksudirektiiviga taotletavat ühise käibemaksusüsteemi ideed silmades pidada ei saa seda lugeda ei soovitavaks ega lubatavaks. Samuti tuleb arvestada, et ka selline maksukohustuslase poolt kasutatav skeem ei taga talle

⁹⁶ Raamatupidamise seadus. – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 25.05.2012, 16.

⁹⁷ Väike käibemaksusõnastik. – MaksuMaksja, 2009, nr 1, lk 30.

⁹⁸ Vt: RTJ 5 Materiaalne ja mittemateriaalne põhivara (muudetud 2011). RTL 2009, 3, 46 (lisa 6) ... RT III, 10.01.2012, 5 (lisa 6). Juhendi punkti 46 alapunkti (a) kohaselt ei võeta immateriaalse põhivarana arvele asutamisel väljaminekud, mille üks näide on ka juristidele makstud tasud. Arendusväljaminekud on juhendi punkti 48 kohaselt muu hulgas ka kulutused, mida tehakse uute konkreetsete toodete või teenuste väljatöötamiseks või kujundamiseks.

kohest ega täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, vaid lükkab selle edasi, mis Euroopa Kohtu praktikat arvestades ei ole lubatud.

1.2.4. Hinnang Eesti regulatsiooni lubatavusele

Käesoleva töö autori hinnangul peaks seadusandja tõsiselt kaaluma, kas KMS § 29 lõige 5 ning laiemalt sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sõltuvus maksukohustuslaseks registreerimisest ning tagasiulatuvalt käibemaksukohustuslaseks registreerimise võimaluse puudumine on käibemaksudirektiiviga kooskõlas või mitte. Töö autori hinnangul piirab käibemaksuseadus registreerimiskohustust rikkunud maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ülemääraselt. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine maksukohustuslasena registreerimise kohustuse tekke hetkele eelneva käibe osas võib direktiivi valguses olla põhjendatav, kui käibemaksuseadus võrdsustaks selle osa isiku käibest maksuvaba käibega (vt direktiivi artikkel 289), kuid hetkel kehtiv käibemaksuseadus sellist erisätet ei sisalda. Osas, mis aga ületab nimetatud käivet, ei saa sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine direktiivi valguses ühelgi tingimusel lubatav olla.

Kuigi probleemile on juhitud tähelepanu ka maksuõiguslases erialakirjanduses⁹⁹, on ehk kõnekam isegi fakt, et oma 21. oktoobri 2010. a otsuses sedastas Euroopa kohus vaatlusaluses küsimuses Eesti käibemaksuseadusega analoogset Leedu käibemaksuseadust analüüsides, et käibemaksudirektiiviga on vastuolus olukord, kus mahaarvamise õigust ei lubata kasutada käibemaksukohustuslasel, kes täidab käibemaksu mahaarvamise sisulised tingimused ja kes end pärast mahaarvamise õiguse aluseks olevate tehingute tegemist mõistliku tähtaja jooksul registreerib.¹⁰⁰

Käesoleva töö autori hinnangul saaks käibemaksuseaduse vastuolu direktiiviga kõrvaldada, võimaldades maksukohustuslaste tagasiulatuvat registreerimist.

1.2.5. Tõendamine vabatahtlikul registreerimisel

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise seisukohast väärib lisaks eeltoodule täiendavalt märkimist Euroopa Kohtu hiljutine kohtulahend, milles Euroopa Kohus leidis, et liikmesriigi maksuamet ei või keelduda taotlejale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga

⁹⁹ T. Elling, lk 28 – 30.

¹⁰⁰ EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, resolutsiooni p 2.

andmisest vaid põhjusel, et ta ei suuda tõendada, et tal on käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse esitamise ajal olemas deklareeritud majandustegevuseks vajalikud majanduslikud, tehnilised ja rahalised vahendid. Kohus põhjendas oma seisukohta varasema kohtupraktika ja direktiivi artikli 213 lõike 1 sõnastusega, millest tuleneb, et maksukohustuslaseks, kes võivad taotleda käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, peetakse mitte ainult neid isikuid, kes teostavad juba majandustegevust, vaid ka neid, kes kavatsavad seda alustada ja kes teevad selleks vajalikke esmaseid investeeringuid. Sellistel isikutel ei tarvitse olla võimalik majandustegevuse algstaadiumis tõendada, et neil on juba selleks tegevuseks vajalikud majanduslikud, tehnilised ja rahalised vahendid.¹⁰¹

KMS § 20 lg 4¹ kohaselt peab isik maksukohustuslasena registreerimiseks tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab Eestis ettevõtlust. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhaldur jätab isiku registreerimata, kui isik ei tegele ettevõtlusega või ei alusta ettevõtlust. Kuivõrd KMS § 20 lg 4¹ võimaldab käibemaksukohustuslasena registreerida ka isiku, kes alles alustab Eestis ettevõtlust, on KMS § 20 lg 4¹ direktiivist tulenevate nõuetega kooskõlas. Praktikas tuleb siiski tähelepanu pöörata asjaolule, et maksukohustuslaselt ei nõutaks ettevõtluse alustamise kavatsuse tõendamist ulatuses, mis on ebamõistlik. Rahandusministeeriumi selgituste kohaselt on tõendamiseks vajalik väljatöötatud äriplaani või investeeringute tegemine,¹⁰² kuid Euroopa Kohtu praktika valguses ei pruugi igal juhtumil lõpuni väljatöötatud äriplaani või investeeringute tegemise nõudmine olla õigustatud. Teisisõnu, isikul peab võimaldama ettevõtlusega tegelemise alustamise kavatsust tõendada kõikvõimalike vahenditega ning temalt ei tohi nõuda, et tal oleks enne registreerimist olemas kõik majanduslikud, tehnilised ja rahalised vahendid ettevõtluse alustamiseks.

Samas jääb liikmesriikidele õigus võtta asjakohaseid meetmeid olukorras, kus esineb kahtlus, et maksukohustuslase staatus on fiktiivne ning on oht, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kuritarvitatakse. Võetavad meetmed ei tohi siiski minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise kindlustamiseks ja pettuse ärahoidmiseks, ning nendega ei tohi seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt ka maksustamise neutraalsust.¹⁰³ Eesti õiguskorra kontekstis võib öelda, et

¹⁰¹ EKo 14.03.2013, C-527/11, *Alessio*, p 26 ja 27.

¹⁰² Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 102.

¹⁰³ EKo 14.03.2013, C-527/11, *Alessio*, p 30.

maksuhaldur peab isiku maksukohustuslaseks registreerimise otsuse tegemisel järgima proportsionaalsuse põhimõtet.

2. MAKSUKOHUSTUSLASE TEHINGUD

2.1. Mahaarvamisõiguse aluseks olevad tehingud

2.1.1. Direktiivi/seaduse alusel maksustatud tehingud

Kui maksukohustuslane kasutab soetatud kaupu või teenused oma maksustatavate tehingute tarbeks, on tal õigus selles liikmesriigis, kus ta maksustatavaid tehinguid teeb, õigus käibemaksudirektiivi artikli 168 alusel maha arvata:

- käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab teine maksukohustuslane (punkt a);
- ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks (punkt c);
- osade kaubatarnete ja teenuste osutamisenä või kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks (punktid b ja d).

Oma maksustatavate tehingute tarbeks tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu nimetab käibemaksuseadus sisendkäibemaksuks. Sisendkäibemaksu mõiste avab käibemaksuseaduse § 29 lg 3. Selle sätte kohaselt on sisendkäibemaks:

- teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks (punkt 1);
- ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eesti registreeritud maksukohustuslasena, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks (punkt 3);
- ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktinguga soetatud kauba või muu soetatud kauba, millelt maksukohustuslasena peab käibemaksuseaduse kohaselt käibemaksu arvestama, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks (punkt 4).

Väärrib rõhutamist, et direktiivi artiklis 168 on sõnaselgelt märgitud, et maksukohustuslase õigus sisendkäibemaksu maha arvata hõlmab mitte ainult tasutud käibemaksu, vaid ka tasumisele alles kuuluvat käibemaksu.¹⁰⁴ Käibemaksu tegelik tasumine kauba soetaja või

¹⁰⁴ EKo 28.07.2011, C-274/10, komisjon vs. Ungari, p 47.

teenuse saaja poolt ei ole niisiis sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse aluseks. Oluline on, et müüjal tekiks riigi ees käibemaksukohustus.

Maksukohustuslane, kes kasutab ostetud kaupa kutse- või majandustegevuse eesmärgil, võib kauba soetamisel tasutud või tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu maha arvata sõltumata soetatud kauba ettevõtluses kasutamise ulatusest. Reeglistik või halduspraktika, mis keelab üleüldiselt maha arvata sisendkäibemaksu juhul, kus kaupa ettevõtluses kasutamise ulatus on piiratud, kuid siiski reaalne, kujutab endast käibemaksudirektiivi rikkumist ja on lubatav vaid juhul, kui artiklis 394 või artikli 395 lõikes 1 sätestatud nõuded on täidetud.¹⁰⁵

Eestis on kooskõlas käibemaksudirektiiviga sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud sõltumata soetatud kauba või teenuse ettevõtluse kasutamise ulatusest. Tõsi, enne Eesti Euroopa Liiduga liitumist kehtinud käibemaksuseaduse § 21 lõike 2 kohaselt võis ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamise või kapitalirendile võtmise ning selle sõiduauto tarbeks mootorikütuse soetamise korral arvestatud käibemaksust maha arvata kaks kolmandikku sisendkäibemaksust. Seega oli ka täielikult ettevõtluse tarbeks soetatud sõiduauto puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus piiratud. Euroopa Liiduga liitumisel jõustunud kehtiv käibemaksuseadus ei tee aga ettevõtluse tarbeks kasutatavate kaupade soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisele ühtki üldist piirangut (vt selle kohta ka käesoleva töö alapeatükki 2.3). Kui kaup kuulub kas või osaliselt maksukohustuslasele ettevõtluses kasutamisele, on selle soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamine põhimõtteliselt lubatud. Kui kauba ettevõtluses kasutamise ulatus on piiratud, väheneb selle võrra siiski sisendkäibemaksu mahaarvamise ulatus. Maksukohustuslane saab kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata osaliselt (vt selle kohta käesoleva töö alapeatükki 3.1) või hiljem juba arvestatud sisendkäibemaksu korrigeerida (vt selle kohta käesoleva töö alapeatükki 3.2).

2.1.2. Ekslikult maksustatud tehingud

Mahaarvamisõigus on käibemaksudirektiivi alusel piiratud maksudega, mis tekivad käibemaksuga maksustatava tehingu alusel.¹⁰⁶ See tähendab, et maksukohustuslane ei saa maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele vaid põhjusel, et see on arvele märgitud. Käibemaksu mahaarvamise õiguse teostamine piirdub üksnes tasumisele kuuluvate

¹⁰⁵ EKO 11.07.1991, C-97/90, *Lennartz vs. Finanzamt München III*, p 35.

¹⁰⁶ EKO 18.06.2009, C-566/07, *Stadeco*, p 29.

maksudega, s.t maksudega, mis vastavad käibemaksuga maksustatud tehingule või mis tasuti tasumisele kuuluvas osas.¹⁰⁷

Käibemaksuseaduse § 3 lg 6 punkti 2 kohaselt peab käibemaksu maksuma ka maksukohustuslasena registreerimata isik tehingult, mille kohta ta on esitanud arve või müügidokumendi, millele ta on märkinud käibemaksusumma. KMS § 38 lg 1 kohaselt peab maksukohustuslane tasuma käibemaksusumma, mille ta on väljastatud müügiarvele või muule müügidokumendile märkinud seaduses sätestatud eirates. Siiski, nagu tuleneb ka käibemaksudirektiivi tõlgenduspraktikast, ei tähenda see, et ostjal tekib õigus arvele valesti märgitud sisendkäibemaksu maha arvata. Kui käibemaksukohustuslasena registreerimata isik on arvel alusetult näidanud käibemaksu, siis üldjuhul ei ole arve saajal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, vaid ta peab nõudma müüjalt arve parandamist ja alusetult tasutud käibemaksu tagastamist.¹⁰⁸ Riigikohus on näilike tehingute osas samuti leidnud, et näiliku tehingu puhul on lepingupooltel õigus tagastada tehingu alusel saadu, samuti on müüjal õigus tühistada väljastatud arve ning tal tekib arvel näidatud käibemaksu osas riigi vastu tagastusnõue. Eeltoodust tulenevalt ei ole ostjal näiliku tehingu alusel müüjale tasutud käibemaksu osas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.¹⁰⁹ Niisiis, samaselt käibemaksudirektiivile tekib Eesti käibemaksuseaduses sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vaid seaduse alusel maksustatud tehingult tasutud käibemaksu osas.

Arvel valesti näidatud käibemaksu mahaarvamine võib teatud juhtudel siiski heauskse ostja puhul lubatav olla. Erandlike asjaolude ilmnemise korral või otstarbekuse kaalutlusest lähtuvalt võib maksuhaldur jätta poolte käibemaksuarvestus korrigeerimata ning aktsepteerida ostja õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele. Selline otsus on õiguspärane näiteks siis, kui on alust eeldada, et müüja ei paranda esitatud arvet ja ei taotle näiliku tehingu alusel saadud käibemaksu tagastamist riigilt (näiteks põhjusel, et äriühing on likvideeritud) või kui on alust arvata, et ostjal ei ole võimalik alusetult tasutud käibemaksu müüjalt tagasi saada, nt kui müüja on pankrotistunud.¹¹⁰ Riigikohtu seisukoht on Euroopa Kohtu praktika valguses põhjendatud. Ekslikult arvele märgitud maksu tasumise kohustust ei tohi käsitleda karistusena, kuivõrd selle eesmärk on ära hoida maksutulude saamata jätmise oht.¹¹¹

¹⁰⁷ EKo 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding vs. Staatssecretaris van Financiën*, p 13.

¹⁰⁸ L. Lehis (viide 42), lk 333.

¹⁰⁹ RKHKo 3-3-1-46-11 p 21.

¹¹⁰ RKHKo 3-3-1-8-06 p 22; RKHKo 3-3-1-67-12 p 15.

¹¹¹ EKo 31.01.2013, C-642/11, *Stroy trans*, p 32 ja 34.

2.1.3. Majandustegevuse koht ja käibemaksu mahaarvamine

Direktiivi artikli 168 punkti a alusel on maksustatavate tehingute tarbeks ühes liikmesriigis soetatud kaupadelt ja teenustelt maksukohustuslasel õigus maha arvata vaid see käibemaks, mis kuulub tasumisele selles konkreetses liikmesriigis, kus ta neid maksustatavaid tehinguid teeb. Analoogselt sätestab KMS § 29 lg 3 p 1, et sisendkäibemaks on teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Tulenevalt KMS § 3 lõikest 1 on maksukohustuslane Eestis registreeritud maksukohustuslane.¹¹²

Artikli 169 punkt a lubab maksukohustuslasel maha arvata ka selle käibemaksu, mis on tasutud kaupade ja teenuste eest, mida kasutatakse majandustegevusega seoses mujal riigis (mitte ainult ühenduse liikmesriigis vaid ka väljaspool ühendust) tehtavate tehingute tarbeks, tingimusel, et selles liikmesriigis võiks selliste tehingute tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu maha arvata. Kooskõlas direktiivi artikli 169 punktiga a lubab käibemaksuseaduse § 29 lg 1 maha arvata ka välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud käibemaksuseaduse § 16 kohaselt maksuvaba käibena käsitatavad tehingud, tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu. Arvestades direktiivi sätet, tuleb välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks soetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise lubatavuse kontrollimisel lähtuda Eesti käibemaksuseadusest, sealhulgas selles sätestatud ettevõtluse definitsioonist.

Välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu mahaarvamise kontekstis on mõnevõrra segadusttekitav säte KMS § 15 lg 6¹, mille kohaselt kohaldatakse nullprotsendilise käibemaksumäära asemel maksuvabastust teenustele, mille käibe tekkimise koht on mõni liikmesriik, kui maksukohustuslane kasutab teenuse osutamisel oma teises liikmesriigis maksukohustuslane registreerimise numbrit. Suhteliselt levinud on eksiarvamus, et KMS § 15 lg 6¹ piirab sellistel juhtudel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Tuleb märkida, et „maksuvabastus“ selle sätte kontekstis ei tähenda maksuvaba käivet KMS § 16 mõttes, vaid sisuliselt pigem mittekäivet.¹¹³ Seega on maksukohustuslasel ka teise liikmesriigi maksukohustuslasena teenust osutades õigus nende teenuste tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustel Eestis tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks maha arvata.

¹¹² Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 121.

¹¹³ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 83.

2.1.4. Seos maksustatud tehingute ja maksukohustuslase ettevõtluse vahel

Selleks, et maksukohustuslane saaks tema poolt soetatud kaupade ja teenuste eest tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksu maha arvata, peavad tema poolt teostatud ostutehingud olema otseselt ja vahetult seotud müügitehingutega, millega seoses mahaarvamisõigus tekib. Seega eeldab mahaarvamisõiguse kohaldamine kaupade või teenuste soetamisele, et nende soetamisel kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamisõiguse andvate maksustatavate tehingute hinna sisse.¹¹⁴ Teisisõnu, sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks peab asjaomastel kaupadel või teenustel olema otsene ja vahetu seos mahaarvamisõigust andvate tehingutega, kusjuures maksukohustuslase enda lõppeedmärk ei ole mahaarvamisõiguse olemasolu kindlakstegemisel oluline.¹¹⁵ Direktiivi artikli 168 alusel on käibemaksukohustuslasele õigus sisendkäibemaksu maha arvata niisiis vaid juhul, kui ta kasutab ostetud kaupu või teenuseid tema maksustatavate tehingute tarbeks.

Käibemaksudirektiiviga analoogset mõtet kannab ka KMS § 29 lg 1, mille kohaselt võib tasumisele kuuluvast käibemaksusummast sisendkäibemaksuna maha arvata maksustatava käibe tarbeks ja ettevõtlusega seotud käivet mitteteketavate tehingute või toimingute (KMS § 4 lg 2) ning välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu. Seega peavad soetatud kaubad või teenused nendelt sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ka käibemaksuseaduse kohaselt olema seotud maksukohustuslase ettevõtlusega.

Vastus küsimusele, kas ajal, kui maksukohustuslane tegi käibemaksuga maksustatava tehingu, tegutses ta maksukohustuslasena ja võib seega kasutada selle käibemaksu mahaarvamise õigust, mis kuulub tasumisele või on tasutud nende kaupade ja teenuse eest, sõltub maksukohustuslase objektiivselt tõendatud kavatsusest kasutada kaupa või teenust majandustegevuse tarbeks.¹¹⁶

Direktiivi tõlgenduspraktika kohaselt erinevad kriteeriumid, mille alusel soetatud kaup või teenus lugeda soetatuks ettevõtja majandustegevuse hulka kuuluvate tehingute tarbeks, vastavalt sellele, kas tegemist on teenuse või kapitalikauba soetamisega.¹¹⁷

¹¹⁴ EKo 27.09.2001, C-16/00, *Cibo Participations*, p 31.

¹¹⁵ EKo 06.09.2012, C-496/11, *Portugal Telecom*, p 38.

¹¹⁶ EKo 08.06.2000, C-400/98, *Breitsohl*, p 19.

¹¹⁷ EKo 16.02.2012, C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*, p 45.

Nii on tehingu puhul, mis seisneb teenuse omandamises, selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatus, põhimõtteliselt vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos.¹¹⁸ Siiski tunnustatakse ka maksukohustuslase mahaarvamisõigust, isegi kui ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel puudub otsene ja vahetu seos. Sellisel puhul võib maksu maha arvata, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on seega otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega.¹¹⁹

Tuleb rõhutada, et kui ostetud teenuseid tuleb pidada tervikuna teenusteks, millel on otsene ja vahetu seos müügitehinguga, millelt võib käibemaksu maha arvata, on asjaomasel maksukohustuslasel õigus käibemaksudirektiivi alusel maha arvata teenuste ostmisega seoses tasutud käibemaks tervikuna. Mahaarvamisõigust ei või piirata seetõttu, et siseriiklikud õigusnormid käsitavad neid tehinguid äriühingu tegevusalast või tema üldisest tegevusalast lähtuvalt põhitegevusalale lisanduva kõrvaltegevusena.¹²⁰

Kapitalikaupade puhul on Euroopa Kohus aga leidnud, et kapitalikauba soetamisel on isikul võimalus valida, kas (1) lugeda see kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka, (2) jätta see tervikuna oma ettevõtlusvälise vara koosseisu, jättes seega täielikult ühisest käibemaksusüsteemist välja, või (3) lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes kutse- või majandustegevusalasel kasutamisel (seega vaid osaliselt).¹²¹ See tähendab niisiis, et kapitalikauba soetamisel saab huvitatud isik põhimõtteliselt otsustada, kas ja kui suures osas kavatses ta soetatud kaupa oma maksustavate tehingute tarbeks kasutada.¹²² Tasub siiski meenutada, et kui maksukohustuslane soetab kauba üksnes ettevõtlusväliseks tarbeks, tegutseb ta eraisikuna ja mitte maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi tähenduses.¹²³

¹¹⁸ EKo 29.10.2009, C-29/08, *SKF*, p 57.

¹¹⁹ EKo 29.10.2009, C-29/08, *SKF*, p 58; EKo 08.02.2007, C-435/05, *Investrand*, p 25.

¹²⁰ EKo 06.09.2012, C-496/11, *Portugal Telecom*, p 45.

¹²¹ EKo 14.07.2005, C-434/03, *Charles ja Charles-Tijmens*, p 23.

¹²² Vastupidiselt eeltoodud kohtupraktikale sätestab suhtelisel värske säte – direktiivi artikli 168a lõige 1 –, et põhivaraks oleva kinnisasja puhul tohib käibemaksu siiski maha arvata üksnes ulatuses, milles kinnisasja kasutatakse maksukohustuslase ettevõtluse eesmärgil. Sama artikli teise lõike kohaselt võib liikmesriik lõiget 1 põhimõtteliselt kohaldada ka muude ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupadega seotud kulutuste käibemaksuga maksustamisel. See tähendab, et vastupidiselt Euroopa Kohtu praktikale on hetkel kehtiva käibemaksudirektiivi kohaselt põhimõtteliselt võimalik kogu põhivara puhul lubada käibemaksu mahaarvamist muude kaupade ja teenustega samadel alustel. Vt selle kohta ka käesoleva töö alapeatükke 3.1.3 ja 3.2.

¹²³ EKo 06.05.1992, C-20/91, *De Jong vs. Staatssecretaris van Financiën*, p 17.

Analoogselt käibemaksudirektiivi tõlgenduspraktikale on ka Eesti tõlgenduspraktikas leitud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseks on kaupade ja teenuste tegelik kasutamise kavatsus ettevõtluses.¹²⁴ Sellest tulenevalt ei ole käibemaksuseaduses sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu tuvastamisel oluline määratleda maksukohustuslase lõppeesmärki seoses soetatud kauba või teenustega – määrav on ettevõtluses kasutamise kavatsus soetamise hetkel.

Erinevalt käibemaksudirektiivi tõlgenduspraktikast ei ole aga käibemaksuseaduse puhul välja toodud ettevõtlusega seotuse tuvastamise kriteeriumite põhimõttelisi erinevusi kaupade (sh põhivara) ja teenuste puhul. Ametliku seisukoha kohaselt tuleb seotuse määramisel ettevõtlusega silmas pidada konkreetse ettevõtja ettevõtluse iseloomu ja selle eesmärki. Seotus ettevõtlusega on määratlemata õigusmõiste, mille ulatuse määrab maksukohustuslane ise.¹²⁵ Seadus ei kirjuta ette kaupade ja teenuste kasutamise aega, viisi ja ulatust.¹²⁶ Vaatamata ülalnimetatud eristuse puudumisele on selline käibemaksuseaduse tõlgendus siiski vaieldamatult kooskõlas käibemaksudirektiivi tõlgenduspraktikast tuleneva ideega, mille kohaselt riigivõimu poolt seadusandluses antud reeglistik ei saa ette määrata seda, kas konkreetne kaup või teenus on seotud maksukohustuslase ettevõtlusega või mitte.

Ilmselt on põhjendatud seisukoht, et nii käibemaksudirektiivi kui ka käibemaksuseaduse valguses tuleb maksukohustuslase poolt soetatud kaupade ja teenuste ettevõtlusega seose olemasolu tuvastamisel peamiseks aluseks võtta maksukohustuslase kogu majandustegevuse laad ja olemus. Asjaolule, et tegemist on igakordse asjaolude hindamise küsimusega, viitab ka see, et otsese ja vahetu seose olemasolu tuvastamine on jäetud iga liikmesriigi kohtu pädevusse.¹²⁷ Seetõttu tuleb teatud ulatuseni soetatud kaupade ja teenuste maksukohustuslase ettevõtlusega seotuse kindlaksmääramisel aktsepteerida maksukohustuslase iseotsustusõigust. Konkreetseid ja sealsamas üldiselt kehtivaid juhiseid ei ole reaalse elu keerukuse ja muutlikkuse tõttu ilmselgelt võimalik anda.

Mõningaid üldiseid suuniseid on Riigikohus siiski andnud. Näiteks on Riigikohus leidnud, et maksukohustuslase poolt soetatud kaubad ja teenused ei pea sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks jääma tema omandusse.¹²⁸ See seisukoht väljendab nn majandusliku omandi

¹²⁴ RKHKm 3-3-1-32-99 p 1.

¹²⁵ L. Lehis, K. Lind, lk 540.

¹²⁶ L. Lehis (viide 42), lk 334.

¹²⁷ B. J. M. Terra, J. Kajus, lk 350.

¹²⁸ RKHKm 3-3-1-32-99 p 1.

printsipi, mille kohaselt majandusliku omandiga on tegemist siis, kui eseme valdajal on võimalus kasutada eset ja saada sellest tulu samamoodi, nagu ta oleks selle eseme omanik.¹²⁹ Samuti ei ole Riigikohtu hinnangul mahaarvamise eelduste olemasolu kindlakstegemisel põhimõtteliselt määravaks ajavahemik, mis jääb kaupade soetamise ja nende ettevõtluses kasutamise vahele,¹³⁰ kuigi käibemaksudirektiivi ja sellega seotud kohtupraktikat käsitlevas erialakirjanduses on ajavahemik siiski ühe vihjava asjaoluna välja toodud.¹³¹

Ettevõtlusega seotuse kontrollimiseks tuleb esmajoones tuvastada kauba või teenuse soetamise otstarve. Kuna kaupa või teenust ei pea kasutama hakkama kohe, on võimalik, et vaidlusalust kaupa või teenust polegi veel kasutatud. Kauba või teenuse kasutamine võis toimuda ka varem ja kontrollimise ajal kasutamist või ka kaupa enam ei ole.¹³² Samuti on Riigikohus leidnud, et maksuhaldur või kohus ei saa ettevõtlusega seotuse puudumist põhjendada üksnes asjaoluga, et tehtud kulutus oli ebamõistlik ja soetatud kaup või teenus ei aidanud ettevõtja plaanidest hoolimata kuidagi kaasa ettevõtlusele.¹³³

Riigikohtu praktika kannab üldiselt sama ideed mida direktiivi tõlgenduspraktika – mõlemast tuleneb selgelt, et maksukohustuslane otsustab eelkõige ise, kas soetatud kaup või teenus on tema ettevõtluse tarbeks vajalik. Samuti ei ole kummagi kohtu praktikas kitsendatud mahaarvamisõigust soetatu juriidilise kuuluvuse, kasutamise perioodi või selle kasulikkuse alusel. Määravaks peetakse maksukohustuslase kavatsust soetamise hetkel.

Erinevalt Euroopa Kohtu praktikast ei ole aga Riigikohtu praktikas seni rõhutatud soetatud kauba ja teenuse ning maksukohustuslase ettevõtluse vahel otsese ja vahetu seose tuvastamise vajalikkust. Käibemaksuseaduse tõlgenduspraktika kohaselt piisab kauba või teenuse soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkeks soetatud kaupade või teenuste seotusest maksukohustuslase poolt tehtavate maksustatavate tehingutega, kusjuures seose otsesus ja vahetus ei ole sealjuures täiendavateks kriteeriumideks.

Põhimõtteliselt on välja toodud tõlgenduspraktika erinevuse pinnalt võimalik arutleda selle üle, kas käibemaksuseadus kohtleb maksumaksjaid soodsamalt kui seda näeb ette käibemaksudirektiiv, võimaldades sisendkäibemaksu maha arvata ka nendelt tehingutelt

¹²⁹ L. Lehis (viide 42), lk 300.

¹³⁰ RKHKm 3-3-1-32-99 p 1.

¹³¹ Vt: Farmer, P., Lyal, R. EC Tax Law. Oxford: Clarendon Press 1994, lk 194.

¹³² RKHko 3-3-1-43-09 p 14.

¹³³ RKHko 3-3-1-43-09 p 14.

tasutud käibemaksult, millistel otsene ja vahetu seos maksukohustuslase ettevõtlusega puudub. Käesoleva töö autori hinnangul ei ole see aga siiski nii, kuna ka käibemaksudirektiivi tõlgenduspraktikas on põhimõtteliselt jaatatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu juhul, kui soetatud teenuste või kaupade seos maksukohustuslase maksustatavate tehingutega ja ettevõtlusega ei ole otsene ja vahetu ning kantud kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka (vt ülal).

Ülaltooduga seonduvalt on Euroopa Kohus ka selgelt väljendanud, et sisendkäibemaksu mahaarvamine ei ole lubatud teenustelt ega kaupadelt, mis on seotud tehingute tegemiseks, mis ei ole käibemaksu objektiks või on käibemaksust vabastatud¹³⁴ ega siis, kui ostetud kaupu või teenuseid kasutatakse muuks otstarbeks kui ettevõtlus.¹³⁵ Analoogselt ei võimalda KMS § 29 lg 1 sisendkäibemaksu maha arvata käibemaksust vabastatud tehingute tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt ega muuks otstarbeks kui maksukohustuslase ettevõtlus.

2.1.5. Arve tasumine ja kauba vastuvõtmine kolmanda isiku poolt

Tuleb tähele panna, et artikli 168 punkti a kohaselt laieneb maksukohustuslase õigus käibemaksu maha arvata ainult nende kaupade või osutatud teenuste eest, mis on tarnitud talle. Erialakirjanduses on selgitatud, et kolmas isik, kes teeb ostja eest müüjale ettemaksu, ei või makstud käibemaksu maha arvata.¹³⁶ Riigikohus on kooskõlas eeltoodud seisukohtadega leidnud, et sisendkäibemaksu saab maha arvata see kaup või teenust soetav ettevõtja, kes kaup või teenust oma ettevõtluses kasutab ning kes on arvel märgitud ostja või tellijana. Sellest tulenevalt ei ole põhimõtteliselt oluline, kes arвете järgi tasus.¹³⁷ Arve tasuja aga ise ei saa pelgalt arve tasumise fakti alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tuleb kohaldada nii, et selle reguleerimisala vastaks nii palju kui võimalik maksukohustuslase ettevõtluse ulatusele,¹³⁸ ei ole artikli 168 punkti a eesmärk välistada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusi siiski juhul, kui kauba soetanud maksukohustuslane kavatseb seda kaup kasutada oma maksustatavate tehingute tarbeks, kuid kaup antakse füüsiliselt üle maksukohustuslase töötajatele.¹³⁹ Võib asuda

¹³⁴ P. Farmer, R. Lyal, lk 191.

¹³⁵ B. J. M. Terra, P. J. Wattel, lk 294.

¹³⁶ P. Farmer, R. Lyal, lk 191.

¹³⁷ RKHKo 3-3-1-50-99 p 3.

¹³⁸ EKo 22.06.1993, C-333/91, *Sofitam vs. Ministre chargé du Budget*, p 11.

¹³⁹ EKo 08.03.1988, C-165/86, *Intiem vs. Staatssecretaris van Financiën*, p 15.

seisukohale, et töötaja tegutseb sellisel juhul kaupa vastu võttes tööandja volituse alusel. Sarnaselt tuleb mõista ka käibemaksuseadust.

2.1.6. Teatud mittemaksustatavad tehingud

Käibemaksudirektiivi artikli 169 punkti b kohaselt on maksukohustuslasel õigus maha arvata ka soetatud kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuulub käibemaks, kui soetatud kaupu ja teenuseid kasutatakse teatud tehingute tarbeks, mis on maksust vabastatud. Sellised on näiteks eksporditehingud ja sellena käsitatavad tehingud, kaubatarned teise liikmesriigi maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, uute veovahendite ja aktsiisikaupade tarned, impordiga seotud teenuste osutamine, rahvusvahelised veod jms.

Käibemaksuseadus ei käsita direktiivi artikli 169 punktis b nimetatud tehingud erinevalt käibemaksudirektiivist maksuvaba käibena, vaid null-protsendilise maksumääraga maksustava käibena. Käibemaksuseaduse § 15 lg 3 ja lg 4 sätestavad loetelud kaupadest ja teenustest, mille käibe maksustamisel rakendatakse null-määra. Kaupade ja teenuste maksustamine nullmääraga tähendab seda, et kauba või teenuse hinnale ei lisata käibemaksu, kuid maksukohustuslasel on õigus oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata kaupade võõrandamise või teenuse osutamisega seotud käibemaks.¹⁴⁰ Käibemaksuseaduses sisalduv nn null-määra kontseptsioon võtab õnnestunult ja kohati arusaadavamaltki üle käibemaksudirektiivis sisalduva mahaarvamisõigust andvate maksuvabade tehingute reeglistiku.

Sisendkäibemaksu juures tuleb tähelepanu pöörata veel teatavatele käibemaksust vabastatud tehingutele. Need on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktides a kuni h nimetatud kindlustus- ja finantsteenused. Nimetatud tehingud on küll käibemaksuvabad, kuid direktiivi artikli 169 punkti c alusel on maksukohustuslasel nende teenuste osutamiseks kasutatavate kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaks õigus maha arvata juhul, kui teenuse saaja asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud ühendusest välja ekspordiks ettenähtud kaupadega.

Käibemaksuseaduses on õigesti üle võetud ka käibemaksudirektiivi artikli 169 punktist c tulenev reegel. KMS § 29 lg 1 lause 2 sätestab nimelt, et maha võib arvata ühendusevälise

¹⁴⁰ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 76 ja 79.

riigi isikule osutatava käibemaksuseaduse § 16 lg 2 punktides 1 ja 6 või lõikes 2¹ nimetatud teenuse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu.

2.1.7. Impordikäibemaksu mahaarvamine

Kui maksukohustuslane kasutab soetatud kaupu või teenused oma maksustatavate tehingute tarbeks, on tal õigus käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti e alusel maha arvata ka imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks. KMS § 29 lg 3 punkti 2 kohaselt on sisendkäibemaks ka imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks.

Põhimõtteliselt kehtib ka tasutud või tasumisele kuuluva impordikäibemaksu mahaarvamise puhul lisandväärtuskäibemaksu kohta käesolevas alapeatükis 2.1 toodu. Eelkõige on selleks tingimus, mille kohaselt käibemaksu mahaarvamiseks peab imporditud kaubal olema otsene ja vahetu seos maksukohustuslase maksustatavate tehingutega.

Tasub rõhutada, et impordikäibemaksu mahaarvamise õigust ei või seada sõltuvusse selle maksu tegelikust tasumisest vastutava isiku poolt, kui viimati nimetatu on ühtlasi see isik. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti e sõnastuse kohaselt on õigus maha arvata nii imporditud kaupadelt tasutud kui ka tasumisele kuuluv käibemaks. Mõiste „tasumisele kuuluv“ viitab sissenõutavaks muutunud maksunõudele. Artikli 70 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel.¹⁴¹

Eelnevat tõlgendust ei saa Euroopa Kohtu hinnangul kummutada argumendiga, mille kohaselt tekib impordikäibemaksu eelneva tasumata jätmise korral käibemaksupettuse või kuritarvitamise koht. Importimine ei kujuta endast tehingut, mille puhul esineb suurenenud pettuse või kuritarvitamise koht, sest kauba importimine on füüsiline akt, millel on tunnistajad ja mida saab pädev asutus kontrollida asjaomase kauba tollis viibimisel. Ka ei suurenda käibemaksupettuse ja kuritarvituste ohtu asjaolu, kui impordikäibemaksu tasumise eest vastutav isik on ka see isik, kellel on nimetatud käibemaksu mahaarvamise õigus.¹⁴²

Sarnaselt käibemaksudirektiivi tõlgenduspraktikaga tuleb ka Eesti käibemaksuseadust tõlgendada viisil, et impordikäibemaksu mahaarvamise õigus ei sõltu selle maksu tegelikust

¹⁴¹ EKo 29.03.2012, C-414/10, *Véleclair*, p 18, 20, 23.

¹⁴² EKo 29.03.2012, C-414/10, *Véleclair*, p 31, 33, 34.

tasumisest vastutava isiku poolt. Viimati nimetatu tuleneb üheselt KMS § 29 lg 3 punkti 2 sõnastusest, mille kohaselt sisendkäibemaks on nii imporditud kauba eest tasutud kui ka tasumisele kuuluv käibemaks. Kauba importimisel makstakse käibemaksu tollieeskirjades sätestatud korras (KMS § 38 lg 2), kuid teatud tingimustel on võimalik kauba impordilt arvestatavat käibemaksu deklareerida ka käibedeklaratsioonis (KMS § 38 lg 2¹).

Käibemaksuseadus on sätestanud täiendava mahaarvamiseõigust täpsustava reegli puhuks, mil kauba importinud maksukohustuslane tasub käibemaksu tolliaagentuuri kaudu. Nimelt, KMS § 31 lõike 7 kohaselt ei või tolliaagentuur käsitada teise isiku eest tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu oma ettevõtluseks imporditud kaubalt tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksuna. Viidatud sätte mõte on välistada kahekordne mahaarvamine. Regulatsioon on vajalik, kuna tolliaagentuur ja importiv isik vastutavad impordikäibemaksu eest solidaarselt.

2.2. Optsiooni korras maksustatud tehingud

2.2.1. Optsiooni olemus

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega on tihedalt seotud käibemaksudirektiivi artiklis 137 sätestatud maksustamisvalikuõiguse ehk nn optsiooniõiguse regulatsioon.

Käibemaksudirektiivi artikli 137 lõikega 1 antakse liikmesriikidele õigus anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõigus teatud tehingute suhtes, mis käibemaksudirektiivi muude sätete kohaselt on käibemaksust vabastatud. Sellisteks tehinguteks on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktides b kuni g nimetatud finantsteenuste osutamine, väärtpaberitehingud ning teatud tehingud kinnisvaraga. Optsiooniõiguse võib anda ehitisega või ehitiseta maa võõrandamisele (v.a ehitisega maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu ja ehitusmaa võõrandamine) ning kinnisasja rendile- ja üürileandmisele. Tasub tähele panna, et käibemaksudirektiivi seisukohast ei saa maad ja sellel asuvat hoonet üksteisest eraldi käsitleda. Sellest tulenevalt saab kinnistule ja sellel asuvale hoonele optsiooniõigust kohaldada vaid kui tervikule, mitte aga osaliselt (näiteks viisil, et maksustatakse ainult hoone müük, kuid mitte maa, millel hoone asub, müük).¹⁴³ Eesti maksuõiguslalases erialakirjanduses on analoogselt leitud, et kinnisasja

¹⁴³ EKo 08.06.2000, C-400/98, *Breitsohl*, p 50 – 52.

võõrandamisel tuleb kinnisasja koos selle oluliste osadega ka käibemaksuseaduse tähenduses käsitleda ühe asjana.¹⁴⁴

Optiooniõiguse seotus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega seisneb selles, et sõltuvalt sellest, kas maksumaksja otsustab enda poolt tehtud müügitehingut maksustada, sõltub ka see, kas ta saab selle müügitehingu tarbeks soetatud teenustelt või kaupadelt tasutud käibemaksu maha arvata. Niisiis on maksukohustuslasel teatud juhtudel kasulik enda poolt tehtud tehingut vabatahtlikult maksustada, et saada müügitehingu tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Rendile- ja üürileandmise tehingute maksustamise võimalus on liikmesriikidele antud erandina direktiivi artikli 135 lõike 1 punktis 1 nimetatud reeglist, mille kohaselt rendile- ja üürileandmise tehingud on käibemaksuvabad.¹⁴⁵ Sisuliselt sama – erand-reeglist põhimõtte – kehtib loomulikult ka muude optiooniõigusega tehingute kohta ning seda peab optiooniõiguse puhul ka silmas pidama.

Iseenesest on liikmesriikidel lai kaalutusõigus, otsustamaks, kas lubada artiklis 137 nimetatud tehingute maksustamist või jätta need täielikult maksuvabaks.¹⁴⁶ Liikmesriikide ülesanne on hinnata, kas valikuõigust kehtestada või mitte, võttes arvesse antud ajahetkel nende riigis kehtivat olukorda.¹⁴⁷ Liikmesriigid võivad selle õiguse alusel anda käibemaksudirektiiviga ettenähtud vabastuste saajatele võimaluse maksuvabastusest kas igal juhul või teatavates piirides või teatavaid tingimusi täites loobuda. Niisiis on liikmesriikidel käibemaksudirektiivi artiklite 135 ja 137 sätete raames igati avar hindamisruum.¹⁴⁸ See tuleneb selgelt ka artikli 137 lõike 2 esimesest ja teisest lõigust, mille kohaselt liikmesriigid kehtestavad maksuvabade tehingute maksustamise valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad ning võivad ka piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala.

Tulenevalt asjaolust, et maksuvabade tehingute vabatahtliku maksustamise õigus on antud erandina üldisest maksuvabastuste regulatsioonist, ei teki vabatahtliku maksustamisega kaasnev õigus mahaarvamistele niisiis automaatselt, vaid üksnes juhul, kui (1) liikmesriigid

¹⁴⁴ Kägi, K. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus 2004, lk 19.

¹⁴⁵ EKo 09.09.2004, C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, p 20.

¹⁴⁶ EKo 04.10.2001, C-326/99, „*Goed Wonen*“, p 45.

¹⁴⁷ EKo 03.02.2000, C-12/98, *Amengual Far*, p 13.

¹⁴⁸ EKo 03.12.1998, C-381/97, *Belgocodex*, p 16 – 17.

on kasutanud artiklis 137 sätestatud võimalust ja (2) kui maksukohustuslased kasutavad neile antud valikuõigust.¹⁴⁹

Sõltumata liikmesriikidele tagatud laiast kaalutusõigusest optiooniõiguse regulatsiooni siseriiklikul rakendamisel peavad liikmesriigid valikuõiguse kohaldamisala piiramise võimaluse kasutamisel ning valikõiguse kasutamise üksikasjaliku korra kindlaksmääramisel siiski lähtuma käibemaksudirektiivi eesmärkidest ja üldpõhimõtetest.¹⁵⁰ Käibemaksudirektiivi artikkel 137 ei anna liikmesriikidele vabadust kehtestada selle artiklis 135 ette nähtud maksuvabastustele mis tahes tingimusi või piiranguid. See jätab neile üksnes õiguse anda maksuvabastuste saajatele suuremal või vähemal määral võimalus ise maksustamise suhtes valida, kui nad leiavad, et see on nende huvides.¹⁵¹

2.2.2. Eesti optiooniõiguse regulatsioon

Vastavalt KMS § 1 lg 1 punktile 4 on käibemaksu objektiks käibemaksuseaduse § 16 lõikes 3 nimetatud kauba või teenuse käive, mille maksustatavale väärtusele on maksukohustuslane lisanud käibemaksu. Optiooniõiguse kohaldamisalas on kooskõlas direktiiviga kinnisasja või selle osa võõrandamine, üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine, samuti väärtpaberitehingud ja finantsteenused. Optiooniõiguse kohaldamisalas on ka teatud tingimustele vastav investeeringukulla¹⁵² käive. Investeeringukulla maksustamise valikuõigus ei tulene siiski käibemaksudirektiivi artiklist 175, vaid käibemaksudirektiivis sätestatud investeeringukulla erikorda, täpsemalt investeeringukullaga tehtavate tehingute maksustamise valiku võimalust reguleerivatest artiklitest 348, 349 ja 350.

Kinnisasja- või selle osa võõrandamise, üürile, rendile või kasutusvaldusse andmise tehingutest on välistatud tehingud eluruumidega. Niisiis on Eesti seadusandja kasutanud talle käibemaksudirektiivi artikli 175 lõike 2 esimeses lõigus tagatud õigust piirata maksuvabastustest loobumise kohaldamisala. Rahandusministeeriumi selgituste kohaselt on vastava piirangu kehtestamine põhjustatud arvukatest käibemaksupettustest eluruumidega

¹⁴⁹ EKo 12.01.2006, C-246/04, *Turn- und Sportunion Waldburg*, p 26.

¹⁵⁰ EKo 04.10.2001, C-326/99, „*Goed Wonen*“, p 56.

¹⁵¹ EKo 19.01.1981, C-8/81, *Becker*, p 39.

¹⁵² Optiooniõiguse kohaldamisalas on KMS § 16 lg 3 punkti 4 kohaselt investeeringukuld, mille teisele maksukohustuslasele võõrandab maksukohustuslane, kes oma ettevõtluse käigus teostab tavaliselt tööstusliku toorainena kasutatava kulla käivet, või maksukohustuslane, kes toodab investeeringukulda või muudab muul otstarbel kasutatavat kulda investeeringukullaks, või sellise käibega seotud teenus, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent.

seotud käibe osas.¹⁵³ KMS § 46 lõike 4 kohaselt on maksukohustuslasel, kes enne 2004. aasta 1. jaanuari on maksuhaldurit kirjalikult teavitanud oma soovist, et maksustataks tema eluruumi käivet või eluruumi üürile andmise teenuse käivet, siiski õigus nimetatud käivete maksustamist jätkata kuni 2014. aasta 1 maini. Üleminekusätte rakendamise periood (10 aastat) on seotud sisendkäibemaksu ümberarvestuse perioodiga, et ei tekiks olukorda, kus seadusemuudatuse tõttu maksustava käibe muutumine maksuvabaks käibeks tekitaks maksukohustuslasele sisendkäibemaksu ümberarvestuse kohustusi.¹⁵⁴ Eluruumi mõiste osas tuleb lähtuda võlaõigusseaduse §-s 272 sätestatust, mille kohaselt eluruum on elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks.¹⁵⁵

Finantsteenuste ja väärtpaberite käibe vabatahtliku maksustamise puhul tuleb tähele panna, et neid tehinguid, kus tehingu teiseks pooleks on maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane, saab valiku alusel maksustada üksnes riigisiseste tehingute, mitte aga liikmesriikide vaheliste tehingute puhul. Seega ei saa valiku alusel maksustada finantsteenuseid, mida osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele. Selline piirang tuleneb asjaolust, et teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele osutatava teenuse puhul on teenuse osutamise kohaks teenuse saaja asukohariik ning erinevate liikmesriikide käsitlused võivad vabatahtliku maksustamise puhul olla erinevad. Seega võib juhtuda, et osutatav teenus jääb vaatamata Eestis valikuõiguse kasutamisele maksustamata, kuid müüja arvestab selle tehingu tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt ikkagi sisendkäibemaksu maha.¹⁵⁶ Loomulikult ei ole selline tagajärg soovitatav.

Eestis tuleb KMS § 16 lõike 3 kohaselt vabatahtliku maksustamise õiguse kasutamiseks sellest maksuhaldurilt enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem kirjalikult teavitada. Teate vorm on vaba ning mingit maksuhalduri poolset kirjalikku kinnitust ega kooskõlastust sellele ei järgne. Tegemist ei ole niisiis nõusolekumenetlusega. Pärast teate saatmist ei saa enam valikuõiguse rakendamisest loobuda. Kui maksuhaldurit õigeaegselt ei teavitatud, siis loetakse käive maksuvabaks. See tähendab, et arvel kajastatud käibemaks on ebaõige, mis tuleb kas riigile tasuda või ostjale tagastada. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kauba müüjal või teenuse osutajal ei teki.¹⁵⁷

¹⁵³ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 92.

¹⁵⁴ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 178.

¹⁵⁵ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 92.

¹⁵⁶ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 93.

¹⁵⁷ L. Lehis (viide 78), lk 321.

Eesti teavitamiskohustuse regulatsioon on selgelt üsna jäik. Õigustatult on leitud, et nii jäiga regulatsiooni otstarbekuses võib kahelda, sest suhteliselt väike eksimus võib endaga kaasa tuua käibemaksu kumulatsiooni väga suures mahus.¹⁵⁸ Seejuures jäävad teavitamiskohustuse eesmärk ja otstarve arusaamatuks, sest direktiivis otseselt teavitamist ei nõuta. Sarnaselt Euroopa Kohtu praktikale on leitud, et kuigi liikmesriikidele on antud õigus täpsustada optiooni rakendamise korda, ei saa sellest siiski järeldada, et liikmesriigid võiksid kehtestada täiesti suvalisi nõudeid ja piiranguid. Piirangute seadmine ja kohustuste panemine peab vastama proportsionaalsuse põhimõttele. Maksumaksja kontrollimise seisukohast ei ole enne arvete väljastamist ja käivete deklareerimist toimuval teavitamisel mingit tähendust. Teavitamisest võib olla vaid niipalju kasu, et kui maksumaksja on reegleid rikkunud, siis on maksuametil võimalik operatiivselt juhtida maksumaksja tähelepanu eksimusele. Enamikel juhtudel ei ole aga maksuametil koguneva teabega midagi peale hakata.¹⁵⁹

Käibemaksuseaduse kommentaarides on välja toodud ka asjaolu, et praegune kord tekitab rohkem probleeme, sest kui maksumaksjad unustavad maksuametile õigel ajal vajalikku kirjakest saata või koostavad kirju veidi ebatäpselt, võivad nad kaotada päris suurtes summates sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Seega, kuivõrd teavitamiskohustuse sisseseadmiseks ei olnud mingeid erilisi mõistlikke põhjuseid, peaks kohustust tõlgendama paindlikult. Maksumaksjatesse, kes on teavitamise kohustust rikkunud, tuleks suhtuda võimalikult liberaalselt ja sanktsioonide rakendamine on õigustatud erandjuhtudel.¹⁶⁰

2.2.3. Eesti regulatsiooni lubatavus

Et anda hinnang käibemaksuseaduses sätestatud optiooniõiguse rakendamise korra lubatavusele, tuleb täpsema regulatsiooni puudumisel esmajoones lähtuda käibemaksudirektiivi üldpõhimõtetest.¹⁶¹

Euroopa Kohus on ühes kohtuasjas¹⁶² hinnanud Eestis kehtestatud korraga sarnase, Luksemburgi Suurhertsogiriigis kehtestatud optiooniõiguse rakendamise korra lubatavust. Luksemburgis kehtiva regulatsiooni kohaselt nõuti kinnisvara rendile- ja üürileandmisel optiooniõiguse kasutamiseks maksuhaldurilt eelneva nõusoleku saamist. Kuigi kohaliku

¹⁵⁸ L. Lehis (viide 78), lk 321.

¹⁵⁹ L. Lehis, K. Lind, lk 459.

¹⁶⁰ L. Lehis, K. Lind, lk 459.

¹⁶¹ Vaata selle kohta töö sissejuhatust.

¹⁶² EKo 09.09.2004, C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*.

maksuhalduri peale kaebuse esitanud isik küsis maksuhaldurilt kinnisvara rendileandmise maksustamiseks nõusoleku, tegi ta seda alles pool aastat pärast vabatahtlikult maksustada soovitava rendisuhte algust. Luksemburgi maksuhalduri poolt antav nõusolek ei olnud aga tagasiulatuv. Seetõttu sai kaebaja maha arvata vaid osa ehitustöödega seoses makstud käibemaksust.

Kohus leidis esmalt, et Luksemburgis kehtestatud nõusolekumenetluses kujutab endast käibemaksudirektiivi artikli 175 lõike 2 teises lõigu tähenduses optiooniõiguse kasutamise üksikasjalikku korda. Edasi oli kohus seisukohal, et kui liikmesriik allutab maksustamisvalikuõiguse teatavatele seadusjärgsetele tingimustele, võimaldab eelneva nõusoleku andmise menetlus nende tingimuste täitmist kontrollida. Kohtu hinnangul ei olnud nõusolekumenetluse eesmärgiks mahaarvamise õiguse piiramine, vaid selle täieliku kasutamise võimaldamine. See, et nõusolekumenetlus ei ole tagasiulatuv, ei muuda see veel ebaproportsionaalseks. Kohus oli hoopis seisukohal, et tagasiulatuva mõjuga nõusolekumenetlus võib tuua vastupidise mõju, kus rendileandjad esitavad oma valikuavalduse hilinemisega, mistõttu menetlus ei suudaks tagada valikuõiguse kasutamise õiget rakendamist ega saavutada õiguskindlust.¹⁶³

Viidatud otsusest joonistuvad seega üsna selgelt välja optiooniõiguse kasutamise korra hindamise alused. Nagu välja toodud kõnealuses otsuses, on optiooniõiguse kasutamise korra lubatavuse hindamisel oluline kindlaks teha, ega see kord ei kahjusta ülemäära sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.¹⁶⁴ Põhimõtteliselt tuleb optiooniõiguse eripärast lähtuvalt jaatada maksuhalduri kontrolliõigust ning see, et optiooniõiguse kasutamise tingimuste täitmisel ei ole tagasiulatuvat toimet, ei ole iseenesest määrav asjaolu optiooniõiguse kasutamise korra ebaproportsionaalseks lugemisel. Euroopa Kohus on ka hiljem kinnitanud, et liikmesriikidel on lubatud määratleda menetlustingimused, mille kohaselt võib valikuõigust teostada, sealhulgas võimalus sätestada, et maksustamine toimub üksnes pärast taotluse esitamist ning et sisendkäibemaksu on võimalik maha arvata alles pärast seda kuupäeva.¹⁶⁵

¹⁶³ EKo 09.09.2004, C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, p 23, 26, 28, 29.

¹⁶⁴ EKo 09.09.2004, C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, p 24.

¹⁶⁵ EKo 30.03.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, p 45.

Niisiis, arvestades Euroopa Kohtu praktikat, tuleb asuda seisukohale, et vähemalt kinnisasja üürile, rendile ja kasutusvaldusse andmisel ei ole Eesti õiguses kehtestatud optiooniõiguse kasutamise kord ebaproportsionaalne.

Kõnealust Euroopa Kohtu otsust analüüsid ilmneb siiski, et kohus pidas otsust tehes silmas asjaolu, et kaebaja sai sisendkäibemaksu maha arvata aja eest, mida maksuhalduri poolt antud nõusolek kattis. Nagu kohus märgib, piisanuks antud juhul sellest, kui huvitatud isik esitanuks oma valikuavalduse enne üürisuhte algust, et mahaarvamisõigust kasutada tervikuna.¹⁶⁶ Järelikult on optiooniõiguse rakendamise korra proportsionaalsuse ja lubatavuse hindamisel asjakohane pöörata tähelepanu ka sellele, kas kindla tehingu raames on mahaarvamise õiguse minetus täielik või osaline, kuna sellest sõltub nn mahaarvamisõiguse kahjustamise määr.

Eeltoodud tähelepanekutest lähtudes ilmneb optiooniõiguse kontekstis üsna märgatav erinevus kinnisasja üürileandmise kui kestvuslepingu ja kinnisasja võõrandamise kui ühekordse tehingu vahel. Kinnisasja üürileandmise vabatahtlikul maksustamisel saab maksuhalduri eelneva teavitamise kohustuse rikkumist mõnevõrra kompenseerida hilisema teavitamisega. Seda põhjusel, et alates teate kirjalikust edastamisest on sisendkäibemaksu mahaarvamine maksukohustuslasele lubatud ning maksukohustuslane ei jää sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ilma täielikult. Samas on olukord vastupidine kinnisasja võõrandamisel. Kinnisasja võõrandamine on ühekordne tehing. Jättes maksuhalduri optiooniõiguse kasutamisest eelnevalt teavitamata, ei saa maksukohustuslane selle tehingu teostamise järgselt tehingu tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu ka mitte osaliselt maha arvata. Niisiis, kinnisasja võõrandamisel minetab maksukohustuslane maksuhalduri eelneval teavitamata jätmisel tehingu tegemise hetkel kogu sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Olukorra teeb maksukohustuslase jaoks keerulisemaks kindlasti ka see, et kinnisvara võõrandamistehingute hind on muude tehingute võrreldes kõrgem ning sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse minetamise ulatus sellevõrra suurem.

Eelnevast lähtudes tuleb asuda seisukohale, et kuna kinnisvara võõrandamisel jääb maksukohustuslane optiooniõiguse kasutamise korra rikkumise tulemusena selle tehingu tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest täielikult ilma, tuleb seda pidada käibemaksudirektiiviga tagatud mahaarvamisõiguse ülemääraseks kahjustamiseks ja käibemaksudirektiivi valguses lubamatuks. Töö autor on seisukohal, et osas, milles käibemaksuseaduse optiooniõiguse kasutamise korra regulatsioon

¹⁶⁶ EKo 09.09.2004, C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, p 27.

välisab täies ulatuses optiooni korras maksustatava kinnisasja vöörandamistehingu tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud ja tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise öiguse põhjusel, et müüja jättis tehingust maksuhalduri eelnevalt teavitamata, kahjustab ebaproportsionaalselt müüja sisendkäibemaksu mahaarvamise öigust ja on käibemaksudirektiiviga vastuolus. Töö autori hinnangul ei tohiks kinnisvara vabatahtliku maksustamise öigus sõltuda eelneva kirjaliku teate esitamisest. Seetöttu tuleks vähemalt kinnisasja vöörandamistehingute puhul vastavast nõudest loobuda. Alternatiivne variant kumulatsiooni vältimiseks on lubada teade maksustamise kohta esitada ka mõistliku aja jooksul pärast tehingu toimumist.

Erialakirjanduses on viitega Riigikohtu praktikale selgitatud, et heauskne ostja saab öiguse maksuvabalt tehingult valesti arvestatud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.¹⁶⁷ Sellise seisukoha põhjendatuses võib aga kahelda. Nimelt, Riigikohus on leidnud pigem vastupidiselt, et ostja ei saa taolisel juhul käibemaksu maha arvata või selle tagastamist nõuda, sest hoolimata käibemaksu tasumisest müüjale on ikkagi tegemist maksuvaba käibega. Vastupidine seisukoht viiks Riigikohtu hinnangul maksustatava ja maksuvaba käibe erinevuste eiramisele. Samas on Riigikohus selgitanud, et kui ostja taotleb maksuvaba käibe puhul pärast käibe toimumist käibemaksu mahaarvamist või tagastamist erandlikel asjaoludel, siis peab ta esitama maksuhaldurile tõendid selliste asjaolude esinemise kohta ja maksuhalduril on kaalutusöigus käibemaksu ja maksukorralduse põhimötetele vastava otsuse tegemiseks.¹⁶⁸

Käesoleva töö autori hinnangul võiks selliseks erandlikuks asjaoluks, mille puhuks peaks maksuvabalt käibelt tasutud käibemaksu mahaarvamist ostjale lubama, olla muu hulgas olukord, kus maksuhaldur vaatamata müüja poolt kirjaliku teate edastamata jätmisele tehingu toimumisest ja selle vabatahtliku maksustamise soovist teadis.

Riigikohus on leidnud, et täielikult tuleb maksuvaba käibe puhul käibemaksu tagastamine välisada siis, kui müüja pole käibemaksusummat riigile üle kandnud.¹⁶⁹ Alates 1. jaanuarist 2011 on nimetatud seisukoht aga suuresti oma tähenduse kaotanud, sest KMS § 41¹ lg 2 punkti 1 kohaselt rakendatakse vabatahtlikult maksustatava kinnisasja või selle osa maksukohustuslase poolt teisele maksukohustuslasele vöörandamisele maksustamise

¹⁶⁷ Lehis, L. Maksuöigus. Tallinn: Juura 2009, lk 401.

¹⁶⁸ RKHK 3-3-1-8-06 p 10.

¹⁶⁹ RKHK 3-3-1-8-06 p 10.

erikorda.¹⁷⁰ Erikorda rakendatakse maksupettusevastase meetmena.¹⁷¹ Erikorra kehtestamise aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 199.

Käibemaksupettused tekivad sellest, et müüja jätab arvel näidatud käibemaksu riigile tasumata, kuid ostja arvab selle maha. Erikord ei ole siiski mitte ainult riigi, vaid ka heausksete ostjate huvides, sest ostjal kaob risk sattuda maksuvaidlusesse.¹⁷² KMS §-s 41¹ sätestatud siseriikliku pöördmaksustamise korral märgib kauba müüja käibemaksusumma arvele, kuid ei tasu arvel märgitud käibemaksu. Kauba müüjal on kohustus esitada eraldi arve kauba kohta, mis kuulub siseriiklikule pöördmaksustamisele. Kauba soetaja tasub müüjale käibemaksuta hinna ning deklareerib arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksuna.¹⁷³

2.3. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud

Teatud kulutusi, mida ettevõtte oma tavapärase majandustegevuse käigus kannab, võidakse kasutada ka isiklikul otstarbel. Maksuhalduril on maksukohustuslase poolt selliste kulude jagamist ettevõtluse ja isiklikuks tarbeks aga raske kontrollida. Seetõttu on käibemaksudirektiivis kehtestatud piirangud kululiikidele, millelt tasutud sisendkäibemaksu ei ole lubatud maha arvata.¹⁷⁴ Selline piirang kehtib nimetatud kuludele ka juhul, kui teatav seos ettevõtlusega on tegelikult olemas. Sisuliselt on tegemist liikmesriikide kasuks kehtestatud lihtsustava regulatsiooniga.

Käibemaksudirektiivi artikli 176 esimese lõigu kohaselt otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku puhul ühehäälselt, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Nõukogu ei ole sellist otsust siiani teinud.¹⁷⁵ Direktiivi kohaselt ei tohi mingil juhul lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või külaliste vastuvõtule¹⁷⁶. Sama artikli teise lõigu kohaselt võivad kuni nõukogu poolt vastu võetud sätete jõustumiseni liikmesriigid säilitada kõik

¹⁷⁰ Vt selle kohta ka: Kruus, L. Uus aasta tõi muudatused käibemaksuseadusesse. – Raamatupidamise Praktik, 2011, nr 51, lk 18 – 19.

¹⁷¹ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 163.

¹⁷² L. Lehis (viide 78), lk 344.

¹⁷³ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 163.

¹⁷⁴ Proposal for a Sixth Council directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes. COM(1973) 950, lk 21.

¹⁷⁵ Vt selle kohta ka: L. W. Gormley, lk 137.

¹⁷⁶ Direktiivis kasutatav sõna „meelelahutus“ on tõlkeviga. Vt: Lehis, L. Inglise keel algajatele. Lesson 2. – MaksuMaksja, 2011, nr 8, lk 27.

erandid, mis sisalduvad ühendusega pärast 1. jaanuari 1979 ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides.

Direktiivi artikli 176 teine lõik on oma olemuselt erisäte, mis võimaldab teatud tingimustel liikmesriikidel säilitada mahaarvamist välistavad erandid, kuni nõukogu on vastu võtnud selles artiklis ette nähtud sätteid (nn *stand-still* klausel).¹⁷⁷ Kuna ühenduse õigus ei sisalda käesoleval hetkel ühtegi sätet, milles oleks loetletud kulutused, mida mahaarvamisõigus ei hõlma, on liikmesriikidel õigus säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse välistavad kehtivad siseriiklikud õigusaktid niikaua, kuni Euroopa Liidu seadusandja kehtestab ühise erandite süsteemi ja ühtlustab seeläbi järk-järgult liikmesriikide õigusnormid käibemaksu valdkonnas.¹⁷⁸ Viimati esitas komisjon nõukogule vastavasisulise direktiivi ettepaneku 1998. aastal, kuid see ei saanud nõutavat ühehäälselt toetust.¹⁷⁹

Käibemaksudirektiivi artikkel 176 on oma olemuselt käibemaksu mehhanismi lahutamatuks osaks olevat mahaarvamisõiguse põhimõtet „leevendav“ norm.¹⁸⁰ Direktiivi artiklit 176 tõlgendades tuleb arvestada selle sätte ajalugu, mille kohaselt on ühenduse seadusandja pidevaks tahteks olnud mahaarvamissüsteemist ainult mõningate kaupade ja teenuste väljajätmine, mitte üldiste erandite lubamine.¹⁸¹ Mis puutub käibemaksudirektiivi artikli 176 ulatusse, siis sellest sättest tulenev võimalus ei anna liikmesriikidele absoluutset diskretsiooniõigust välistada käibemaksu mahaarvamise õigus kõigi või peaaegu kõigi kaupade või teenuste puhul ning muuta nii sisutühjaks selle direktiivi sätetega kehtestatud kord. Seega ei hõlma antud võimalus üldisi erandeid ega vabasta liikmesriike kohustusest määratleda piisava täpsusega kaubad ja teenused, mille puhul mahaarvamisõigus on välistatud.¹⁸² Erialakirjanduses on leitud, et liikmesriikide diskretsiooni ulatus on piiratud üksnes nende kaupade ja teenuste kategooriatega, mille puhul ei ole veel kokkuleppele jõutud, kas mahaarvamine täielikult keelata või mitte.¹⁸³

¹⁷⁷ EKo 16.02.2012, C-594/10, *van Laarhoven*, p 20; EKo 14.06.2001, C-345/99, *komisjon vs. Prantsusmaa*, p 19; EKo 11.12.2008, C-371/07, *Danfoss ja AstraZeneca*, p 28; EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, p 40; EKo 15.04.2010, C-538/08 ja C-33/09, *X Holding ja Oracle Nederland*, p 38. Vt ka: B. J. M. Terra, J. Kajus, lk 1039.

¹⁷⁸ EKo 30.09.2010, C-395/09, *Oasis East*, p 20; EKo 08.12.2005, C-280/04, *Jyske Finans*, p 28; EKo 11.12.2008, C-371/07, *Danfoss ja AstraZeneca*, p 29; EKo 15.04.2010, C-538/08 ja C-33/09, *X Holding ja Oracle Nederland*, p 39.

¹⁷⁹ B. J. M. Terra, J. Kajus, lk 1039.

¹⁸⁰ EKo 30.09.2010, C-395/09, *Oasis East*, p 18 ja 19.

¹⁸¹ EKo 23.04.2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio*, p 29; EKo 05.10.1999, C-305/97, *Royscot jt*, p 22; EKo 14.07.2005, C-434/03, *Charles ja Charles-Tijmens*, p 32 ja 35.

¹⁸² EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, p 41; EKo 05.10.1999, C-305/97, *Royscot jt*, p 22 ja 24; EKo 14.07.2005, C-434/03, *Charles ja Charles-Tijmens*, p 33 ja 35; EKo 30.09.2010, C-395/09, *Oasis East*, p 23.

¹⁸³ P. Farmer, R. Lyal, lk 194.

Euroopa kohus on otsustanud, et erandid, mida liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 176 alusel säilitada, peavad olema käibemaksudirektiivile eelnenud nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (edaspidi: Teine Direktiiv) alusel õiguspärased.¹⁸⁴ On oluline, et toodu kehtib ka nn uute liikmesriikide kohta, kelle suhtes Teine Direktiiv ei ole kunagi kehtinud.¹⁸⁵ Teise Direktiivi artikli 11 lõige 4 nägi ette, et liikmesriigid võivad mahaarvamiskorra raamest välistada mõningad kaubad ja teenused ning eriti need, mida võidakse kasutada ainult või osaliselt maksukohustuslase või tema töötajate isiklikus tarbeks.

Niisiis ei ole liikmesriikidel lubatud säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse piirangut, mida kohaldatakse üldkorras kaupade või teenuste omandamisega seotud mis tahes kuludele.¹⁸⁶ Seejuures on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et mahaarvamise õiguse põhimõttest tehtavaid erandeid tuleb tõlgendada kitsalt.¹⁸⁷ Liikmesriikide poolt kehtestatud erandite puhul tuleb uurida, kas mahaarvamiseõiguse alt välja arvatud kululiigid on määratletud piisavalt täpselt ning kas neid võib pidada nõuetele vastavateks.¹⁸⁸

Käibemaksuseaduse § 30 lõike 1 kohaselt ei või käibemaksust maha arvata külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kasutatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu. Keeld ei kohaldu töölähetuses töötajate majutamiseks kasutatud teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamisel (KMS § 30 lg 2). Erialakirjanduses on leitud, et äripartnerite majutamiseks tehtud kuludelt on sisendkäibemaksu mahaarvamine võimalik, tingimusel, et need kulud on otseselt maksustatava ettevõtlusega seotud.¹⁸⁹ Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangut rakendatakse, kui kulutuse tegemisel on selge, et kulutus on tehtud vaid KMS § 30 lõikes 1 nimetatud eesmärgil.¹⁹⁰

Töö autori hinnangul on KMS §-s 30 sisalduv piirang määratletud piisavalt täpselt. Samuti võib märkida, et kuigi külaliste vastuvõtuks ja töötajate toitlustamiseks või majutamiseks tehtavaid kulutusi saab teatud tingimustel pidada ettevõtlusega seotuks, on ilmne, et selliseid

¹⁸⁴ EKo 30.09.2010, C-395/09, *Oasis East*, p 21; EKo 05.10.1999, C-305/97, *Royscot jt*, p 21; EKo 15.04.2010, C-538/08 ja C-33/09, *X Holding ja Oracle Nederland*, p 40.

¹⁸⁵ EKo 30.09.2010, C-395/09, *Oasis East*, p 27.

¹⁸⁶ EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, p 46; EKo 23.04.2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio*, p 28 ja 29; EKo 30.09.2010, C-395/09, *Oasis East*, p 30.

¹⁸⁷ EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, p 42; EKo 22.12.2008, C-414/07, *Magoora*, p 28; EKo 30.09.2010, C-395/09, *Oasis East*, p 24.

¹⁸⁸ EKo 15.04.2010, C-538/08 ja C-33/09, *X Holding ja Oracle Nederland*, p 45 ja 48.

¹⁸⁹ Oja, M. Majutuskulud ja sisendkäibemaksu mahaarvamine. – Raamatupidamise Praktik, 2012, nr 66, lk 22.

¹⁹⁰ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 125.

kulutusi võidakse suures osas siiski kasutada ka maksukohustuslase ettevõtlusega mitteseotud otstarbel, s.o isiklikul eesmärgil. Niisiis võib toodud erandeid pidada Euroopa Kohtu asjakohase praktika valguses õiguspäraseks. Tuleb siiski rõhutada, et vaatamata sisulisele õiguspärasusele tuleb ka neid erandeid tõlgendada kitsalt.

Mõnevõrra ootuspäratult tõusetub käibemaksudirektiivis ja käibemaksuseaduses sätestatud mahaarvamise piirangute osas kahtlus käibemaksuseaduse vastuolust käibemaksudirektiiviga maksumaksjale soodsas suunas. Nimelt ei ole käibemaksuseaduses sõnaselgelt sätestatud mahaarvamisõiguse absoluutset piirangut seoses luksuskaupadelt ja lõbustustelt tasutud käibemaksuga, nagu seda nõuab käibemaksudirektiiv. Sõnaselge piirangu puudumise kui võimaliku vastuolu tegelik mõju jääb igal juhul siiski marginaalseks või koguni olematuks, sest luksuskaupade ja lõbustuste seotust ettevõtlusega on maksumaksjal üldjuhul niikuinii raske kui mitte võimatu tõendada. Arvestades samuti, et sellise sõnaselge piirangu puudumine käibemaksuseaduses ei põhjusta väga tõenäoliselt ELi ühtsel siseturul konkurentsimoonutusi, ei saa väliselt liiga maksumaksjasõbraliku käibemaksuseaduse mahaarvamise piirangute regulatsiooni vastuolu käibemaksudirektiiviga problemaatiliseks pidada.

Paljudes Euroopa Liidu riikides on piiratud sõiduautoga seotud sisendkäibemaksu mahaarvamist.¹⁹¹ Euroopa Liiduga liitumisest alates on Eestis KMS § 29 lõike 4 kohaselt sõiduautolt soetatud sisendkäibemaks lubatud soetamisel täies ulatuses maha arvata (vaata selle kohta ka käesoleva töö alapeatükki 2.1.1) Ametiauto hilisemat kasutamist isiklikul otstarbel maksustatakse aga omatarbena.¹⁹² Omatarbe käibe maksustatav väärtus koos käibemaksuga on tulumaksuseaduse alusel arvatatud erisoodustuse hind (KMS § 12 lg 7).¹⁹³

¹⁹¹ L. Lehis (viide 78), lk 324.

¹⁹² Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 125.

¹⁹³ K. Kägi, lk 124.

3. OSALINE MAHAARVAMINE JA KORRIGEERIMINE

3.1. Osaline mahaarvamine

3.1.1. Sissejuhatavad märkused

Käibemaksudirektiivi ja käibemaksuseaduse osalise mahaarvamise regulatsiooni võrdlemisel tuleb arvestada, et direktiiv sätestab osalise mahaarvamise reeglid otsesõnu vaid maksukohustuslase majandustegevusega seotud tehingute tarbeks kantud kulutustelt tasutud ja tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu osaliseks mahaarvamiseks. Seevastu käibemaksuseaduses reguleeritakse sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist erinevalt käibemaksudirektiivist „kahetasandiliselt“. Käibemaksuseadus eristab osalisel mahaarvamisel (1) kaupade ja teenuste kasutamist maksustatava ja maksuvaba käibe tarbeks ning (2) kaupade ja teenuste kasutamist nii ettevõtluse kui ka ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks.

Vaatamata asjaolule, et direktiivis puuduvad üheaegselt ettevõtlusega seotud ja ettevõtlusega mitteseotud kaupade ja teenuste soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise reeglid, on need paika pandud Euroopa Kohtu praktikas. Seega tuleb käibemaksuseaduses sisalduvaid käibemaksu mahaarvamise reegleid n-ö segatarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt võrrelda asjakohase Euroopa Kohtu praktikaga.

3.1.2. Ettevõtlusega seotud kaupade ja teenuste käibemaks

3.1.2.1. Mahaarvatav osa ja selle kindlaksmääramine

Käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 1 esimene lõik sätestab, et kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas. KMS § 32 lg 1 sätestab vastavalt, et kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks käibemaksust maha osaliselt.

Osalise mahaarvamise regulatsiooni mõjul ei või ettevõtja, kes teeb nii käibemaksuga maksustatavaid kui ka käibemaksust vabastatud tehinguid, maha arvata tema poolt tasutud või

tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu täies ulatuses, vaid üksnes osaliselt. Sellises olukorras on näiteks suurem osa finantsteenuseid pakkuvatest ettevõtetest.¹⁹⁴

Maksukohustuslase poolt mahaarvatav osa määratakse kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta (artikli 173 lõike 1 teine lõik). KMS § 32 lõike 1 kohaselt lähtutakse osalisel mahaarvamisel maksukohustuslase Eestis ja välisriigis kalendriaasta jooksul tekkinud käibe, mille sisendkäibemaks on mahaarvatav, ning kogu tema Eestis ja välisriigis tekkinud käibe suhtest. Sellist suhet nimetab käibemaksuseadus lühemalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhteks. Käibemaksudirektiivis sätestatud osalise mahaarvamise mehhanismile vastab käibemaksuseadus reguleeritud proportsionaalse mahaarvamise meetod (KMS § 33 lg 2).

Artikli 174 lõike 1 kohaselt on mahaarvatav osa murdarv, milles lugeja on käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma ning nimetaja on käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta summa.¹⁹⁵ Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka selliste toetuste summa, mis ei ole otseselt seotud nimetatud tehingu hinnaga artikli 73 kohaselt, s.t mis ei moodusta osa kauba või teenuse eest saadavast hinnast.¹⁹⁶ Seega võib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust piirata üksnes nende toetuste alusel, mis ei ole käibemaksuga maksustatud. Toetuste summa lisamine vähendab maksukohustuslasele mahaarvatavat osa. Graafiliselt võib mahaarvatavat osa seega väljendada järgmiselt:

$$\text{mahaarvatav osa} = \frac{\text{mahaarvamisõigust andvate tehingutega seotud käive}}{\text{kõigi tehingutega seotud käive (+ toetused)}}.$$

Eestis ei ole kasutatud võimalust võtta mahaarvatava osa väljaarvestamisel arvesse maksukohustuslasele makstud toetuste summa. Seega, näiteks põllumajandustoetused või muu Euroopa Liidu fondidest saadav abi ei piira sisendkäibemaksu mahaarvamist sõltumata

¹⁹⁴ Erialakirjanduses ollakse seisukohal, et käibemaksu osalise mahaarvamise regulatsioon kahjustab käibemaksu neutraalsust, kuna olukorras, kus finantsteenuste osutajad ei saa kogu nende poolt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, tekib tehinguahelasse nn varjatud käibemaksukulu, mille maksavad lõppastmes kõrgemate teenustasude kaudu kinni finantsteenuste osutajate kliendid. Vt selle kohta: Consumption taxation and financial services, lk 48, 66, 68.

¹⁹⁵ Vt ka: L. W. Gormley, lk 141.

¹⁹⁶ Käibemaksuseaduse § 12 lõike 2 kohaselt arvatakse maksustatava väärtuse hulka ka maksukohustuslasele kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks antav sihtotstarbeline toetus.

asjaolust, et sellised toetused ei ole käibemaksuga maksustatavad, kuivõrd taolisi toetusi kasutatakse maksustatava käibega seotud kulutuste tegemiseks.¹⁹⁷

3.1.2.2. Väljajäetavad tehingud

Selleks, et mitte seada ohtu käibemaksu neutraalsust, tuleb mahaarvatava osa kindlaksmääramisel arvestusest välja jätta tehingud, mis jäävad käibemaksudirektiivi reguleerimisalast välja ja ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.¹⁹⁸ Euroopa Kohus on korduvalt kinnitanud, et maksukohustuslasele makstud dividendid tuleb seetõttu mahaarvatava osa väljaarvutamisel arvestusest välja jätta.¹⁹⁹ Käibemaksuseadusest tuleneb vastav järeldus käibe mõiste kaudu. Maksukohustuslasele makstud dividendide arvestamata jätmise suurendab maksukohustuslase poolt mahaarvatavat osa.

Erandina jäetakse mahaarvatava osa arvutamisel kõrvale ka maksukohustuslase poolt tema ettevõtluse eesmärgil kasutatavate kapitalikaupade (põhivara) tarne käive, juhuslike kinnisasjaga tehtavate tehingute ja finantskõrvaltehingute käive ning artikli 135 lõike 1 punktides b kuni g nimetatud finantsteenuste käive, kui need on kõrvaltehingud. Mis puudutab kinnisasjaga tehtavaid tehinguid, siis käibemaksudirektiivi eestikeelse redaktsiooni artikli 174 lõike 2 punkti b sõnastusest jääb mulje, et mahaarvatava osa väljaarvutamisel jäetakse välja kõik kinnisasjaga tehtavad tehingud. Selline järeldus on siiski vale, mille põhjus seisneb ebaõnnestunud tõlkes. Kõik artikli 174 lõikes 2 sätestatud erandid lähtuvad arusaamast, et need tehingud ei moodusta osa maksukohustuslase tavapärasest ettevõtlusest. Seetõttu oleks nende arvestamise tulemusena maksukohustuslase poolt mahaarvatava osa väärtus moonutatud.²⁰⁰ Järelikult tuleb mahaarvatava osa väljaarvutamisel välja jätta vaid need kinnisasjaga tehtavad tehingud, mis ei moodusta osa maksukohustuslase tavapärasest ettevõtlusest.²⁰¹

¹⁹⁷ Lind, K. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine. – MaksuMaksja, 2005, nr 5, lk 36. Vt selle kohta ka: RKHKo 3-3-1-74-04.

¹⁹⁸ EKo 29.04.2004, C-77/01, EDM, p 54.

¹⁹⁹ EKo 22.06.1993, C-333/91, *Sofitam vs. Ministre chargé du Budget*, p 14; EKo 14.11.2000, C-142/99, *Floridienne ja Berginvest*, p 32; EKo 27.09.2001, C-16/00, *Cibo Participations*, p 44;

²⁰⁰ P. Farmer, R. Lyal, lk 195; Proposal for a Sixth Council directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes. COM(1973) 950, lk 22.

²⁰¹ Artikli 174 lõike 2 punkt b kõlab inglise keeles järgmiselt: „By way of derogation from paragraph 1, the following amounts shall be excluded from the calculation of the deductible proportion: (b) the amount of turnover attributable to incidental real estate and financial transactions.“ Sättest tuleneb selgelt, et mahaarvatava osa väljaarvutamisel jäetakse välja vaid juhuslikud, mitte aga kõik kinnisvaratehingud.

Kooskõlas direktiiviga ei võeta käibemaksuseaduse kohaselt maksustatava käibe ja kogu käibe suhte arvutamisel arvesse põhivara võõrandamist, sealhulgas juhul, kui tehing on optsiooni korras maksustatud. Samuti ei võeta arvesse juhuslikku finantsteenuse osutamist ega juhuslikku kinnisasja kaubana võõrandamist (KMS § 32 lg 2). Rahandusministeeriumi kommentaaride kohaselt on juhusliku tehinguga tegemist siis, kui vastavad tehingud ei ole seotud maksukohustuslase põhitegevusega.²⁰² Seega on käibemaksudirektiiv õigesti üle võetud vaatamata direktiivi eestikeelse tõlke eksitavusele.

3.1.2.3. Mahaarvatava osa kindlaksmääramise kord ja meetodid

Artikli 175 lõike 1 kohaselt määratakse mahaarvatav osa kindlaks aasta kohta. Eesti käibemaksuseaduses tuleneb kalendriaasta käibest lähtumine KMS § 33 lõikest 2. Mahaarvatava osa seotusele ühe kalendriaastaga viitab ka KMS § 33 lõige 1, mis sätestab, et samal kalendriaastal on lubatud kasutada vaid üht osalise mahaarvamise meetodit. Artikli 175 lõike 1 kohaselt esitatakse mahaarvatav osa protsendina ja ümardatakse ülespoole²⁰³ arvuni, mis ei ole suurem järgmisest täisarvust. Kooskõlas direktiiviga ümardatakse maksustatava käibe ja kogu käibe suhe ülespoole sajandikeni ehk täisprotsendini (KMS § 32 lg 1 kolmas lause).

Aastaks prognoositav mahaarvatav osa arvutatakse eelmise aasta tehingute alusel. Kui selliseid võrdlustehinguid ei ole kuskilt võtta (näiteks juhul, kui maksukohustuslane tegutseb esimest aastat), annab esialgse hinnangu mahaarvatava osa kohta maksuhalduri järelevalve all maksukohustuslane ise oma prognooside kohaselt (artikli 175 lõige 2). Esialgselt prognoositud osa alusel tehtud mahaarvamised korrigeeritakse järgmisel aastal lõpliku osa kindlaksmääramise ajal (artikli 175 lõige 3). Kooskõlas direktiiviga määratakse käibemaksuseaduse kohaselt maksustatava käibe ja kogu käibe suhe maksukohustuslase eelmise kalendriaasta käibe põhjal ning tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes selle kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest (KMS § 33 lg 2).

Proportsionaalse meetodi puhul on käibemaksuseaduse kohaselt direktiivist erinevalt ettevõtluse alustamise korral maksustatava käibe ja kogu käibe määramise õigus maksuhalduril, kes teeb seda oma otsusega maksukohustuslase taotluse alusel tema esimese kalendriaasta

²⁰² Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 131.

²⁰³ Sõna „ülespoole“ on käibemaksudirektiivi eestikeelse redaktsioonis kaduma läinud. Artikli 175 lõige 1 kõlab inglise keeles järgmiselt: „*The deductible proportion shall be determined on an annual basis, fixed as a percentage and rounded up to a figure not exceeding the next whole number.*“

maksustatava käibe ja kogu käibe prognoositava suhte põhjal. Direktiivi artikli 175 lõike 2 esimese lõigu sõnastusest tulenevalt peaks hinnangu andmise õigus olema aga maksukohustuslasel endal, s.t direktiivi sõnastus ei jäta muljet, et maksukohustuslase poolt rakendatav mahaarvatav osa võiks sõltuda maksuhalduri poolt antud otsusest. Maksuhalduril peaks mahaarvatava osa prognoosimisel olema vaid järelevalvefunktsioon. Niisiis on käibemaksuseaduses käibemaksudirektiiviga võrreldes alustava ettevõtja sisendkäibemaksu mahaarvatava osa hindamisel maksuhalduril suurem roll. Kuigi selline regulatsioon ei vasta direktiivis ettenähtule, tuleb arvestada, et käibemaksudirektiivis on selles osas liikmesriikidele jäetudki osaliselt vabad käed. Nimelt, käibemaksudirektiivi artikli 175 lõike 2 teine lõik lubab nn „vanade“ liikmesriikide kõrval uutel liikmesriikidel säilitada oma seni kehtinud eeskirjad, mis sisalduvad nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides.

Märkimist väärrib ka Eesti käibemaksuseaduses sisalduv huvitav säte – KMS § 32 lg 3 –, mille kohaselt sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise korral on maksukohustuslasel lubatud tema põhjendatud taotluse alusel maksuhaldurilt saadud kirjalikul loal muuta maksustatava käibe ja kogu käibe suhet juhul, kui jooksva kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe suhe sellest oluliselt erineb.

Käibemaksudirektiivis ei ole sätet, mis võimaldaks eelolevaks aastaks kord arutatud suhtarvu aasta keskel uuesti ümber arvutada. Seetõttu on küsitav, kas KMS § 32 lg 3 on käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Tasub siiski märkida, et KMS § 32 lõikes 3 sätestatud proportsiooni aasta keskel ümberarvestamise lubamise regulatsioon on oma sisulist maksukohustuslasesõbralik, võimaldades maksukohustuslasel oma ettevõtluse iseloomu järsult muutes (eelkõige maksuvaba käibe asendamine maksustatava käibega) kiiremini saada ka suurem sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.²⁰⁴ Seetõttu ei tohiks viidatud sätet problemaatiliseks pidada.

Moonutuste vältimiseks²⁰⁵ on artikli 137 teise lõike kohaselt liikmesriikidel õigus mahaarvatava osa kindlaksmääramiseks kasutada erinevaid meetmeid. Nendeks on:

- lubada või kohustuda maksukohustuslasel mahaarvatav osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust (punktid a ja b);

²⁰⁴ Vt ka: Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 131.

²⁰⁵ P. Farmer, R. Lyal, lk 195.

- lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada seda tegema (punkt c);
- lubada maksukohustuslasel lõike 1 esimeses lõigus nimetatud korras käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada seda tegema (punkt d);
- näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu summa on tühine, seda ei arvestata (punkt e).

Käibemaksuseadus lubab maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamisel samal kalendriaastal valida proportsionaalse meetodi kõrval ka otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi.

Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi (KMS § 33 lg 3) puhul rakendatakse proportsiooni üksnes selliste kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamisel, mille puhul ei ole võimalik määratleda, kui suures osas kaup soetati või teenus saadi maksustatava või maksuvaba käibe tarbeks. Sellisteks kuludeks on näiteks ettevõtluse üldkulud. Ülejäänud sisendkäibemaksu osas rakendatakse aga otsearvestust, s.t otseselt maksustatava käibega seotud kaupade ja teenuste sisendkäibemaks arvatakse maha ning otseselt maksuvaba käibega seotud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu ei arvata maha.²⁰⁶ Maksukohustuslane peab raamatupidamises eraldi kajastama maksustatavat ja maksuvaba käivet ning nende tarbeks soetatud kaupu ja teenuseid, samuti kaupu ja teenuseid, mis on soetatud või saadud nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks (KMS § 33 lg 3 neljas lause). Nimetatud meetodi lubatavus põhineb käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 2 punktil c.

Lisaks eeltooduile lubab KMS § 33 lg 4 rakendada tegevusvaldkonnapõhist arvestust. Konkreetsetes valdkonnas tehtavate tehingute tarbeks soetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu mahaarvatav osa määratakse sellisel juhul kindlaks tegevusvaldkonna käibe maksustatavuse alusel kogu tegevusvaldkonna kohta. Nimetatud meetodi lubatavus põhineb käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 2 punktil a.

Erialakirjanduses on seoses Eestis kehtiva osalise mahaarvamise regulatsiooniga märgitud, et kuna maksukohustuslane ei pea maksuhaldurit enda poolt valitud meetodist teavitama, saab ta tagantjärele oma valikut muuta, arvestades aasta lõpus välja, milline meetoditest on talle

²⁰⁶ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 133.

lõppkokkuvõttes soodsam. Seetõttu ollakse seisukohal, et kui valitud meetod aitab teatud juhtudel maksukohustuslasel saada maksueeliseid, st arvata maha käibemaks osas, mille puhul puudus mahaarvamisoigus, peaks maksuhaldur sellistel juhtudel sekkuma.²⁰⁷ Käesoleva töö autor ei soostu eeltoodud seisukohaga kahel alljärgnevalt esitatud põhjusel.

Esmalt on osalise mahaarvamise meetodi järjepideva kasutamise kontrolli võimalus tagatud maksukohustuslase igakuiste käibedeklaratsioonide esitamise kohustusega. Maksuhalduril on vajadusel võimalik kontrolli käigus tuvastada, kas maksukohustuslane on maha arvanud kogu aasta jooksul sisendkäibemaksu maha sama proportsiooni alusel ning kas aasta lõpus tehtav korrigeerimine on tehtud sama meetodi abil leitud proportsiooni alusel. Täiendava teate edastamine maksuhaldurile ei ole töö autori hinnangul seetõttu vajalik. Maksukohustuslane ei saa aasta lõpus korrigeerimist tehes muuta kasutatavat meetodit endale soodsas suunas ilma, et seda ei oleks võimalik tagantjärele tuvastada, kuna uue meetodi rakendamisel ei langeks aasta jooksul mahaarvatud käibemaksu proportsioon enam vastava meetodi alusel leitava proportsiooniga kokku.

Teisalt on osalise mahaarvamise regulatsioon seni veel suuresti küsimus, milles liikmesriikidel on suhteliselt vabad käed. Nii on liikmesriigid vabad lubama erinevaid proportsioonide leidmise meetodeid (artikli 173 lõige 2) ja ei pea rangelt järgima direktiivis sätestatud mahaarvatava osa arvutamise korda (artikli 175 lõike 2 teine lõik). Ka Euroopa Kohtu praktikas on leitud, et käibemaksudirektiiv lubab mahaarvatava osa arvutamist liikmesriikides eri viisil.²⁰⁸ Liiatigi ei nõua käibemaksudirektiiv otsesõnu maksukohustuslase poolt valitud proportsiooni arvutamise meetodist maksuhalduri teavitamist. Eeltoodust lähtuvalt tuleb asuda seisukohale, et osalise mahaarvamise regulatsiooni kontekstis ei saagi üldjuhul rääkida käibemaksudirektiivi valguses lubamatutest maksueelistest.

3.1.3. Segakasutuses olevate kaupade ja teenuste käibemaks

3.1.3.1. Segakasutuses oleva muu kui kapitalikauba käibemaks

On selge, et maksukohustuslase tehtud kulutustega kaasneva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa tekkida selles osas, milles see on seotud tegevusega, mis oma

²⁰⁷ Maks, M. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine ja mahaarvatud käibemaksu korrigeerimine maksuvaba käibe korral. – MaksuMaksja, 2012, nr 1, lk 34.

²⁰⁸ EKo 18.12.2008, C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, p 26. Vt ka: B. J. M. Terra, J. Kajus, lk 1027 – 1028.

mittemajandusliku olemuse tõttu ei kuulu käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse. Seega, kui maksukohustuslane teostab samal ajal nii maksustatavat või maksuvaba majandustegevust kui ka mittemajanduslikku tegevust, mis ei kuulu käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse, siis on kulutustega seotud käibemaksu mahaarvamine lubatud üksnes ulatuses, milles neid kulutusi võib siduda maksukohustuslase majandustegevusega.²⁰⁹

Samas ei ole käibemaksudirektiivis sätestatud nõudeid, mis käsitleksid meetodeid või kriteeriume, mida liikmesriikidel tuleks kohaldada, kui nad kehtestavad õigusnorme, mis lubavad sisendkäibemaksu jaotamist lähtudes sellest, kas vastavad kulud on seotud majandustegevuse või mittemajandusliku tegevusega. Käibemaksudirektiivi artiklites 173 kuni 175 sisalduvad nõuded laienevad vaid sisendkäibemaksule, mis kaasneb eranditult vaid majandustegevusega seotud kulutustega, jaotades selle tegevuse omakorda maksustatavaks, mille puhul tekib mahaarvamisõigus, ja maksuvabaks, mille puhul seda õigust ei teki.²¹⁰

Sellest tulenevalt on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriikide endi ülesanne on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteid järgides kehtestada sobivaid meetodeid ja kriteeriumeid, millest lähtudes maksukohustuslased saavad teha vajalikud arvutused sisendkäibemaksu jaotamiseks sõltuvat kulude seotusest majandustegevuse või mittemajandusliku tegevusega.²¹¹ Kuna käibemaksudirektiiv ei sisalda täpsete arvutuste tegemiseks vajalikke juhiseid, on liikmesriikide ülesanne kasutada oma pädevust, arvestades seejuures direktiivi eesmärke ja ülesehitust.²¹² Liikmesriikide kehtestatavad meetmed peavad järgima eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet, millel põhineb ühine käibemaksusüsteem.²¹³

Liikmesriigi poolt kehtestatud reeglistikuga peab tagatud olema käibemaksu mahaarvamine üksnes selles osas, mis vastab nende tehingute maksumusele, mille puhul tekib mahaarvamise õigus. Tuleb jälgida, et majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse suhtarvu arvutamine peegeldaks objektiivselt kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa. Liikmesriigid võivad vajadusel kohaldada kas investeringust lähtuvat jaotuspõhimõtet või tehingust lähtuvat jaotuspõhimõtet või muud sobivat jaotuspõhimõtet ega pea piirduma vaid ühe meetodi kasutamisega.²¹⁴

²⁰⁹ EKo 12.02.2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, p 37. EKo 13.03.2008, C-437/06, *Securenta*, p 30-31.

²¹⁰ EKo 13.03.2008, C-437/06, *Securenta*, p 33.

²¹¹ EKo 13.03.2008, C-437/06, *Securenta*, p 34.

²¹² EKo 14.09.2006, C-72/05, *Wollny*, p 28; EKo 13.03.2008, C-437/06, *Securenta*, p 35.

²¹³ EKo 13.03.2008, C-437/06, *Securenta*, p 36.

²¹⁴ EKo 13.03.2008, C-437/06, *Securenta*, p 37-38.

Juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust nii oma ettevõtluse tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, lubab KMS § 29 lg 4 kooskõlas eelviidatud Euroopa Kohtu praktikaga maha arvata ainult ettevõtluse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu. Samas ei anna käibemaksuseadus ette ühtki meetodit, mida sellistel puhkudel kasutada. Maksumaksja peab ise eristama iga kauba ja teenuse ettevõtluses kasutatava osa ning vastavalt viima läbi sisendkäibemaksu mahaarvamise.²¹⁵ KMS § 29 lg 4 teine lause sätestab täiendavalt, et kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik ettevõtluse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu eristada ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksust, määratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise kord maksukohustuslase taotluse alusel maksuhalduri otsusega, lähtudes kauba või teenuse tegelikust kasutusest. Niisiis võib öelda, et Eestis on praegu kasutusel tehingust lähtuv jaotuspõhimõte.

Tehingust lähtuv jaotuspõhimõte on ettevõtluse ja sellega mitteseotud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise aluseks olnud juba üle-eelmisest käibemaksuseadusest²¹⁶ alates.²¹⁷ Sellele vaatamata on Riigikohus aktsepteerinud käibemaksu proportsioonide määramist ka maksukohustuslase sissetulekute alusel.²¹⁸ Samas on Riigikohus hiljem leidnud, et isiku tuludest lähtuva suhtarvu kasutamine on lubatud üksnes erandjuhtudel, kui muude meetodite kasutamine oleks liialt keerukas.²¹⁹ Üldjuhul tuleb niisiis lähtuda kulupõhisest meetodist.²²⁰

3.1.3.2. Segakasutuses oleva kapitalikauba käibemaks Euroopa Kohtu praktika kohaselt

Kulude ettevõtlusega või ettevõtlusega mitteseotud tegevusega seotuse kohta toodu ei kehti Euroopa Kohtu praktika kohaselt siiski kapitalikaupade soetamise puhul. Nagu käesolevas töö

²¹⁵ L. Lehis (viide 78), lk 342.

²¹⁶ Käibemaksuseadus. – RT I 1993, 60, 847 ... RT I 2001, 43, 242.

²¹⁷ Lõpuni ei saa nõustuda Riigikohtu poolt kohtuasjas 3-3-1-74-04 punktis 11 väljendatud seisukohaga, mille kohaselt viidatud käibemaksuseaduse § 18 lg 3 ja selle rakendusakt ei kirjutanud täpselt ette, milliste meetodite abil sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine läbi viia. Rahandusministeeriumi 24. septembri 1996. a määrusega nr 73 „Käibemaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine“ kinnitatud „Tasumisele kuuluva maksusumma arvutamise erijuhud“ (RTL 1996, 106, 589 ... RTL 1997, 22, 122) punkti 3 kohaselt kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik ettevõtluseks ja sellega võrdsustatud omatarbimiseks tehtud kulutusi ning omatarbeks muudel juhtudel tehtud kulutusi eraldi välja tuua, määrab ostmisel makstud käibemaksu mahaarvamise korra maksukohustuslase taotluse alusel tema elu- või asukohajärgne Maksuameti kohalik asutus, lähtudes kaupade ja teenuste tegelikust ettevõtluse ja sellega võrdsustatud omatarbimise ning muu omatarbimise vajadusteks kasutamisest. Punktist 3 tuleneb selgelt, et lähtuda tuleb kaupade ja teenuste tegelikust kasutamisest, mis on omane tehingust lähtuvalle jaotuspõhimõttele.

²¹⁸ RKHKo 3-3-1-62-00 p 7.

²¹⁹ RKHKo 3-3-1-74-04 p 12.

²²⁰ RKHKo 3-3-1-74-04 p 11.

alapeatükis 2.1.4 välja toodud, on Euroopa Kohus leidnud, et maksukohustuslasel on kapitalikaupade soetamisel käibemaksuga seoses õigus valida, kas (1) lugeda kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka, (2) jätta see tervikuna oma ettevõtlusvälise vara koosseisu, jättes selle seega täielikult ühisest käibemaksusüsteemist välja, või (3) lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes vastavalt tegelikule kutse- või majandusalasele kasutamisele.²²¹

Kui maksukohustuslane käsitab kapitalikaupu, mida ta kasutab nii kutse- või majandustegevuseks kui ka ettevõtlusvälisel eesmärgil, ettevõtte varana, siis nende kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks on põhimõtteliselt kogu ulatuses ja kohe mahaarvatav.²²² Seega, soetatud kapitalikaubalt ei arvata sisendkäibemaksu kirjeldatud juhul maha mitte osaliselt, vaid täielikult. Maksukohustuslase õigusele sisendkäibemaks koheselt ja täies ulatuses maha arvata vastab maksukohustuslase kohustus maksta käibemaksu maksukohustuslase kogukuludelt kapitalikaupade kasutamisel muul kui majandustegevuse eesmärgil. Selleks käsitab käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt a kauba kasutamist ettevõtlusväliseks tarbeks tasu eest teenuse osutamiseni nii, et maksukohustuslane peab direktiivi artikli 75 kohaselt tasuma sellise kasutamisega seotud kogukulult käibemaksu (s.o maksuma käibemaksu omatarbelt).²²³

Kui maksukohustuslane otsustab kapitalikauba jätta tervikuna oma ettevõtlusvälise vara koosseisu, kuigi ta kasutab seda nii kutse- või majandustegevuse eesmärgil kui ka ettevõtlusväliseks tarbeks, ei saa ta selle kauba soetamisel tasumisele kuuluvat või tasutud sisendkäibemaksu isegi mitte osaliselt maha arvata.²²⁴

Kui maksukohustuslane otsustab aga kapitalikauba arvata oma ettevõtte kutse- või majandustegevuses kasutatava vara hulka vaid selle tegelikule kutse- või majandustegevuses kasutamisele vastavas osas, ei kuulu see osa kaubast, mis on kutse- või majandustegevuses kasutatava vara hulgast välja jäetud, ettevõtte vara hulka ega kuulu seega ka käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse.²²⁵ Ülejäänud osas on maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus nii, nagu see oleks juhul, kui maksukohustuslane loeks kogu kapitalikauba oma ettevõtte vara hulka kuuluvaks. Muu hulgas tähendab see,

²²¹ EKo 16.02.2012, C-594/10, *van Laarhoven*, p 25.

²²² EKo 16.02.2012, C-594/10, *van Laarhoven*, p 26.

²²³ EKo 08.05.2003, C-269/00, *Seeling*, p 42 ja 43.

²²⁴ EKo 08.03.2001, C-415/98, *Backsi*, p 31.

²²⁵ EKo 04.10.1995, C-291/92, *Finanzamt Uelzen vs. Armbrrecht*, p 28.

kapitalikauba kasutamisel ettevõtlusväliseks tarbeks suuremas osas, kui maksukohustuslane algselt ette nägi, peab ta maksma käibemaksu.

Kui sõidua autod, selle tarbeks soetatud mootorikütus ja sõidua autoga otseselt seotud kulud välja arvata,²²⁶ ei tee käibemaksuseadus põhimõttelist vahet kapitalikaupade ning muude kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamise reeglites. Sõltumata soetatud kauba või teenuse olemusest on niisiis maha lubatud arvata käibemaks üksnes osas, milles seda kasutatakse ettevõtlusega seotud eesmärkidel.

Käibemaksuseaduses on KMS § 29 lg 4 esimene ja teine lause oma praegusel kujul sisaldunud juba Eesti Euroopa Liiduga liitumisest alates. Seega on KMS § 29 lg 4 alates selle kehtimise ajast põhimõtteliselt Euroopa Kohtu käibemaksudirektiivi alase praktikaga vastuolus olnud. Nagu öeldud, on Euroopa Kohus oma praktikas rõhutanud, et põhivara soetamisel võib maksukohustuslane põhimõtteliselt ise valida, kui suures ulatuses ta soetatud põhivara oma ettevõtte vara hulka arvab ja sellelt sisendkäibemaksu maha arvab.

3.1.3.3. Segakasutuses oleva kapitalikauba käibemaks kehtiva käibemaksudirektiivi kohaselt

Euroopa Kohtu praktika, mis lubab kapitalikaubalt tasutud sisendkäibemaksu kohest ja täielikku mahaarvamist ka juhul, kui maksukohustuslane ei kavatse nimetatud kaupa ainult ettevõtluse tarbeks kasutada, on aga mõnevõrra problemaatiline. Kuigi teoreetiliselt peaks maksukohustustase mis tahes valik viima ühesuguse tulemuseni,²²⁷ tuleb märkida, et segakasutuses oleva põhivara kajastamine täies ulatuses ettevõtja majandustegevuses loob rahavoogude eelise, sest vara kasutamisega muul kui ettevõtluse eesmärgil kaasneb maksukohustuse vähenemine, mis on seda suurem, mida rohkem vara kasutatakse muul kui ettevõtluse eesmärgil. Eriti kehtib see kinnisasjade kohta, arvestades, et kinnisasjade soetusmaksumus on sageli märkimisväärne, et seda on võimalik üheaegselt kasutada nii ettevõtluse kui ka muul kui ettevõtluse eesmärgil (ja seda sageli ka tehakse), ja et kinnisasja kasutamisega on tunduvalt pikem kui muude majanduslikul eesmärgil kasutatavate varade puhul.²²⁸

²²⁶ Vt KMS § 29 lg 4 kolmas lause.

²²⁷ Maksukohustuslane peab ettevõtte vara kasutamisel ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel tasuma käibemaksu.

²²⁸ Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse 28. novembri 2006. a käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid. KOM(2007) 677 lõplik, lk 3.

Eelnevatest kaalutlustest lähtudes on käibemaksudirektiivi kinnisasjadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise osas hiljuti muudetud. Euroopa nõukogu direktiivi 2009/162/EL põhjenduste 9 kuni 11 kohaselt on kehtivate põhimõtete kohaselt maksukohustuslasel õigus käibemaks maha arvata ainult kaupade ja teenuste puhul, mis on vajalikud tema majandustegevuseks. Seda korda peaks seoses kinnisvara müügi ja sellega seotud kulutustega täpsustama ja tugevdama, et tagada maksukohustuslaste võrdne kohtlemine olukorras, kus nende äritegevuseks ette nähtud kinnisvara kasutatakse ka muul kui nende ettevõtluse eesmärgil. Samu meetmeid soovitakse liikmesriikidele lubada ka sellise vallasvara suhtes, mis kuuluvad ettevõtte vara hulka.

Käibemaksudirektiivi artikli 168a lõike 1 esimese lõigu kohaselt tohib maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva kinnisaja kasutamisel nii maksukohustuslase ettevõtte tegevuse eesmärgil kui ka maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil kooskõlas artiklites 167, 168, 169 ja 173 sätestatud põhimõtetega kinnisasjaga seotud käibemaksu maha arvata üksnes selles ulatuses, milles kinnisaja kasutatakse maksukohustuslase ettevõtte tegevuse eesmärgil. Sama lõike teise lõigu kohaselt võetakse erandina artiklist 26²²⁹ kinnisaja kasutamise protsentuaalselt muutumist arvesse kooskõlas artiklites 184 – 192 (mahaarvamise korrigeerimine) vastavalt nende sätete rakendamisele kõnealuses liikmesriigis. Sisuliselt tähendab see seda, et kinnisajalt tasutud sisendkäibemaksu esialgselt mahaarvamist korrigeeritakse korrigeerimisperioodi jooksul.²³⁰

Direktiivi artikli 168a lõige 2 näeb ette, et liikmesriigid võivad neile sobival viisil kohaldada sama artikli lõiget 1 ka muude ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupadega seotud kulutuste käibemaksuga maksustamisel. Artiklist tuleneb, et kinnisajadele kohustusliku korra võib liikmesriik põhimõtteliselt laiendada kogu ettevõtte põhivarale. Käibemaksudirektiivi artikkel 168a tuli liikmesriikidel üle võtta hiljemalt 1. jaanuariks 2011. a.²³¹

Seega on 1. jaanuarist 2011. a Eesti käibemaksuseaduse § 29 lõikes 4 sätestatud põhimõte, mis oli varasemalt Euroopa Kohtu praktikaga vastuolus, käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Kuivõrd liikmesriikidel lubatakse direktiivi artikli 168a lõikes 1 sisalduvat reeglit kohaldada

²²⁹ Artikkel 26 sätestab, et ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui nendelt kaupadelt oli käibemaks täielikult või osaliselt mahaarvatav, või maksukohustuslase poolt tasuta teenuse osutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil on käsitatav tasu eest teenuse osutamisenä. Niisiis tuleb sellelt tasuda käibemaksu.

²³⁰ Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse 28. novembri 2006. a käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid. KOM(2007) 677 lõplik, lk 8.

²³¹ Direktiivi 2009/162/EL artikli 2 lõike kohaselt jõustavad liikmesriigid selle direktiivi järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 1. jaanuaril 2011.

ka muude ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupadega seotud kulutuste käibemaksuga maksustamisel, võib liikmesriik nimetatud regulatsiooni laiendada kogu põhivarale. Kehtiv KMS § 29 lg 4 täpselt nii sätestabki. Seega ei ole Eesti käibemaksuseaduses sisalduv põhivara ja muu vara sisendkäibemaksu mitteeristav regulatsioon käibemaksudirektiiviga vastuolus. Huvitaval kombel sai käibemaksuseadus direktiiviga kooskõlla tänu direktiivi, mitte aga käibemaksuseaduse muutmisele.

Käesoleva töö autori hinnangul tasuks seadusandjal siiski üle kaaluda, kas ta soovib KMS § 29 lõike 4 kohaldamist kogu maksukohustuslase põhivarale (v.a sõidua autod). Samuti tuleb siinkohal rõhutada, et ilmselt põhjusel, et käibemaksuseadus paistis direktiivi artikliga 168a juba kooskõlas olevat, on seadusandja poolse tähelepanuta jäänud selle direktiivi artikli 168a lõike 1 teine lõik, mis teeb viite sisendkäibemaksu korrigeerimise regulatsioonile. Seetõttu on käibemaksudirektiivi artikkel 168a siiski täies ulatuses Eesti seadusandja poolt üle võtmata jäänud. Vaata selle kohta lähemalt käesoleva töö peatükki 3.2.

3.2. Mahaarvamise korrigeerimine

3.2.1. Korrigeerimise kohaldamine

Käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt võib maha arvata vaid maksukohustuslase poolt maksustatavate tehingute jaoks kasutatavate kaupade või teenuste suhtes kehtestatud makse. Kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu maha arvata. Seevastu juhul, kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavates tehingutes, võib neile kehtestatud maksu topeltnmaksustamise vältimiseks maha arvata.²³²

Direktiiviga korrigeerimise valdkonnas ette nähtud reeglite eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamisõiguse ainult selles osas, milles nad on seotud maksustatavate tehingutega.²³³ Mahaarvamise korrigeerimissüsteem on niisiis käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi oluline osa, kuna tema eesmärk on tagada mahaarvamise täpsus ja seega

²³² EKo 30.03.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, p 24.

²³³ EKo 04.10.2012, C-550/11, *PIGI*, p 25.

maksukoormuse neutraalsus.²³⁴ Käibemaksu korrigeerimise reeglite eesmärk on tiheda ja otsese sideme loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahele.²³⁵

Euroopa Kohtu praktika kohaselt sõltub korrigeerimismehhanismi kohaldamine asjaolust, kas käibemaksudirektiivi artiklil 168 põhinev mahaarvamisõigus on tekkinud.²³⁶ Korrigeerimismehhanismi kohaldamine on võimalik niisiis ainult juhul, kui maksukohustuslane, kes sellena ka tegutseb (vaata selle kohta käesoleva töö alapeatükki 1.1.4), soetab kaupu või teenuseid oma ettevõtluse tarbeks. Kohtupraktikast järeldub, et kui maksukohustuslane ei soeta kaupu või teenuseid oma ettevõtluse tarbeks (varasema kohtupraktika kohaselt ka siis, kui ta ei loe kapitalikauba soetamise puhul soetatud kaupa oma ettevõtte vara hulka kuuluvaks), ei saa tal ka selle teenuse või kauba osas tekkida hilisemat sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise õigust.

Eeltoodut arvesse võttes on vajalik ja oluline mõista, et käibemaksudirektiivi artiklites 184 kuni 192 sätestatud mahaarvamise korrigeerimise regulatsioon kui käibemaksudirektiivi eraldiseisev instituut puudutab vaid maksukohustuslase ettevõtluses kasutatavate kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu korrigeerimist.

Tuleb siiski märkida, et vastupidiselt varasemale Euroopa Kohtu praktikale võimaldab hetkel kehtiv käibemaksudirektiiv siiski maksukohustuslase ettevõtlusvälise vara hulka arvatud kapitalikauba sisendkäibemaksu korrigeerida, kui seda vara asuti maksukohustuslase majandustegevuse tarbeks hiljem kasutama.²³⁷ Alates 1. jaanuarist 2011. a liikmesriikidele kohaldamiseks kohustuslik direktiivi artikli 168a lõike 1 teine lõige sätestab, et erandina artiklist 26 võetakse sellise vara kasutamise protsentuaalselt muutumist arvesse kooskõlas artiklites 184 kuni 192 sätestatud põhimõtetega vastavalt nende sätete rakendamisele kõnealuses liikmesriigis.

Eeltoodu tähendab, et maksukohustuslane võib sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi jooksul korrigeerida kapitalikauba sisendkäibemaksu ka juhul, kui ta arvas soetatud kapitalikauba osaliselt ettevõtluse ja osaliselt ettevõtlusväliseks tarbeks, kuid asub sellele vaatamata kapitalikaupa algselt planeeritust suuremas ulatuses ettevõtluse tarbeks kasutama.

²³⁴ EKO 30.03.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, p 26.

²³⁵ EKO 04.10.2012, C-550/11, *PIGI*, p 25.

²³⁶ EKO 30.03.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, p 37.

²³⁷ Vaata selle kohta käesoleva töö peatükki 3.1.3.3.

Ettevõtluse ning muul kui ettevõtluse eesmärgil kasutatavate tehingute suhtes kohaldatakse korrigeerimissüsteemi paralleelselt maksustatavate ja maksuvabade tehingute korrigeerimissüsteemiga, ilma et see viimast mõjutaks.²³⁸ Kuigi direktiivi artikli 168a lõike 1 kohaselt saab korrigeerimismehhanismi kohaldada vaid kapitalikaubaks olevate kinnisasjade suhtes, lubab direktiivi artikli 168a lõige 2 liikmesriikidel nimetatud korrigeerimismehhanismi kohaldada ka muudele ettevõtte vara hulka kuuluvatele kaupadele.

KMS § 32 lõigetes 4 – 4² sisalduva põhivara korrigeerimise regulatsiooni paiknemist ja sõnastust arvesse võttes tuleb järeldada, et korrigeerimist kohaldatakse, nagu tuleneb eraldiseisvana ka käibemaksudirektiivi X jaotise 5. peatükis sätestatud mahaarvamise korrigeerimist reguleerivatest sätetest ja sellekohasest varasemast kohtupraktikast, vaid maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva põhivara suhtes (s.o majandustegevuses kasutatava vara suhtes), ning korrigeerimise aluseks on maksukohustuslase poolt tehtavad maksustatavad ja maksuvabad tehingud. See tähendab, et Eesti käibemaksuseaduses ei ole veel direktiivi artiklist 168a tulenevat korrigeerimismehhanismi üle võetud. Käibemaksuseadus ei võimalda maksukohustuslasel sisendkäibemaksu korrigeerida osas, milles kaupa ei soetatud ettevõtluse tarbeks, kuid mida sellele vaatamata hiljem (s.o korrigeerimisperioodi jooksul) ettevõtluse tarbeks siiski kasutama hakatakse. Käesoleva töö autori hinnangul tuleb käibemaksuseadust vastavalt muuta, lisades näiteks KMS § 29 lõikesse 4, mis reguleerib ettevõtluse ja sellega mitteseotud tegevuse tarbeks soetatud kaupadelt sisendkäibemaksu mahaarvamist, vastava viite KMS § 32 lõigetes 4 – 4² sisalduvale põhivara sisendkäibemaksu korrigeerimise regulatsioonile.

Sisendkäibemaksu korrigeerimist reguleerib käibemaksuseaduse kõrval ka selle § 32 lõike 6 alusel Rahandusministri poolt 30.03.2004 vastu võetud määrus nr 39 „Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord“.²³⁹ Käesolevas peatükis viidatakse nimetatud määrusele lühemalt kui „korrigeerimise korra määrus“.

²³⁸ Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse 28. novembri 2006. a käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid. KOM(2007) 677 lõplik, lk 8.

²³⁹ Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord. RMm 30.03.2004 nr 39. – RTL 2004, 39, 654 ... RT I, 29.12.2010, 125.

3.2.2. Muu kui kapitalikauba sisendkäibemaksu korrigeerimine

Käibemaksudirektiivi artikli 184 kohaselt korrigeeritakse esialgset mahaarvamist, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud. Niisiis on korrigeerimine ette nähtud mõlemas suunas. Direktiivi artikli 185 lõike 1 esimese lõigu kohaselt korrigeeritakse mahaarvamist eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral. Korrigeerimisi ei tehta siiski tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka väikese väärtusega kinkide tegemise ja jagamise korral.²⁴⁰ Liikmesriigid võivad siiski omal valikul²⁴¹ nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.

Käibemaksudirektiivi artikli 186 kohaselt kehtestatavad liikmesriigid artiklites 184 ja 185 sätestatud korrigeerimismehhanismi kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.²⁴²

Eesti käibemaksuseaduses eristatakse tagasiulatuvat ja edasiulatuvat korrigeerimist. Tagasiulatuv korrigeerimine tähendab eelkõige juba esitatud käibedeklaratsiooni parandamist, mis viiakse läbi siis, kui käibedeklaratsioonis esitatud andmed olid juba selle esitamise hetkel väärad.²⁴³ Tegemist on olukorraga, kus mahaarvamise aluseks olevad tegurid ei muutu, kuid maksukohustuslane on neid tegureid ekslikult käibedeklaratsioonis kajastanud. Käibemaksudirektiiv sellist korrigeerimist ei reguleeri ja ilmselt ei peagi reguleerima, kuivõrd deklaratsioonides vigade parandamine on pigem siseriiklik menetluslik küsimus.

Käibemaksudirektiiviga on puutumus käibemaksuseaduses sätestatud nn edasiulatuva ehk jooksva korrigeerimise regulatsioonil. Käibemaksuseaduse kohaselt on maksukohustuslasel edasiulatava korrigeerimise kohustus juhtudel, kus (1) kauba või teenuse kohta esitatud arve tühistatakse või esitatakse kreditarve, (2) ostja tagastab müüjale kauba või (3) müüjale makstud ettemaks makstakse ostjale tagasi, kusjuures kauba või teenuse käivet ei ole

²⁴⁰ Muu kui kapitalikauba korrigeerimise regulatsioon seondub suuresti ka maksustatava väärtuse regulatsiooniga, kuivõrd korrigeerimise vajadus järgnebki tihti maksustatava väärtuse vähenemisele/vähendamisele. Direktiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt, tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

²⁴¹ EKo 04.10.2012, C-550/11, *PIGI*, p 28.

²⁴² Vt ka: L. W. Gormley, lk 143.

²⁴³ L. Lehis (viide 42), lk 329.

tekinud. Niisiis lisaks direktiivis nimetatule reguleerib käibemaksuseadus täpsemalt ka ettemaksu maksmisega seonduvat korrigeerimist.

KMS § 29 lõike 7 kohaselt kui maksukohustuslane tühistab kauba või teenuse kohta esitatud arve või esitab kreditarve pärast kauba või teenuse käibe tekkimise maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni esitamist, kajastab nii müüja kui ka ostja sellest tulenevad muudatused arve tühistamise või kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Tuleb tähele panna, et juhul, kui kauba käive on toimunud, kuid kreditarvet ei esitata ja kaup tagastatakse (s.t tehinguid käsitatakse müügi ja tagasimüügina), tuleb ka käibemaksuarvestuses nn tagasimüüki käsitleda käibena.²⁴⁴

Erialakirjanduses on KMS § 29 lõike 7 regulatsiooni kritiseeritud ja sisuliselt leitud, et Eesti regulatsioon, mis nõuab maksustatava väärtuse vähendamisel alati kreditarve väljastamist, on liialt jäik. Nii on võimalik väita, et kreditarve kujutab endast direktiivi artiklis 90 sätestatud aluste kõrval täiendavat alust maksustatava väärtuse vähendamiseks.²⁴⁵ Kriitika on mõneti asjakohane ka korrigeerimise regulatsiooni osas, kuivõrd KMS § 29 lõike 7 sõnastus ei sea korrigeerimise läbiviimist otsesõnu sõltuvusse selle faktilisest alusest, vaid selle alusel väljastatud kreditarvest, mille väljastamise alustele, korrale ja sisule esitatavad täpsed nõuded käibemaksuseaduses samas puuduvad. Teisisõnu omistab KMS § 29 lg 7 sisendkäibemaksu korrigeerimisel ekslikult vormile suurema tähenduse kui sisule ja korrigeerimise regulatsiooni tegelik mõte läheb käibemaksuseaduse tekstis teataval määral kaduma. Siiski ei anna see iseenesest alust pidada käibemaksuseaduses sätestatud korrigeerimise korda direktiiviga vastuolus olevaks.

KMS § 29 lg 9 sätestab, et kui müüjale on ostjalt raha laekunud, kuid kaupa ei ole võõrandatud või teenust osutatud, võib müüja jätta sellelt kaubalt või teenuselt käibemaksu arvestamata juhul, kui ta on summa ostjale tagastanud. Käibe saab deklareerimata siiski jätta vaid juhul, kui ettemaks tagastatakse enne käibedeklaratsiooni esitamist. Kui ettemaks tagastatakse pärast käibedeklaratsiooni esitamist, tuleb käibemaks tasuda ja ettemaksu tagastamisel käibemaksu korrigeerida.²⁴⁶

²⁴⁴ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 124.

²⁴⁵ Lehis, L. Kui ei ole surmatõbi, siis saab kreditarvest ikka abi. – MaksuMaksja, 2010, nr 4, lk 14.

²⁴⁶ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 124.

Kuigi direktiiv seda põhimõtteliselt lubab, ei nõuta Eestis korrigeerimist tasumata tehingute ning varguste puhul.

3.2.3. Kapitalikauba sisendkäibemaksu korrigeerimine

Mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muudatuste tõenäosus on eriti oluline kapitalikaupade puhul, mida kasutatakse sageli mitme aasta kestel, mille käigus võib nende kasutamise eesmärk muutuda.²⁴⁷ Selline on olukord näiteks siis, kui maksukohustuslane kasutab soetatud kapitalikaupa esmalt maksust vabastatud tehingute tarbeks, kuid asub seda seejärel maksustatud tehingute tarbeks kasutama. Just seetõttu sätestab käibemaksudirektiiv kapitalikaupade sisendkäibemaksu korrigeerimise täpsema korra.

Käibemaksudirektiiv näeb nimelt ette viieaastase korrigeerimisperioodi, mida võib kinnisvara puhul pikendada kahekümne aastani, mille jooksul võib toimuda üksteisele järgneva erineva suurusega mahaarvamisi.²⁴⁸ Direktiivi artikli 187 lõike 2 kohaselt hõlmab kapitalikaupade puhul iga-aastane korrigeerimine üht viiendikku kaupadele kehtestatud maksust või pikema korrigeerimisperioodi korral sellele vastavat osa kapitalikaupadele kehtestatud käibemaksust. Käibemaksudirektiivis ette nähtud mahaarvamise korrigeerimisperiood võimaldab vältida mahaarvamise arvutamisel ebatäpsusi ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste või ebasoodsa olukorra tekkimist juhul, kui mahaarvamise summa kindlaksmääramisel algselt arvesse võetud asjaolud muutuvad eelkõige pärast deklaratsiooni esitamist.²⁴⁹ Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaubad omandati või toodeti või mil seda kasutati esimest korda. Euroopa Kohus on leidnud, et kapitalikaupadele kohalduv erikord on põhjendatav ning õigustatud nende kaupade püsiva kasutamisega ning nende omandamiskulude samaaegse mahakandmisega.²⁵⁰

Põhivara sisendkäibemaksu korrigeerimise reeglid sätestab KMS § 32 lg 4. Vastavalt KMS § 32 lõikele 4 korrigeeritakse sisendkäibemaksu vastavalt põhivara ning põhivara tarbeks soetatud kauba ja teenuse tegelikult maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi jooksul. Käibemaksuseaduse kohaselt korrigeeritakse ainult nende põhivara tarbeks soetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu, mis suurendavad põhivara raamatupidamislikku väärtust.

²⁴⁷ EKo 30.03.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, p 25.

²⁴⁸ EKo 30.03.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, p 25.

²⁴⁹ EKo 30.03.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, p 25.

²⁵⁰ EKo 15.12.2005, C-63/04, *Centralan Property*, p 55.

KMS § 32 lõike 4¹ kohaselt on korrigeerimisperiood põhivara puhul üldiselt viis aastat ja põhivaraks oleva kinnisasja puhul kümme aastat. Eesti seadusandja on niisiis kasutanud võimalust kinnisasja korrigeerimisperioodi pikendada. Vastavalt KMS § 32 lõikele 4² korrigeeritakse sisendkäibemaksu iga kalendriaasta lõpul, lähtudes maksustatava käibe tarbeks põhivara kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal. Käibemaksuseadus ei täpsusta selgesõnaliselt, et ühel aastal korrigeeritakse sisendkäibemaksu selle korrigeerimisperioodile vastavas osas. Siiski kooskõlas direktiiviga toimub ka käibemaksuseaduse kohaselt korrigeerimine sisendkäibemaksu vastavas osas, mitte terve sisendkäibemaksu osas.²⁵¹ Reegel on sätestatud ka korrigeerimise korra määruse § 2 lõikes 3 kinnisasjaks mitteoleva ja § 3 lõikes 3 kinnisasjaks oleva põhivara sisendkäibemaksu kohta.

Käibemaksuseaduse kohaselt saab sisendkäibemaksu korrigeerida mõlemas suunas. Korrigeerida saab mitte üksnes juba mahaarvatud sisendkäibemaksu, vaid ka mahaarvamata sisendkäibemaksu. Niisiis saab maksukohustuslane sisendkäibemaksu maha arvata ka täiendavalt.²⁵²

Käibemaksudirektiivis on erisätted ka selle kohta, kui kapitalikaup korrigeerimisperioodi jooksul võõrandatakse. Direktiivi artikli 188 lõike 1 kohaselt loetakse korrigeerimisperioodil võõrandamise korral, et maksukohustuslane kasutas kapitalikaupu majandustegevuse eesmärgil korrigeerimise lõpuni. Kui kapitalikaupade võõrandamine on maksustatud, eeldatakse, et nimetatud majandustegevus on täies ulatuses maksustatud. Kui võõrandamine on aga maksuvaba, eeldatakse, et ka nimetatud majandustegevus on täies ulatuses maksuvaba. Euroopa Kohus on direktiivi artiklit 188 tõlgendades leidnud, et kui kapitalikauba omaniku käsutamise õigus antakse korrigeerimisperioodi jooksul üle kahe järjestikuse ja lahutamatu seotud tehinguga, millest esimene on maksuvaba ja teine maksustatud, siis loetakse, et kõnealust kaupa kasutati kuni korrigeerimisperioodi lõpuni majandustegevuse eesmärgil, mis on eeldatavalt osaliselt maksustatav ja osaliselt maksuvaba proportsionaalselt nende kahe tehingu vastavale väärtusele.²⁵³

Artikli 188 lõike 2 esimese lause kohaselt tehakse korrigeerimine ülejäänud korrigeerimisperioodi kohta ühekorruga. Artikli 189 punkti c kohaselt võivad liikmesriigid

²⁵¹ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 131.

²⁵² Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 132.

²⁵³ EKo 15.12.2005, C-63/04, *Centralan Property*, p 82.

võtta kõik vajalikud meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei tooks kaasa põhjendamatuid soodustusi.

Sisendkäibemaksu korrigeerimist põhivara korrigeerimisel reguleerib KMS § 32 lg 5, mis sätestab kooskõlas direktiiviga, et põhivara võõrandamisel korrigeeritakse sisendkäibemaksu põhivara võõrandamise kuul. Korrigeerimise korra määrusest tuleneb, et kui maksukohustuslane võõrandab põhivara käibemaksuga enne viie kalendriaasta täitumist selle soetamise päevast, arvestatakse võõrandamise kuul sisendkäibemaksu korrigeerimisel põhivara kasutamist järelejäänud perioodil täielikult maksustatava käibe tarbeks kasutamisenä (§ 2 lg 6). Sama määruse § 2 lõikega 7 korrigeerimisõigust maksustatud võõrandamise puhul siiski piiratakse, kuivõrd selle sätte kohaselt ei võeta järelejäänud perioodi sisendkäibemaksu korrigeerimisel arvesse juhul, kui võõrandatava kauba maksustatav väärtus on väiksem kui 1/2 soetusmaksumusest. Müügi hetkel ei tehta niisiis täiendavaid ümberarvutusi ja korrigeerimine lõpetatakse.²⁵⁴ Nimetatud sätte eesmärk on ilmselt maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste andmise vältimine, kuid sellise regulatsiooni otstarbekuses võib siiski kahelda, kuivõrd kapitalikauba väärtuse kiire kahanemine ei pruugi olla maksukohustuslase mõjusfääris ega temale ettenähtav. Käesoleva töö autori hinnangul ei ole nimetatud piirang direktiiviga kooskõlas ning see tuleks kaotada. Kooskõlas direktiiviga arvestatakse põhivara maksuvabalt võõrandamise põhivara kasutamist järelejäänud perioodil täielikult maksuvaba käibe tarbeks kasutamisenä (§ 2 lg 8). Korrigeerimise korra määruse § 2 lõigetes 6 ja 7 sätestatuga analoogsed reeglid kehtivad ka kinnisasjade võõrandamise puhul (§ 3 lg 6).

²⁵⁴ L. Lehis (viide 78), lk 344.

4. MAHAARVAMISÕIGUSE TEKE JA KASUTAMISE KORD

4.1. Mahaarvamisõiguse tekkimise aeg

4.1.1. Seos maksukohustuse tekkimise ajaga

Käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Direktiivi artikli 62 punkti 2 kohaselt on käibemaksu sissenõutavus maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.²⁵⁵ Seega tekib ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus samaaegselt maksuhalduri õigusega nõuda müüjalt käibemaksu tasumist. Eeldusel, et ostjal on õigus kogu tasumisele kuuluv sisendkäibemaks maha arvata, ei laeku riigile lõppastmes sellisel juhul käibemaksu sissenõutavaks muutumise aluseks olevalt asjaolult käibemaksu. Eesti erialakirjanduses on selgitatud, et artiklis 167 toodud reegel väljendab korrespondeeruvuse põhimõtet, mille kohaselt müüja maksukohustus ja ostja õigus sisendkäibemaks maha arvata peavad tekkima samaaegselt.²⁵⁶

Tuleb märkida, et „käibemaksu sissenõutavus“ on puhtalt tehniline mõiste ning reaalse käibemaksuarvestusega on sel mõistel vähe pistmist. Sellele viitab ka definitsiooni sõnastus, viidates käibemaksu tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusele. Tegelikult ei peagi müüja maksma riigile käibemaksu eraldi iga kord, kui tal tekib käibemaksukohustus. Samuti ei saa ostja tasutavat käibemaksu koheselt mahaarvamisõiguse aluseks oleva asjaolu esinemisel maha arvata ja riigilt tagasi nõuda. Käibemaksu tasumine ja mahaarvamine toimub perioodiliselt. Käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 179 lõikest 1 tuleneb, et mahaarvamisõigust kasutatakse samal perioodil, mil see tekkis.²⁵⁷ Vaata selle kohta ka käesoleva töö alapeatükki 4.2.1.

Eesti õigus ei tunne terminit „käibemaksu sissenõutavus“ ning ilmselt on see ka üks põhjustest, miks ei ole Eesti käibemaksuseaduses korrespondeeruvuse põhimõtet käibemaksudirektiivis sisalduvale definitsioonile sarnaselt välja toodud. Käibemaksuseaduses

²⁵⁵ „Sissenõutavus“ ei ole täpne tõlge. Fraas „*becomes chargeable*“ tähistab tegelikult mõistet „tekib maksukohustus“. Oluline on niisiis mõista, et mahaarvamisõigus tekib maksukohustusega samaaegselt. Direktiivi teksti käsitlemise selguse huvides lähtutakse käesolevas töös siiski direktiivi mõneti eksitavast tõlkest.

²⁵⁶ L. Lehis (viide 42), lk 335.

²⁵⁷ EKo 12.07.2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, p 45.

avaldu korrespondeeruvuse põhimõte kaudsemalt läbi KMS § 29 lõike 1, mille kohaselt maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Maksukohustuslase õigus sisendkäibemaksu maha arvata on käibemaksuseaduses niisiis seotud konkreetse maksustamisperioodiga. Korrespondeeruvuse põhimõtte avab kaudselt läbi maksustamisperioodikeskse käsitluse ka KMS § 31 lg 8 (vt allpool).

Käibemaksudirektiivi kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks järgmistel üldjuhtudel: kaubatarned ja teenuste osutamine, kaupade ühendusesisene soetamine, kaupade import. Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on sõltuvuses käibemaksu sissenõutavuse tekkimise hetkest, tuleb käibemaksudirektiivi artiklit 167 tõlgendada kooskõlas käibemaksu sissenõutavaks muutumise reeglitega.²⁵⁸

4.1.2. Mahaarvamisõiguse tekke aeg kaupade või teenuste soetamisel

Direktiivi artikli 63 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal üldjuhul sõltumata asjaolust, kas konkreetse tehingu eest on tasu makstud või mitte.²⁵⁹ Sellest reeglist on siiski erandlik artiklis 65 sätestatu, mille kohaselt kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks juba ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.

Käibemaksudirektiivi sissenõutavuse regulatsioonile vastab käibemaksuseaduse §-s 11 sätestatud käibe tekkimise aja regulatsioon, mis lähtub käibe tekkimise ja sellest tuleneva käibemaksukohustuse kindlakstegemisel nn varasema hetke printsiibist.²⁶⁰ KMS § 11 lõike 1 punktide 1 ja 2 kohaselt tekib käive päeval, mil müüja lähetab ostjale kauba, teeb selle kättesaadavaks või osutab teenuse või mil müüjale laekub raha kauba või teenuse eest – sõltuvalt sellest, milline nimetatud toimingutest tehakse varem. KMS § 11 lg 1 ja selles sisalduv varasema hetke printsiip võtavad vaatamata välisele erinevusele käibemaksudirektiiviga õnnestunult üle käibemaksudirektiivi artiklites 63 ja 65 sätestatud

²⁵⁸ Vt analoogia korras: EKo 16.02.2012, C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*, p 61. Viidatud lahendis leiab Euroopa Kohus, et direktiivi artiklit 167 tuleb tõlgendada, arvestades sama direktiivi artiklit 63, mille kohaselt maks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuse osutamise hetkest.

²⁵⁹ EKo 28.07.2011, C-274/10, *komisjon vs. Ungari*, p 47

²⁶⁰ L. Lehis (viide 42), lk 314.

käibemaksu sissenõutavaks muutumise aja regulatsiooni. KMS § 11 lg 3 täpsustab seejuures kooskõlas direktiiviga, et ettemaksu makstes tekib käive vaid makstud osa ulatuses.²⁶¹

Käibemaksuseadusest tulenevalt tekib samal ajal käibemaksu müüjalt sissenõutavaks muutumisega ostjal ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Viimast kinnitab lisaks KMS § 29 lõikes 1 sätestatule ka KMS § 31 lõike 8 teise lauses sätestatu, mille kohaselt sisendkäibemaks arvatakse maha maksustamisperioodil, millal kaup või teenus on KMS § 11 kohaselt soetatud või saadud. Seega on käibemaksuseadus käibemaksudirektiiviga sisuliselt kooskõlas.

Seoses kaubatarnetelt ja teenuste soetamiselt tasutud käibemaksu mahaarvamiseega on Riigikohus kinnitanud, et sisendkäibemaks arvatakse maha kohe kaupade ja teenuste soetamisel või nende eest tasumisel, sõltumata sellest, millal tegelikult hakatakse kaupa või teenust kasutama. Kui arve antakse koos kauba või teenusega ning selle eest makstakse pärast arve kättesaamist, siis tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kauba või teenuse kättesaamise kuul ning arve tasumine ei ole oluline. Kohese mahaarvamise põhimõtte kohaselt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamisel oluline, kas ostja on tasunud kauba või teenuse eest osaliselt või täies ulatuses.²⁶² Riigikohus tunnistab niisiis käibemaksu korrespondeeruvuse põhimõtet (nimetades seda kohese mahaarvamise põhimõtteks) kooskõlas käibemaksudirektiivi ja Euroopa Kohtu asjakohase praktikaga. Samuti leiab Riigikohus kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, et kui mahaarvamiseõigust teostatakse kauba või teenuse soetamise alusel, ei ole arve tasumisel sisendkäibemaksu mahaarvamise seisukohast tähendust.

4.1.3. Kaupade ja teenuste soetamise erijuhtumid

Direktiivi artikkel 64 lõige 1 näeb ette, et kui kaubatarnetega, välja arvatud kaupade teatud ajavahemikuks rendileandmise või järeelmaksuga müügiga, nagu sätestatud artikli 14 lõike 2 punktis b (kapitalirent), ning teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu. Mahaarvamiseõigus tekib niisiis selle ajavahemiku lõppedes, mida vastav makse puudutab.²⁶³ Sama artikli lõike 2 kolmanda lõigu kohaselt võivad liikmesriigid

²⁶¹ Ettemaksudelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse nägi esmakordselt ette alles praegu kehtiv käibemaksuseadus.

²⁶² RKHKo 3-3-1-3-09 p 11.

²⁶³ EKo 16.02.2012, C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*, p 62.

ette näha, et pidevad kaubatarned ja pidev teenuse osutamine, mis toimuvad teatava ajavahemiku jooksul, loetakse lõpetatuks vähemalt ühe aasta möödumisel. Ka KMS § 11 lg 4 teise lause kohaselt samale ostjale teenuse osutamisel või kaupade regulaarsel võõrandamisel loetakse kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise või teenuse saamise või osutamise ajaks maksustamisperiood, mil lõpeb ajavahemik, mille kohta arve esitatakse või mille kestel saadud kaupade või teenuste eest tasumine on kokku lepitud, kuid mitte hiljem kui 12 kalendrikuu möödumisel. Seega, kuna käibemaksuseadus teisiti ei sätesta, siis kui arvepidamist või maksete tegemist vahepeal ei toimu, tuleb müüjal käibemaksu tasuda ja ostja võib käibemaksu arvata igal juhul 12 kalendrikuu möödumisel kaubatarnete või teenuse osutamise algusest. Oluline on tähele panna, et ka kirjeldatud juhul tekib müüja maksukohustus ja ostja õigus käibemaks maha arvata samaaegselt.

Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis b ette nähtud teatud ajavahemikus rendileandmisega või järelmaksuga müügi korral, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega (kapitalirent), on maksukohustuslasel vastavalt üldreeglile õigus tasumisele kuuluv käibemaks koheselt maha arvata.²⁶⁴ Kuigi käibemaksuseadus kapitalirenti ja muid sarnaseid tehinguid KMS § 11 lõike 4 reguleerimisalast ei välista, tuleneb selline välistus siiski KMS § 11 lõike 4 sõnastusest ja KMS § 2 lõikes 5 sätestatud kauba võõrandamise definitsioonist, mille kohaselt on kauba võõrandamine ka kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral. Kuna kapitalirendi korral toimub kauba üleandmine üks kord, ei saa seda lugeda „kauba regulaarseks võõrandamiseks“ KMS § 11 lõike 4 teise lause tähenduses ning seetõttu kapitalirendile KMS § 11 lg 4 kooskõlas direktiiviga ei kohaldu.

Käibemaksudirektiivis on sätestatud täiendav erireegel selliste teenuste regulaarsele osutamisele, millelt maksab käibemaksu pöördmaksustamise korras teenuse saaja. Direktiivi artikli 64 lõike 2 teise lõigu kohaselt loetakse selline teenuse osutamine lõpetatuks ühe kalendriaasta järel kuni teenuse osutamise lõpuni, kui nimetatud ajavahemiku jooksul ei toimu tasaarveldusi või makseid. KMS § 11 lõike 4 neljandas lauses sätestatakse vastavalt, et teenuse, mille puhul maksukohustus tekib teenuse saajal, regulaarsel osutamisel pikema ajavahemiku jooksul kui üks aasta, loetakse käive tekkinuks teenuse osutamise algusest

²⁶⁴ EKo 08.05.2003, C-269/00, *Seeling*, p 41; EKo 11.07.1991, C-97/90, *Lennartz vs. Finanzamt München III*, p 26; EKo 08.03.2001, C-415/98, *Backsi*, p 25.

arvates järgmise kalendriaasta 31. detsembril, kui selle perioodi jooksul ei ole teenuste eest tasutud ning teenuste osutamist ei ole lõpetatud.

4.1.4. Mahaarvamisõiguse tekke aeg kaupade ühendusesisesel soetamisel

Direktiivi artikli 69 kohaselt kaupade ühendusesisesel soetamise korral muutub käibemaks sissenõutavaks arve väljastamisel, või artikli 222 esimeses lõigus osutatud tähtaja möödumisel, kui selleks ajaks ei ole arvet väljastatud. Seega kaupade ühendusesisesel soetamise korral muutub käibemaks sissenõutavaks ja mahaarvamisõigus tekib hiljemalt kaupade ühendusesisesel soetamisele järgneva kuu 15. kuupäeval. Ka selliste kaupade puhul, mida käibemaksuvabalt lähetatakse või veetakse artiklis 138 sätestatud tingimustel (ühendusesiseste kaubatarnetega seotud maksuvabastused) teise liikmesriiki kui selle lähetamise või veo alguse liikmeriiki, või kui maksukohustuslane viib kaubad käibemaksuvabalt teise liikmesriiki oma ettevõtluse määrgil, muutub käibemaks sissenõutavaks arve väljastamisel või hiljemalt järgneva kuu 15. kuupäeval (artikkel 67). Samaselt sätestab KMS § 11 lg 2, et ühendusesisene käive on tekkinud või kaup on ühendusesiseselt soetatud kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäeval või kauba eest arve väljastamise päeval, kui kauba arve väljastatakse enne kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäeva. Samal ajal tekib ka ostja poolt tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Direktiivi artikkel 64 sätestab, et selliste kaupade regulaarse soetamise puhul, mida käibemaksuvabalt lähetatakse või veetakse artiklis 138 sätestatud tingimustel teise liikmesriiki, või kui maksukohustuslane viib kaubad käibemaksuvabalt teise liikmesriiki oma ettevõtluse eesmärgil, loetakse kaubatarne lõpetatuks iga kalendrikuu järel kuni kaubatarne lõpetamiseni. Kuigi käibemaksuseaduses puudub vastav regulatsioon, viivad nii käibemaksudirektiiv kui ka käibemaksuseadus selliste regulaarsete tarnete puhul lõppastmes ühesugusele tulemusele – käibemaks muutub iga soetamise puhul KMS § 11 lõike 2 sissenõutavaks järgneva kuu 15. kuupäeval või varasema arve esitamise kuupäeval. Samal ajal tekib ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

4.1.5. Mahaarvamisõiguse tekke aeg kaupade impordil

Direktiivi artikli 70 kohaselt muutub kaupade impordil käibemaks sissenõutavaks kaupade impordi hetkel. Samal ajal on artiklile 167 tuginedes õigus ka tasumisele kuuluv käibemaks

maha arvata. Artikkel 71 lõige 1 täpsustab siiski, et kui kaubad suunatakse ühendusse toomisel tolliprotseduuridele, muutub käibemaks sissenõutavaks alles siis, kui nimetatud protseduurid kaupade suhtes lõpetatakse. Kui aga imporditud kaubad on maksustatud ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega, muutub käibemaks sissenõutavaks hetkest, mil need maksud muutuvad sissenõutavaks. Käibemaksuseadus ei ole selles osas käibemaksudirektiivist erinev. Samane regulatsiooni tuleneb KMS § 11 lõikest 6 (vt ka viidatud norme). KMS § 31 lõike 8 esimese lause kohaselt arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal toll on kauba vabastanud.

4.2. Mahaarvamisõiguse kasutamise kord

4.2.1. Mahaarvamisõiguse tõendamine

Sisendkäibemaksu mahaarvamiseks peab maksukohustuslane lisaks sisuliste nõuetele täitma ka formaalsed nõuded. Tasub siiski meeles pidada, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse aluseks olevaid norme, s.t norme, kust tuleneb mahaarvamise õigus (artiklid 167 – 172) ja mahaarvamisõiguse kasutamise korda puudutavaid norme (artiklid 178 – 183) tuleb põhimõtteliselt eristada.²⁶⁵ Näiteks on Euroopa Kohus pöördmaksustamist puudutavales kohtuvaidlustes korduvalt rõhutanud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte nõuab, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded.²⁶⁶ Järelikult ei ole formaalsuste täitmine iseenesest sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse vältimatuks eelduseks. Samas on formaalsuste täitmine sisendkäibemaksu olemasolu tõendamiseks ja selle õiguse teostamiseks siiski vajalik.

4.2.1.1. Arve ja muud tõendid

Käibemaksudirektiivi artikli 178 kohaselt peab maksukohustuslasel mahaarvamisõiguse õiguspäraseks teostamiseks olema nõuetele vastav arve (kaupade või teenuste soetamisel), või

²⁶⁵ EKo 28.07.2011, C-274/10, *komisjon vs. Ungari*, p 44; EKo 08.11.2001, C-338/98, *komisjon vs. Madalmaad*, p 71; EKo 29.04.2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, p 30.

²⁶⁶ EKo 12.07.2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, p 62; EKo 08.05.2008, C-95/07 ja C-96/07, *Ecotrade*, p 63 ja 64; EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, p 35.

impordidokument (importimisel)²⁶⁷. KMS § 31 lg 1 sätestab vastavalt, et teiselt maksukohustuslaselt kauba soetamise või teenuse saamise korral arvatakse sisendkäibemaks maha nõuetekohase arve alusel. Kauba importimise korral arvatakse sisendkäibemaks maha üldjuhul tollideklaratsiooni alusel (KMS § 31 lg 4).

Käibemaksudirektiivi kohaselt peab maksukohustuslasel arve olema ka kauba ühendusesisesel soetamisel, kuid liikmesriigid võivad direktiivi artikli 181 alusel anda loa mahaarvamise tegemiseks ka nõuetekohase arve puudumisel. Sellisel juhul peab maksukohustuslane siiski esitama kogu teabe, mis on vajalik tema tehtud ühendusesiseselt kaupade soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamiseks. Direktiivi artikli 181 alusel ei nõuagi käibemaksuseadus üldreeglina maksukohustuslaselt kauba ühendusesisesel soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise teostamiseks arvet. Samas on KMS § 31 lõike 2 sõnastusest tulenevalt ilmne, et arvet ei nõuta vaid juhul, kui maksukohustuslasel on olemas muud tõendid. Sellest tuleneb, et maksukohustuslane peab ka pöördmaksustamisel temale kuuluvat mahaarvamise õigust maksuhaldurile vajadusel tõendama.

Euroopa Kohtu praktikas on sisendkäibemaksu mahaarvamise osas tõusetunud küsimus seoses juhtumiga, kus maksukohustuslane peab teenuse saaja või kauba soetajana ise käibemaksu tasuma. Nimelt, direktiivi artikkel 178 punkt a näeb küll ette, et mahaarvamiseõiguse kasutamiseks seoses kaubatarnetega või teenuse osutamisega peab maksukohustuslasel olema arve, kuid sama artikli punkt f näeb samas ette, et teenuse saaja või soetajana käibemaksu tasuma kohustatud isik peab täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused. Nende kahe sätte sõnastusest ei selgu, kas toodud nõuded on kumulatiivsed või kujutab artikli 178 punkt f erandit sama artikli punktist a.

Euroopa Kohus on ülalkirjeldatud küsimuses leidnud, et õige on vaid selline käibemaksudirektiivi tõlgendus, mille kohaselt juhul, kui teenuse saaja või kauba soetaja on kohustatud pöördmaksustamise korras ise käibemaksu tasuma, kohaldub ainult artikli 178 punkt f. Niisiis ei ole sellisel juhul mahaarvamiseõiguse teostamiseks arve nõutav – maksukohustuslane peab täitma vaid liikmesriigi poolt kehtestatud formaalsused. Euroopa Kohus rõhutas seejuures, et kuigi arvel on oluline tõenduslik funktsioon, sest see võib sisaldada mahaarvamiseõiguse seisukohast olulisi kontrollitavaid andmeid, võib

²⁶⁷ Artikli 178 punkti e kohaselt peab maksukohustuslane olema impordidokumendis märgitud kaubaajaks või importijaks. Samuti peab selles olema näidatud või selle alusel peab olema võimalik välja arvutada tasumisele kuuluva käibemaksusumma.

pöördmaksustamise olukorras neid andmeid esitada ka muul viisil kui arvel. Kohus oli seisukohal, et pöördmaksustamise olukorras võib nõue omada arvet, mis vastaks igas punktis käibemaksudirektiivi nõuetele, seada maksukohustuslase mahaarvamisõiguse põhjendamatult ohtu.²⁶⁸ Käibemaksuseadus on Euroopa Kohtu tõlgendustega kooskõlas, sätestades, et kauba soetamise korral või ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult teenuse saamisel korral, millelt maksukohustuslane peab käibemaksuseaduse järgi arvestama käibemaksu, ei ole arve muude tõendite olemasolul sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutav (KMS § 31 lõiked 2 ja 3). Sarnaselt kauba ühendusesisesele soetamisele peab maksukohustuslane ka nendel juhtudel tema kuuluvat sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust maksuhaldurile siiski vajadusel tõendama. Muudeks tõenditeks võib olla näiteks kauba müügi või teenuse osutamise kohta sõlmitud leping, kauba saateleht jms, mis tõendab, et antud mahus ja maksumuses on kaupa või teenust saadud.²⁶⁹

Pöördmaksustamisel ei ole arve oluline seetõttu, et arvel ei ole nagunii märgitud tasumisele kuuluvat käibemaksu. Tasumisele kuuluva maksusumma arvutab ostja pöördmaksustamisel ise ja seetõttu ei esine ohtu, et pooled arvutaksid tasumisele kuuluvat ja mahaarvatavat käibemaksu erinevalt. Pöördmaksustamise puhul peab ostja esitama esmajoonel sellist infot, mis võimaldab kontrollida, kas tehing kuulub vastavas riigis pöördmaksustamisele.

4.2.1.2. Arvele esitatavad nõuded

Arvetele esitatavad nõuded on sätestatud käibemaksudirektiivi XI jaotise 3. peatükis, käibemaksuseaduses §-s 37. Direktiivi artikli 219a kohaselt kohaldatakse arve väljastamise suhtes üldreeglina selle liikmesriigi eeskirju, kus on kaubarne tegemise või teenuse osutamise koht ehk maksustamiskoht.²⁷⁰ Kui müüja tarnib kaupa või osutab teenust ostjale sellises asukohas, oma püsivas tegevuskohas või elukohas, mis ei ole kaubarne tegemise või teenuse osutamise koht ning kui ostja on käibemaksu tasuma kohustatud isik (pöördmaksustamine), kohaldatakse müüja asukohaliikmesriigis kehtivaid nõudeid. Müüja asukohaliikmesriigi nõudeid kohaldatakse ka juhul, kui kaubarne tegemise või teenuse osutamise koht ei ole ühenduses. Kui ostja koostab endale arve ise, koostatakse arve alati maksustamiskoha liikmesriigi nõuete kohaselt. Käibemaksudirektiivi erandite kohaldatavusest

²⁶⁸ EKO 01.04.2004, C-90/02, *Bockemühl*, p 47, 51, 52.

²⁶⁹ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 125.

²⁷⁰ Reeglid kaubarne tegemise või teenuse osutamise koha kindlaksmääramiseks on sätestatud käibemaksudirektiivi V jaotises.

tuleneb, et ettevõtjalt eraisikutele tehtavate tarnete puhul kohaldatakse alati maksustamiskoha eeskirju.²⁷¹

Juhtumid, mil Eesti maksukohustuslane peab arve koostama Eesti käibemaksuseaduse nõuete kohaselt, on sätestatud KMS § 37 lõikes 1¹. Üldreeglina sätestab see kooskõlas käibemaksudirektiiviga, et käibemaksuseaduses arvete osas kehtestatud nõuded kohalduvad juhul, kui käibe tekkimise koht on Eesti. Müüja asukohaliikmesriigi ehk Eesti käibemaksuseaduse nõuetele vastav arve tuleb Eesti maksukohustuslasel väljastada ka juhul, kui teise liikmesriigi maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, mis kuulub maksustamisele kauba soetaja või teenuse saaja liikmesriigis (s.o pöördmaksustamisel) või kui käive tekib ühendusevälises riigis. Pöördmaksustamisel ei kohaldata Eesti käibemaksuseaduses arvetele esitatud nõudeid kooskõlas direktiiviga siiski juhul, kui kauba soetaja väljastab arve maksukohustuslase eest ehk koostab endale arve ise. Kuigi käibemaksuseadus nii otsesõnu ei täpsusta, tuleneb ka sellest, et ettevõtjalt eraisikutele tehtavate tarnete puhul kohaldatakse alati maksustamiskoha eeskirju.

Käibemaksudirektiivi kohaselt võib arve olla nii paberil kui ka elektrooniline. Käibemaksudirektiivi artikli 218 kohaselt tuleb tunnustada kõiki paberil või elektroonilised kujul olevaid dokumente ja sõnumeid arvetena, kui need vastavad käibemaksudirektiivi XI jaotise 3. peatükis sätestatud tingimustele. Algupärases Kuuendas Direktiivis puudusid praktiliselt elektroonilisi arveid käsitlevad sätted, kuid tehnoloogia arenguga kaasaskäimiseks arendati siiski välja vastav regulatsioon, mh elektroonilistele arvetele esitatavad tehnilise turvalisuse nõuded.²⁷² Elektroonilist arvet kasutatakse ka praegu siiski ainult arve vastuvõtja sellekohasel nõusolekul (artikkel 232). Ka KMS § 31 lõike 6 kohaselt võib arve väljastada paberil või kauba soetaja või teenuse saaja nõusolekul elektroonselt. Eesti käibemaksuseadus ei nõua kooskõlas direktiiviga arvete allkirjastamist. Käibemaksudirektiivis sisaldub allkirjastamise nõudmise keeld artiklis 229.

Käibemaksudirektiivi artikkel 219 sätestab, et iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele või muudab seda, käsitatakse samuti arvena. KMS § 37 lõike 4 kohaselt käsitatakse dokumenti, sealhulgas kreditarvet, millega muudetakse

²⁷¹ Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas. KOM(2009) 21 lõplik, lk 7.

²⁷² B. J. M. Terra, J. Kajus, lk 1154.

algset arvet ja millel on viide sellele arvele, arvena. Nägu näha, on käibemaksuseaduse sõnastus muutvate arvete tunnustamise osas mõnevõrra kitsam, nõudes, et selline arve peab siiski olema vormistatud dokumendi kujul. Erialakirjanduseski on avaldatud kahtlust selles osas, kas maksuhaldur aktsepteeriks SMS-sõnumi kujul saadetud kreditarvet.²⁷³

Käesoleva töö autori hinnangul ei tohi ega saa sisendkäibemaksu mahaarvamisel arveid siiski eristada nende esitamise vormi alusel. Kuivõrd käibemaksuseadus ega ka maksukorralduse seadus ei defineeri dokumendi mõistet, tuleb arvete muutmist lubada igasuguste kirjapandud ja loetavate²⁷⁴ sõnumitena. Nii tuleb esialgset arvet muutmist sõnumit arvena tunnustada ka juhul, kui see edastatakse maksukohustuslasele lihtkirjana e-maili teel või sõnumina telefonis. Toodu kehtib sisuliselt ka tavapärase arvete osas.

4.2.1.3. Arve väljastamise kohustus

Arve väljastab maksukohustuslasele üldjuhul kauba tarnija või teenuse osutaja, kuid käibemaksudirektiivi artikli 224 kohaselt on lubatud ka endale arve koostamine (nn *self-billing*). Endale arve koostamine on lubatud tingimusel, et mõlemad osapooled on selles eelnevalt kokku leppinud ja on olemas kord, mille alusel kaupu tarniv või teenuseid osutav maksukohustustlane iga arve vastu võtab. Käibemaksuseaduse § 37 lg 5 nõuab erinevalt direktiivist, et selline kokkulepe oleks sõlmitud kirjalikult. Töö autor on seisukohal, et kirjalik vorminõue ei ole direktiiviga kooskõlas ja vastav nõue tuleks käibemaksuseadusest kaotada.

Arve väljastamise kohustus on nii kaubatarnete või teenuse osutamise puhul teisele maksukohustuslasele või juriidilisest isikust maksukohustuslasele ja kauba ühendusesise soetamise korras teostatud kaubatarnete puhul kui ka müüjale tehtud ettemaksete puhul, samuti tuleb arve väljastada artikli 33 alusel kaugmüügi teostamisel (artikli 220 lõige 1). Käibemaksuseaduses sisalduvad samad nõuded § 37 lõigetes 1 ja 2. Seejuures täpsustab KMS § 37 lg 3, et kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks ei pea üldjuhul arvet väljastama, välja arvatud neil juhtudel, kus arve väljastamise kohustus ei sõltu kauba soetaja või teenuse soetaja isikust (näiteks uue transpordivahendi võõrandamine, samuti kaugmüük).

²⁷³ Huberg, M. Mõningatest käibemaksu korrigeerimisega seotud küsimustest. – MaksuMaksja, 2008, nr 12, lk 30.

²⁷⁴ Arve loetavuse nõue tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 233 lõike 1 esimesest lõigust, mis sätestab, et nii paber- kui elektroonilise arve loetavus tuleb tagada arve väljastamisest kuni arve säilitusaja lõpuni. Järelikult ei saa arvet elektrooniliselt esitada teisiti kui kirjapanduna – näiteks audio- või videofailina esitatava sõnumina.

Arvet ei pea väljastama käibemaksust vabastatud finantsteenuste osutamise puhul (artikli 220 lõige 2), kuid liikmesriigid võivad ka neil juhtudel arve väljastamist nõuda (artikli 221 lõige 2). Direktiivi artikli 221 lõike 3 kohaselt on käibemaksust vabastatud tehingute puhul lubatud kehtestada erand, mille kohaselt nende puhul ei pea maksukohustuslane arvet väljastama. Käibemaksuseaduse § 37 lõike 3 teises lauses sisalduva üldreegli kohaselt ei peagi maksuvaba kauba võõrandamisel või maksuvaba teenuse, sealhulgas finantsteenuse osutamisel arvet väljastama. Liikmesriigid võivad kehtestada maksukohustuslasele kohustuse esitada arve ka selliste kaubatarnete või teenuse osutamiste puhul, kus direktiivi kohaselt arve väljastamine kohustuslik ei ole (artikli 221 lõige 1), kuid käibemaksuseaduses ei ole sellist võimalust kasutatud.

Arvete sisule esitatavad nõuded on esitatud artiklis 226. Arves tuleb märkida muu hulgas selle väljastamise kuupäev, maksukohustuslase registreerimise number, ühendusesisesel soetamisel soetaja registreerimise number, poolte täielikud nimed ja aadressid, kaupade kogus ja laad või teenuste ulatus ja laad; kaupade ja teenuste maksustatavad väärtused, käibemaksumäärad, käibemaksusumma, samuti võimalikud viited maksuvabastustele, erikorra rakendamisele või muudele asjaoludele. Sisuliselt kattuvad nõuded on toodud käibemaksuseaduse § 37 lõigetes 7, 8 ja 8¹. Direktiivi artikli 227 kohaselt võivad liikmesriigid nõuda, et nende territooriumil registreeritud ja seal kaupu tarnivad või teenuseid osutavad maksukohustuslased märgiksid kaupade soetaja registreerimise numbri ka muudel juhtudel kui ühendusesisesel soetamisel. Arvet väljastavale maksukohustuslasele ei ole käibemaksuseaduses sellist kohustust pandud.

4.2.1.4. Lihtsustatud arved

Käibemaksudirektiivi artikli 220a lõike 1 kohaselt on maksukohustuslasel lubatud väljastada lihtsustatud arve, kui arve ei ole suurem kui 100 eurot või kui esialgset arvet muudetakse (n-õ kreditarvete puhul).²⁷⁵ Liikmesriigid võivad arveid nõuda lihtsustatud kujul ka juhul, kui arvet nõutakse kaubatarnete või teenuste osutamise puhul, kus direktiivi kohaselt arve väljastamine kohustuslik ei ole, samuti juhul, kui arve esitamist nõutakse maksuvabade finantsteenuste osutamisel.²⁷⁶ Pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist võivad liikmesriigid lihtsustatud arveid lubada ka juhtudel, kus arve summa on kuni 400 eurot või kus asjakohase tegevusvaldkonna äri- või haldustavade või arvete väljastamise tehniliste

²⁷⁵ Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas. KOM(2009) 21 lõplik, lk 9.

²⁷⁶ Vt käibemaksudirektiivi artikli 221 lõiked 1 ja 2 ning artiklit 226b.

tingimuste tõttu on eriti raske täita kõiki artiklis 226 või 230 osutatud nõudeid (artikli 238 lõike 1 punktid a ja b). Lihtsustatud arve väljastamine ei ole siiski lubatud kaugmüügi ja uue transpordivahendi võõrandamisel või kui müüja asukohariik ja maksustamiskoha riik ei lange kokku ning kohaldatakse pöördmaksustamist (artikli 220a lõige 2 ja artikli 238 lõige 3).

Käibemaksuseaduse lihtsustatud arvete regulatsioon on kahes aspektis käibemaksudirektiiviga vastuolus. Esimene käibemaksuseaduse oluline puudus seisneb selles, et puudub säte, mille kohaselt arvetele esitatud lihtsustatud nõuded kohalduks ka esialgseid arveid muutvatele arvetele (kreeditarved). Viimati nimetatud sätte puudumine muudab muutvate arvete kontseptsiooni Eesti käibemaksuseaduses suuresti mõttetuks, sest vastava erandi puudumise tõttu tuleneb käibemaksuseadusest selgelt, et kõik arved, s.t ka muutvad arved peavad vastama kõigile §-s 37 sätestatud arvetele esitatud nõuetele. Direktiivi artikli 220a lõike 1 sõnastus ei jäta aga oma imperatiivsuses kahtlust, mistõttu vastuolu kõnealuse direktiivi sättega on ilmne.

Teiseks probleemiks on see, et lihtsustatud arve võib KMS § 37 lõike 9 kohaselt väljastada vaid juhtudel, kus tegemist on reisijateveo teenuse osutamisega või kus arve trükitakse parkimisautomaadist, automaattankla makseterminalist või muust samalaadsest aparaadist ja kus arve summa ei ületa käibemaksuta 160 eurot. KMS § 37 lõikes 9 sätestatud tingimused on käibemaksudirektiivi vastaselt sätestatud kumulatiivselt, sest käibemaksudirektiivi kohaselt peab kuni 100 euro (liikmesriigiti kuni 400 euro) suuruseid arveid lubama lihtsustatud kujul sõltumata arve väljastaja tegevusvaldkonnast. Kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt on lihtsustatud arvete väljastamine lubatud aga väga piiratud tegevusvaldkondades, mis kahtlemata ei ole käibemaksudirektiivi lihtsustatud arvete regulatsiooni sisu ja eesmärgiga kooskõlas. Samuti on küsitav, kas tegevusvaldkonnapõhiseid erandeid võib siduda arve summaga. Kuigi artikli 238 lõikest 1 tuleneb, et liikmesriigid võivad tegevusvaldkonnapõhiselt lihtsustatud arveid lubada „enda kehtestatud tingimustel“, mis viitab suhteliselt laiale liikmesriigi kaalutusõigusele, tuleb tegevusvaldkonnapõhiste erandite osas siiski arvestada asjaoluga, et kõigile nõuetele vastava arve väljastamine on vastavas valdkonnas ilmselt raskendatud sõltumata esitatava arve summast. Seetõttu tundub tegevusvaldkonnapõhiselt lubatud lihtsustatud arvele summa piirmäära kehtestamine mõnevõrra ülemäärasena.²⁷⁷

²⁷⁷ Eesti käibemaksuseaduses sisalduvat lihtsustatud arvete võimalikku vastuolu käibemaksudirektiiviga on käsitletud ka erialakirjanduses. Vt selle kohta: Lehis, L. Mida rohkem, seda uhkem? – MaksuMaksja, 2012, nr 6/7.

Töö autori hinnangul tuleb käibemaksuseaduse direktiiviga vastuolu kõrvaldamiseks laiendada lihtsustatud arvetele esitatavaid nõudeid kreditarvetele ja kõigile väikesesummalistele arvetele sõltumata arve väljastaja tegevusvaldkonnast.

Lihtsustatud arves peavad sisalduma vähemalt arve väljastamise kuupäev, kaupu tarniva või teenuseid osutava maksukohustuslase registreerimisnumber, tarnitud kaupade või osutatud teenuste liik ning tasumisele kuuluva käibemaksu summa või teave, mis võimaldab seda arvutada. Direktiivi artikli 226b esimese lõigu sõnastusest tuleneb, et liikmesriigid võivad nõuda ka muude andmete esitamist, kuid samas ei tohi sama artikli teise lõigu kohaselt liikmesriigid nõuda lihtsustatud arvetel ühelgi juhul muid andmeid peale selliste, mis on direktiivis arvete sisu reguleerivas peatükis nimetatud. Käibemaksuseaduse § 37 lõike 10 kohaselt nõutakse lihtsustatud arvel sisuliselt samade andmete esitamist, mis on ka käibemaksudirektiivi kohaselt nõutud. Lisaks on maksukohustuslane, kellele väljastatakse lihtsustatud arve, KMS § 37 lõike 11 kohaselt kohustatud sellele arvele märkima oma nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbrit. Viidatud andmete esitamise kohustuse lubatavus tuleneb direktiivi artikli 226 punktist 5 (kaupade soetaja või teenuse saaja nimi) ning artikli 226 punktist 4 koosmõjus artikliga 227 (kaupade soetaja või teenuse saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number juhtudel, kus kaupade soetaja või teenuse saaja ei ole kohustatud ise käibemaksu tasuma).

Käibemaksudirektiiv näeb ette, et kui arve esitatakse lihtsustatud kujul põhjusel, et see muudab esialgset arvet (vt artiklit 219 ja artikli 220a lõike 1 punkti b), tuleb arves kindlasti esitada ka täpne ja ühemõtteline viide esialgsele arvele ning samuti andmed, mida selles arves muudetakse. Kuna käibemaksuseadus ei võimalda vastuolus käibemaksudirektiiviga muutvate arvete puhul lihtsustatud arvet esitada, puudub käibemaksuseaduses ka sellekohane regulatsioon.

4.2.2. Mahaarvamise tegemine

Artikli 179 kohaselt teeb maksukohustuslane mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on tal samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus. Mahaarvamisõigust kasutatakse niisiis põhimõtteliselt samal perioodil,

mil see tekkis, ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel.²⁷⁸ Sisuliselt sama on KMS § 29 lõikes 1 sisalduv regulatsioon, mille kohaselt maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvast käibemaksusummast arvestatakse maha sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Ka KMS § 31 lõikest 8 tuleneb, et sisendkäibemaks arvatakse maha maksustamisperioodil, millal kaup või teenus on seaduse § 11 kohaselt soetatud või saadud. Kauba importimise korral arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal toll on kauba vabastanud. Käibemaksuseadus seob niisiis üldreeglina kooskõlas direktiiviga mahaarvamise teostamise aja maksustamisperioodiga, mil mahaarvamise õigus tekkis. Mahaarvamise õiguse tekkimise aja kohta vaata käesoleva töö alapeatükki 4.1.

Mahaarvamise õiguse teostamise aeg ja mahaarvamise õiguse tekkimise aeg ei lange käibemaksuseaduse kohaselt siiski alati kokku. Teisisõnu, mitte alati ei saa käibemaksuseaduse kohaselt sisendkäibemaksu maha arvata samal maksustamisperioodil, mil see õigus tekkis. Mahaarvamise õiguse teostamise aega lükkab teatud juhtudel mahaarvamise õiguse tekkimise ajast edasi KMS § 31 lõike 9 teises lauses sisalduv regulatsioon, mis sätestab, et kui maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamise ajaks ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olevat arvet saadud, arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil arve saadakse. Rahandusministeeriumi selgituste kohaselt tekib maksukohustuslasele küll õigus sisendkäibemaksu maha arvata ajal, mil mahaarvatava käibemaksu osas tekkis müüjal maksukohustus, kuid samas ei saa seda õigust siiski kasutada enne arve kättesaamist. Sisendkäibemaks arvatakse maha selle maksustamisperioodi eest esitataval käibedeklaratsioonil, mil müüjal tekkis maksukohustus, eeldusel, et deklaratsiooni esitamise ajaks on ka arve kätte saadud. Kui aga arve saadakse kätte pärast deklaratsiooni esitamise kuupäeva, saab sisendkäibemaksu maha arvata maksustamisperioodil, mil arve saadakse.²⁷⁹

KMS § 31 lg 9 teises lauses sisalduv regulatsioon, mis lükkab arve hilinenul kättesaamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse teostamise aja selle õiguse tekkimise ajast edasi, on käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Euroopa Kohus on leidnud, et artikli 178 punkti a sõnastusest koosmõjus arvetele esitatavaid nõudeid käsitlevate sätetega tuleneb, et artikli 168 punktis a viidatud mahaarvamise õiguse teostamine sõltub üldjuhul arve olemasolust. Seega, artiklis 168 viidatud mahaarvamise õigust tuleb teostada maksustamisperioodil, mil on täidetud

²⁷⁸ EKo 12.07.2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, p 46.

²⁷⁹ Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013, lk 128.

mõlemad artikli 179 esimeses lõikes sätestatud tingimused – kaubatarne peab olema teostatud või teenused osutatud ja maksumaksja peab olema kätte saanud arve.²⁸⁰

Kohus selgitas, et taoline tõlgendus on kooskõlas varasema praktikaga, mille kohaselt mahaarvamisoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Kohus leidis, et mahaarvamisoiguse teostamine eeldab, et maksukohustuslased ei tee vastavat makset ja seega ei maksa ka käibemaksu enne, kui nad on saanud arve, ning et käibemaksukohustust ei saa konkreetse tehingu osas lugeda tekkinuks enne, kui selle tehingu eest on makstud.²⁸¹ Kohus põhjendas eeldusega, et maksukohustuslased ei tee makset enne, kui nad on saanud arve, ka taolise tõlgenduse proportsionaalsust.²⁸² Samuti leidis Euroopa Kohus, et pakutav tõlgendus on kooskõlas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega.²⁸³

Käesoleva töö autori hinnangul on Euroopa Kohtu poolt artiklile 179 antud tõlgendus iseenesest kooskõlas selle sätte tekstiga, kuivõrd artikkel 179 seob mahaarvamise tegemise õiguse sõltuvusse mahaarvamisoiguse teostatavusest artikli 178 alusel. Artikkel 178 nõuab mahaarvamisoiguse kasutamiseks sõltuvalt tehingust arvet, muud dokumenti või formaalsuste täitmist. Samas on kaheldav, kas Euroopa Kohtu poolt püstitatud eeldus selle kohta, et maksukohustuslased ei maksa üldjuhul kauba või teenuse eest enne, kui nad on saanud arve, on piisav, õigustamaks antud tõlgendust. Kuigi võib nõustuda, et üldjuhul peab see eeldus paika, esineb ka olukordi, kus kauba või teenuse eest makstakse pärast kauba tarnimist või teenuse osutamist, kuid enne arve saamist, ja seda õiguspäraselt.

Ühtlasi ei sobitu ülalmainitud käsitlus Euroopa Kohtu muu praktikaga osas, mis puudutab mahaarvamisoiguse osas ranget sisuliste ja formaalsete nõuete eristamist (vt selle kohta käesoleva töö alapeatükki 4.2.1.). Arvel on mahaarvamisoiguse seisukohast peamiselt tõenduslik funktsioon ja seetõttu on sügavalt vaieldav, kas mahaarvamisoiguse teostamist võib formaalsete nõuete täitmata jätmise tõttu mahaarvamisoiguse tekkimise ajast edasi lükata. Töö autori hinnangul õonestab selline käibemaksudirektiivi tõlgendus direktiivi artiklis 167 sätestatud korrespondeeruvuse põhimõtte praktilist väärtust ja võib olla vastuolus käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõttega. Olukordades, kus ostja tasub müüjale pärast kauba tarnimist või teenuse osutamist, kuid enne arve väljastamist, ja müüja viivitab arve väljastamisega, jääb ostja kanda ajutiselt käibemaksukoormus. Käibemaksukoormuse

²⁸⁰ EKo 29.04.2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, p 32 ja 34.

²⁸¹ EKo 29.04.2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, p 35.

²⁸² EKo 29.04.2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, p 37.

²⁸³ EKo 29.04.2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*, p 36.

ettevõtjate poolt kanda jätmise on aga nende suhtes lubamatu, kuivõrd käibemaks on tarbimismaks, mis ei tohi ettevõtjaid koormata.

Ülaltoodud argumendid ei saa siiski olla aluseks väitmaks, et käibemaksuseadus vajaks muutmist. Euroopa Kohus on leidnud, et liikmesriigid on kohustatud käibemaksudirektiivi kohaldama, isegi kui nad leiavad, et seda tuleks parandada.²⁸⁴ Liikmesriigid ei või kõrvale jätta käibemaksudirektiivi sätteid, isegi kui liikmesriigi poolt pakutud tõlgendus võimaldaks teatud käibemaksudirektiivi lõppeesmärgist nagu maksustamise neutraalsus paremini kinni pidada.²⁸⁵ Seega on asjakohane järeldada, et juhul, kui käibemaksuseadus lubaks maksukohustuslasel maksustamisperioodi sisendkäibemaksu maha arvata ilma vastavat arvet omamata, oleks käibemaksuseadus käibemaksudirektiiviga vastuolus sõltumata asjaolust, et taoline regulatsioon võib võimaldada käibemaksudirektiivi aluspõhimõtetest paremini kinni pidada. Seetõttu on KMS § 31 lõikes 9 sisalduv regulatsioon käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Siinkohal võib lisada, et KMS § 31 lõikes 9 kirjeldatud olukorras peaksid praktikas siiski suhteliselt harvad olema, kuivõrd käibemaksureeglid ei luba arve väljastamisega nii pikka viivitamist.²⁸⁶

²⁸⁴ EKo 21.03.2013, C-197/12, *komisjon vs. Prantsusmaa*, p 34.

²⁸⁵ EKo 06.10.2005, C-204/03, *komisjon vs. Hispaania*, p 28.

²⁸⁶ Kägi, K., Võimre, U. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus 2007, lk 186.

KOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö uurimisprobleem on Eesti käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsiooni vastavus Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi regulatsioonile. Töö põhieesmärk on jõuda järeldusele, kas hetkel kehtivas käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise alused ja kord on kooskõlas käibemaksudirektiivist tulenevate nõuetega. Töö kõrvaleesmärgiks on juhul, kui uurimistöö käigus selgub, et käibemaksuseadus ei ole käibemaksudirektiiviga teatud aspektides kooskõlas, teha ettepanekud käibemaksuseaduse käibemaksudirektiiviga kooskõlla viimiseks.

Töös leitakse, et mitteõigusvõimeliste isikuteühenduste ja füüsilisest isikust ettevõtja pärandvara maksukohustuslastena mittetunnustamine Eesti käibemaksuseaduses on direktiiviga vastuolus, kuid mõeldav maksukohustuslaseks saab direktiivi mõtte kohaselt olla igatüüpi. Samas tunnustatakse Eesti käibemaksuseaduse kohaselt õigesti maksukohustuslasena välisriigi või teise liikmesriigi juriidilise isiku staatusega varakogumit või isikuteühendust tingimusel, et vastavas riigis teda käsitletakse käibemaksukohustuslasena. Töös tehakse ettepanek laiendada Eesti käibemaksuseaduse maksukohustuslase definitsiooni kõigile mitteõigusvõimelistele isikuteühendustele ja varakogumitele.

Seoses avalik-õiguslike asutuste maksuõigusliku staatusega sedastatakse töös, et erinevalt käibemaksudirektiivis sätestatust ei loeta Eesti seaduse kohaselt käibemaksukohustuslaseks riiki kui tervikut, vaid selle üksikuid asutusi. Töös jõutakse siiski järeldusele, et käibemaksudirektiivi valguses ei ole sisuliselt vahet, kas käibemaksukohustuslasena on riik tervikuna või läbi oma ametiasutuste. Töös järeldatakse, et Eesti maksuõiguses valla- ja linnaasutuste erioigusvõime kontseptsioon vastab käibemaksudirektiivi regulatsioonile.

Eesti käibemaksuseaduses sätestatud ettevõtluse definitsioon – oluline osa maksukohustuslase staatusest – ning Riigikohtu vastavasisuline praktika vastavad Euroopa Kohtu asjakohasele praktikale.

Töös leitakse, et kooskõlas direktiiviga ei ole käibemaksuseaduse kohaselt maksukohustuslase poolt tema maksukohustuslasena tegevuse alustamisest teatamine või mõne avalik-õigusliku loa saamine nõutav maksukohustuslase staatuse tunnustamiseks. Samas toob Eesti käibemaksuseaduse kohaselt registreerimata jätmise endaga kaasa sisendkäibemaksu

mahaarvamise õiguses olulisi piiranguid, mis ei ole direktiivi ja selle rakenduspraktika valguses lubatavad. Sisuliselt võimaldab käibemaksuseadus sisendkäibemaksu üldjuhul maha arvata ainult registreeritud käibemaksukohustuslasel ja alates registreerimise hetkest. Maksukohustuslasel, kes on enne tema registreerimise päeva soetanud kaupa selle kauba võõrandamiseks või võõrandatava kauba tootmiseks, on lubatud maha arvata selle kauba sisendkäibemaks perioodil, mil need kaubad maksustatava käibena võõrandati, kuid ainult siis, kui kaup võõrandati pärast maksukohustuslasena registreerimist. Soetatud põhivaralt lubatakse käibemaksuseaduse kohaselt sisendkäibemaksu maha arvata ainult juhul, kui seda põhivara on enne registreerimist üksnes katsetatud või proovitud, kuid ei ole veel aktiivselt kasutusse võetud. Töös järeldatakse, et registreerimiskohustust rikkunud maksukohustuslaste sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kahjustatakse käibemaksuseaduses ülemääraselt. Töös tehakse ettepanek võimaldada tagasiulatuvat maksukohustuslaseks registreerimist.

Kooskõlas direktiiviga võimaldab Eesti käibemaksuseadus soetatud kauba või teenuse käibemaksu maha arvata sõltumata selle kauba või teenuse ettevõtluses kasutamise ulatusest. Samaselt käibemaksudirektiivile tekib Eesti käibemaksuseaduse kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vaid seaduse alusel maksustatud tehingutelt tasutud käibemaksu osas. Eesti kohtupraktika kohaselt võib arvel valesti näidatud käibemaksu mahaarvamine teatud juhtudel siiski heauskse ostja puhul lubatav olla. See seisukoht on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga. Käibemaksuseadus lubab kooskõlas direktiiviga maha arvata ka välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade ja teenuste käibemaksu.

Nii direktiivi kui ka seaduse kohaselt saab sisendkäibemaksu maha arvata üksnes maksukohustuslase ettevõtlusega seotud kaupadelt ja teenustelt, kusjuures määravaks on eelkõige ettevõtluses kasutamise tegelik kavatsus. Nii Riigikohtu kui ka Euroopa Kohtu praktika kannavad üldiselt sama ideed – maksukohustuslane otsustab eelkõige ise, kas soetatud kaup või teenus on ettevõtlusega seotud või mitte. Käibemaksudirektiivi seisukohast on oluline, et soetatud kauba või teenuse ja maksukohustuslase ettevõtluse vahel oleks üldjuhul otsene ja vahetu seos. Erinevalt Euroopa Kohtu praktikast ei ole aga Riigikohtu praktikas seni rõhutatud soetatud kauba ja teenuse ning maksukohustuslase ettevõtluse vahel otsese ja vahetu seose tuvastamise vajadust. Töös ei nähta siiski sellise tõlgenduspraktika erinevuse pinnalt seaduse vastuolu direktiiviga.

Kinnisasja üürile, rendile ja kasutusvaldusse andmisel on Eesti õiguses kehtestatud optiooniõiguse kasutamise kord direktiiviga kooskõlas, kuid osas, milles käibemaksuseaduse

optiooniõiguse kasutamise korra regulatsioon välistab täies ulatuses optiooni korras maksustatava kinnisasja võõrandamistehingu tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud ja tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õiguse põhjusel, et müüja jättis tehingust maksuhalduri eelnevalt teavitamata, kahjustab ebaoproportsionaalselt müüja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ja on käibemaksudirektiiviga vastuolus. Töö tehakse ettepanek loobuda kinnisvara võõrandamistehingute vabatahtliku maksustamise puhul eelneva kirjaliku teate nõudmisest või alternatiivselt lubada vastav teade esitada mõistliku aja jooksul pärast tehingu toimumist.

Käibemaksuseaduses sätestatud absoluutsed mahaarvamiskeelud on direktiiviga kooskõlas. Käibemaksuseadus ei sätesta sõnaselget absoluutset mahaarvamiskeeldu seoses luksuskaupadelt ja lõbustustelt tasutud käibemaksuga, mis võib teatud erandlikel juhtudel osutada direktiiviga vastuolus olevaks. Töös leitakse, et võimaliku näilise vastuolu mõju on siiski olematu.

Käibemaksuseaduse osalise mahaarvamise regulatsioon on ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade ja teenuste käibemaksu mahaarvamise õiguse osas käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Töös leitakse, et ettevõtluse alustamise korral on erinevalt direktiivist käibemaksuseaduses maksustatava käibe ja kogu käibe määramise õigus maksuhalduril, kuid jõutakse järeldusele, et kuigi regulatsioon ei vasta käibemaksudirektiivis sätestatule, on direktiivist erinev regulatsioon direktiivi enda alusel lubatud. Ka osalise mahaarvamise regulatsioon n-ö segakasutuses oleva põhivara käibemaksu mahaarvamise õiguse osas on käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

Eesti käibemaksuseaduses ei ole korrektselt üle võetud direktiivi artiklist 168a tulenevat korrigeerimismehhanismi. Teisisõnu, vastuolus direktiiviga ei võimalda käibemaksuseadus maksukohustuslasel sisendkäibemaksu korrigeerida osas, milles kaupad ei soetatud algselt ettevõtluse tarbeks, kuid mida sellele vaatamata hiljem ettevõtluse tarbeks siiski kasutama hakatakse. Töös tehakse ettepanek lisada KMS § 29 lõikesse 4 viide KMS § 32 lõigetes 4 – 4² sisalduvale põhivara korrigeerimise regulatsioonile. Töös leitakse ka, et direktiiviga on vastuolus käibemaksuseaduse rakendusaktist tulenev regulatsioon, mille kohaselt ei võeta põhivara käibemaksuga maksustatud võõrandamisel enne korrigeerimisperioodi lõppu ümberarvestuste tegemisel arvesse korrigeerimisperioodi lõpuni jäänud aega, kui põhivara jääkmaksumus võõrandamise hetkel moodustab vähem kui ½ soetamismaksumusest. Töös tehakse ettepanek nimetatud piirang kaotada.

Kuigi käibemaksuseaduses ei ole korrespondeeruvuse põhimõtte väljendatud nii selgelt kui käibemaksudirektiivis, on käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekke aja regulatsioon käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Kooskõlas direktiiviga tekivad ka käibemaksuseaduse kohaselt müüja maksukohustus ja ostja õigus sisendkäibemaks maha arvata samaaegselt.

Töös leitakse, et üldjoontes on maksukohustuslastele seatud mahaarvamisõiguse tõendamise nõuded, arvetele esitatavad nõuded ja mahaarvamisõiguse tegemist reguleerivad sätted direktiiviga kooskõlas. Siiski leitakse töös, et direktiiviga on vastuolus nõue, mille kohaselt endale arve koostamiseks peavad pooled selles olema eelnevalt kirjalikult kokku leppinud. Samuti on direktiiviga vastuolus käibemaksuseaduse lihtsustatud arvete regulatsioon, kuivõrd arvetele esitatavad lihtsustatud nõuded ei laiene käibemaksuseaduse kohaselt kreditarvetele ja kõigile arvetele, mille suurus jääb alla 100 euro. Kehtiv käibemaksuseaduses lubab vastuolus direktiiviiga lihtsustatud arveid väikeste summade puhul üksnes piiratud ärivaldkondades. Töös tehakse ettepanek laiendada lihtsustatud arvetele esitatavaid nõudeid kreditarvetele ja kõigile väikesesummalistele arvetele sõltumata arve väljastaja tegevusvaldkonnast.

Töö käigus leiab kinnitust töö sissejuhatuses püstitatud alternatiivse hüpoteesi teine variant – käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse regulatsioon ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Muudatusi tuleb teha nii maksukohustuslase definitsioonis kui ka maksukohustuslaseks registreerimise regulatsioonis, samuti vajab muutmist optiooniõiguse teostamise kord. Korrigeerimismehhanismi tuleb lisaks olemasolevale laiendada ka algselt ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks soetatud põhivarale, samuti tuleb kaotada käibemaksuseaduse rakendusaktist tulenev käibemaksu korrigeerimise piirang seoses enne korrigeerimisperioodi lõppu soetatud põhivaraga. Kaotada tuleb nn *self-billing*'i kokkuleppe kirjalik vorminõue ja ulatuslikult laiendada lihtsustatud arvete kasutusala.

COMPLIANCE OF THE REGULATION OF THE RIGHT TO DEDUCT INPUT VAT IN ESTONIAN VALUE ADDED TAX ACT WITH THE EUROPEAN UNION VALUE ADDED TAX DIRECTIVE

Resume

Value added tax (hereinafter: VAT) is a general tax on consumption paid by final consumers. It is a very broad-based tax and, potentially, it applies to any economic transaction under which anyone adds value to any business activity. Its objective is to tax expenditure made by private persons as well as all other non-entrepreneurs (such as the church, the government etc.). Although the bearer of the tax burden is the consumer, the persons liable for payment of VAT to the tax authorities are the persons carrying out taxable supplies of goods and services.

The VAT is economically neutral, being applied irrespective of whether goods or services have come from one single producer or have passed through various hands before reaching the consumer. The principle of neutrality is intended to ensure that businesses do not bear the cost of VAT, which should ultimately be borne by the final consumer. VAT is therefore basically a tax on added value (compare the French term *taxe sur la valeur ajoutée*). However, that does not mean that the object of the VAT is the added value itself. The VAT is still a goods and services tax. The term *value added* rather denotes the technique for levying the tax, an important element of which is the right of taxable persons to deduct input VAT. As a result of deduction of input VAT, the entrepreneur shall only pay VAT to the authorities on the value added to the goods and services by him.

The VAT is currently in force throughout the EU. The legal basis for introducing the VAT in the EU is the Article 113 of the TFEU. The key act of the harmonisation of the VAT in the EU is currently Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (hereinafter: the VAT Directive) which is a recast of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (hereinafter: the Sixth Directive).

Since Estonia joined the EU on 1 May 2004, its regulation concerning VAT has to conform to the regulation set by the EU. Harmonization of the Estonian VAT law with the Sixth Directive already began as early as in 2002 with the passing of the new VAT Act, the

structure of which was built on the structure of the Sixth Directive itself. The VAT Act currently in force was passed by the *Riigikogu* on 10 December 2003 and came into effect on 1 May 2004, i.e. the date of Estonia joining the EU. It is based on the preceding VAT Act, which is why the structure of the current VAT Act is also built on the structure of the Sixth Directive.

The research problem of this master thesis is the compliance of the regulation of the right to deduct input VAT in Estonian VAT Act with the European VAT Directive. The purpose of this thesis is to conclude whether the bases and procedure for deducting input VAT conform to the requirements set forth in the VAT Directive. Therefore, the research hypothesis is of an alternative character and the conclusion to be stated as a result of the study is one of the following: (1) the regulation of the right to deduct input VAT provided in the Estonian VAT Act conforms to the VAT Directive; (2) the regulation of the right to deduct input VAT provided in the Estonian VAT Act does not conform to the VAT Directive. It must be noted that the author of the thesis does not aim to analyze to which extent the regulation provided in the VAT Act conforms to the regulation of the VAT Directive nor to give an overall evaluation of the Estonian VAT law in light of the VAT Directive since these conclusions would not be scientifically verifiable.

Despite the abovementioned, the author of this thesis has also set a secondary purpose to this thesis, which is to conclude, where this is necessary, which measures should be taken in order for the Estonian VAT Act to comply with the VAT Directive. Relevant proposals are made in the thesis.

The study is based on a comparative-systematic research method. In the course of this study, relevant provisions of the VAT Act and the VAT Directive are found, juxtaposed and then compared (comparative method). However, the comparing is not limited to the mere comparing of the text of those provisions. Questions arising with regard to practical implementation of the regulation under study as well as possible consequences of the practical implementation of relevant regulation in conjunction with the text and substance of other provisions related to the relevant issue are discussed. In other words, the scientific analysis is addressed in an integrated way (systematic method).

Because many of the key issues in imposing VAT depend on the VAT Directive, the interpretation of the VAT Directive is at the heart of many issues related to the VAT.

Interpreting the EU law is the privilege of the European Court. Therefore, European Court practice is extensively used in the thesis. For the sake of a more versatile approach, however, a number of professional literary works are also used. In interpreting the text of the VAT Act, the practice of the Supreme Court is used as well as official explanations to the VAT Act given by the Ministry of Finance of Estonia. For a more thorough analysis, some Estonian tax law works and articles are used. Due to the relatively small amount of tax legal special literature and the fresh problem statement of the thesis in Estonian jurisprudence, there were no works of similar content to use while executing this study.

The thesis starts off with an analysis of the status of taxable persons in Estonian VAT Act and EU VAT Directive. It is found that, unlike in the VAT Directive, the list of taxable persons has been exhaustively stipulated in the VAT Act. As only persons with legal capacity have been included in the list of taxable persons, a pool of assets or association of persons without the status of legal person are not treated as taxable persons. It is found in the thesis that such an approach is not justified since the fact that a pool of assets or association of persons cannot conclude transactions valid under civil law does not mean that they cannot act as separate economic units and supply goods and services within the meaning of the VAT Directive. It is concluded that a regulation which excludes a pool of assets or association of persons from the list of taxable persons is in conflict with the VAT directive. A proposal is made to include those units without the status of a legal person in the list of taxable persons. It is pointed out in the thesis that a pool of assets or association of persons of a foreign state or a Member State is a person liable to value added tax on condition that it is treated as a person liable to value added tax according to the legislation of the state in question.

The study then touches upon the regulation of the VAT Act and the VAT Directive with regard to the status of public bodies, concluding that in that aspect the VAT Act is in line with the VAT Directive. Subsequently, other essential components to the status of a taxable person are discussed, one of the most important of which is the concept of economic activities. A taxable person is only acting as such if it is for the purposes of his economic activities. Whether the taxable person is acting as such is a question of fact to be determined in the light of all the circumstances of the case. In compliance with the VAT Directive it derives from the regulation of the VAT Act that the purpose or result of any activity is not relevant for defining taxable person's activity as an economic one – it is mainly the transferring of goods and providing of services that matters. Therefore, the definition of economic activities is to be understood broadly both in the VAT Directive and in the VAT Act.

The thesis continues with issues of registration of taxable persons. According to the European Court practice, the status of a taxable person does not depend on any authorisation or licence granted by the authorities for the exercise of an economic activity. In this context, although the VAT Directive provides that every taxable person is to state when his activity as a taxable person commences, changes or ceases, this does not constitute an additional condition to be met in order to have the status of a taxable person within the meaning of the Directive. Moreover, in the event of such a declaration not being submitted, the VAT Directive does not authorise Member States to deprive the taxable person of right to deduct input VAT. These principles are not obeyed to the fullest in the VAT Act since, in general, only registered taxable persons have the right to deduct input VAT. A taxable person, who has prior to registration acquired goods intended for transfer or for the manufacture of goods to be transferred, has the right to deduct the input VAT on such goods in the taxable period during which the goods were transferred as taxable supply. Yet, deduction is in that case only allowed on condition that the taxable person has registered himself as a taxable person. Likewise, input VAT on capital goods acquired before registration of person as a taxable person may be deducted only if the person has not used such capital goods before registration as a taxable person. It is concluded in the thesis that the right to deduct input VAT of those taxable persons in violation of the obligation to register themselves as taxable persons is improperly undermined. A proposal is made to allow retrospective registration for VAT.

Next, the thesis discusses issues of transactions giving rise to the right to deduct. In compliance with the VAT Directive, the VAT Act gives the right to deduct VAT irrespective of the proportion of business use of the acquired goods. Also, as in the VAT Directive, the VAT Act gives the right to deduct VAT only in respect of taxes actually due, that is to say, the taxes corresponding to a transaction subject to VAT or paid in so far as they were due. In some cases, however, the right to deduct erroneously paid VAT has been recognized in the Estonian Supreme Court practice provided that the buyer was acting in good faith. Such practice is in compliance with the European Court practice. As the VAT Directive, the VAT Act allows to deduct input VAT of goods acquired for the purposes of business held abroad.

The taxable person may only deduct VAT on goods and services acquired for the purposes of his economic activities. Thereby, the intention to use acquired goods and services for the purposes of economic activities is determining. First and foremost, the taxable person himself must decide whether the goods and services acquired by him are to be used for the purposes of his economic activities. However, according to the European Court practice, in order for

the right to deduct to remain in place, there must generally be a direct and immediate link between the taxable person's economic activities and the goods and services acquired by him. In some cases, where the goods and services acquired constitute a part of the taxable person's general expenses, there is no requirement for the link to be direct and immediate. Differently from the European Court practice, the requirement of the directness and immediateness of the link between the acquired goods and the taxable person's economic activities has not been set in the Estonian Supreme Court practice. However, it is concluded in the thesis that such a slight difference in the courts' practice does not constitute a conflict.

The study then deals with cases where the goods or services are paid for by or received by a third person. Both in the Directive and in the Act the mere fact of making a payment or receiving a good or service actually supplied to another person does not give the payer or the receiver the right to deduct the VAT. The study also touches upon the VAT incurred for the purposes for some VAT exempt transactions and the VAT paid on import of goods. No conflict between the VAT Directive and the VAT Act is found in the thesis with regard to those issues.

In connection with the issues of transactions giving rise to right to deduct, the thesis continues with the problems of right of option for taxation in respect of certain transactions. The Directive allows Member States to allow taxable persons to opt for taxation in respect of some financial transactions, supply of buildings and land and leasing or letting of immovable property. According to the Directive, Member States shall lay down the detailed rules governing exercise of option. Under the Estonian VAT Act, a taxable person opting to tax a certain transaction must submit a written notice to the tax authority prior to the making of the transaction. It is found in the thesis that such a regulation is very inflexible. The thesis concludes that insofar as the regulation concerns the leasing or letting of immovable property, the regulation provided for in the VAT Act is to be regarded to be in compliance with the VAT directive. On the contrary, however, insofar as the regulation of procedure of opting to tax precludes the taxable person to deduct input VAT incurred for the purposes of supply of a building or land because of failure to submit a relevant written notice prior to the making of the transaction, it is found in the thesis that the VAT Act is in conflict with the VAT Directive. A proposal is made to abolish the requirement to submit a written notice prior to the making of the transaction. Alternatively, it is found in the thesis that the notice should be allowed to be submitted within a reasonable period of time after the transaction.

As a final issue with regard to transactions giving rise to the right to deduct, restrictions on deduction of input VAT are discussed. It is found in the study that the regulation of the VAT Act which forbids deducting input VAT on goods or services relating to the reception of guests or the provision of meals or accommodation for employees is in compliance with the Directive. However, unlike the Directive, the VAT Act does not provide for an explicit restriction on deduction of input VAT on luxury and amusement, which is why in some rare cases it is possible that the VAT Act may turn out to be too liberal with regard to restrictions on deduction of input VAT. In spite of the foregoing, it is found that the actual influence of this seeming conflict is marginal in any case, which is why the difference between the texts of the VAT Act and the VAT Directive should not be considered problematic.

The research subsequently moves on to questions of a more technical nature. The first of those is the regulation of proportional deduction of input VAT. The VAT Directive stipulates that in the case of goods or services used by a taxable person both for transactions in respect of which VAT is deductible and for transactions in respect of which VAT is not deductible, only such proportion of the VAT as is attributable to the former transactions shall be deductible. The deductible proportion shall, as a general rule, be determined for all the transactions carried out by the taxable person, but Member States may take different measures to avoid distortions. The VAT Directive provides for rules governing the calculation of the deductible proportion. The provisional proportion for a year shall be that calculated on the basis of the preceding year's transactions. In the absence of any such transactions to refer to, or where they were insignificant in amount, the deductible proportion shall be estimated provisionally, under the supervision of the tax authorities, by the taxable person on the basis of his own forecasts.

The VAT Act is generally in compliance with the regulation regarding proportional deduction set by the Directive. However, there is a difference with regard to the cases where the deductible proportion has to be estimated provisionally. The VAT Act stipulates contrary to the Directive that in these cases the proportion of taxable supply to total supply shall be determined by a decision of the head of the tax authority on the basis of an application by the taxable person, but not by the taxable person himself. This difference should, however, be considered as of small significance since the Directive itself allows Member States to deviate from the regulation provided for in the Directive.

The thesis next discusses the issue of deduction of input VAT on mixed-use goods. The Directive does not provide for a regulation in cases where a taxpayer simultaneously carries out economic activities, taxed or exempt, and non-economic activities outside the scope of the Directive. However, it follows clearly from the European Court practice that deduction of the VAT is only allowed to the extent that expenditure is attributable to the taxpayer's economic activity. Therefore, the European Court has found that it is for the Member States to establish methods and criteria appropriate to that aim and consistent with the principles underlying the common system of VAT. It must be ensured that deduction is made only for that part of the VAT proportional to the amount relating to transactions giving rise to the right to deduct.

The practice of the European Court used to be different from the regulation provided for in the Directive with regard to capital goods. The European Court has repeatedly found that where capital goods are used both for business and for private purposes, the taxable person has the choice, for the purposes of VAT, of (i) allocating those goods wholly to the assets of his business, (ii) retaining them wholly within his private assets, thereby excluding them entirely from the system of VAT, or (iii) integrating them into his business only to the extent to which they are actually used for business purposes. It is found in the thesis that the VAT Act has never conformed to the previously mentioned position of the European Court. However, the thesis subsequently finds that the rules for deducting VAT on capital goods and other goods and services have now, at large, been unified. Therefore, although it is found in the thesis that the VAT Act was in conflict with the earlier practice of the European Court regarding deduction of input VAT on mixed-use goods, the conclusion for the present is that the VAT Act is in compliance with the Directive with this regard.

The second more technical issue discussed in the study is the regulation of adjustment of deductions. The rules laid down by the Directive in respect of adjustment are intended to enhance the precision of deduction so as to ensure the neutrality of VAT, with the result that transactions effected at an earlier stage continue to give rise to the right to deduct only to the extent that they are used to make supplies subject to VAT. By those rules, the Directive is thus intended to establish a close and direct relationship between the right to deduct input VAT and the use of the goods and services concerned for taxable transactions. It is found in the thesis that the regulation of adjustment of deductions provided for in the VAT Act is generally in compliance with the Directive. However, a significant error is found to be in the VAT Act in light of the VAT Directive. The aspect of the regulation of adjustment of deductions provided for in the VAT Act that does not comply with the VAT Directive lies in

the fact that the VAT Act has not adopted the mechanism of adjustments provided for in the Article 168a of the Directive. That means, counter to the regulation provided for in the Directive, the VAT Act does not allow the taxpayer to adjust deductions insofar as the goods were not originally acquired only for the purposes of his economic activities, but where the business use of acquired goods later increases or reduces. It is concluded in the thesis that the VAT Act should be renewed accordingly. Another problematic aspect of the regulation of adjustment of deductions is also dealt with in the thesis, regarding restrictions on deductions where capital goods are supplied during the adjustment period.

Finally, the thesis discusses the issues of time of arising of right to deduct and rules governing exercise of the right of deduction. It is found in the thesis that the VAT Act is in full compliance with the VAT Directive with regard to time of arising of right to deduct input VAT. As in the Directive, the right to deduct arises at the time the deductible tax become chargeable. In other words, the supplier's obligation to pay VAT and the acquirer's right to deduct VAT arise simultaneously. No conflict is also found with regard to how right of deduction is generally exercised. However, the thesis finds that the VAT Act does not comply with the VAT Directive with regard to some invoicing rules.

As regards to the rules of self-billing, the VAT Act stipulates, contrary to the Directive, that an invoice may be issued by the acquirer of goods or the recipient of services in respect of goods transferred or services provided thereto by a taxable person or foreign taxable person, on the condition that, before supply is effected, there is a written agreement between the two parties pursuant to which the acquirer of goods or the recipient of services will issue an invoice and the taxable person or foreign taxable person will accept the invoice. The Directive does not require the aforementioned agreement to be in writing which is why a proposal to abolish the written form requirement of self-billing agreements is made in the thesis.

Another problematic part of the regulation regarding invoicing is that of the simplified invoices. It is found in the study that, in conflict with the Directive, the VAT Act does not allow to issue a simplified invoice in all cases where the amount indicated in the invoice is small (under 100 euros, VAT excluded). The VAT Act allows issuing a simplified invoice only in limited cases, which is upon the provision of transport services for passengers or in the case of invoices printed by parking meters, automated petrol stations and other similar machines. In addition to the aforementioned, the right to issue simplified invoices does not apply in case of credit invoices. In order to comply with the Directive, a proposal is made in

the study to change the VAT Act in a way that simplified requirements are applied to credit invoices and all invoices in which the amount indicated is small regardless of the business area of the issuer.

The study concludes that the second alternative of the hypothesis established in the introduction of the thesis is confirmed by the results of the study. Thus, the regulation of the right to deduct input VAT provided for in the Estonian VAT Act does not conform to the VAT Directive. A number of changes have to be made in the VAT Act. Modifications have to be made in respect of definition of a taxable person as well as in the regulation of registering as a taxable person. The procedure for executing the option to tax has to be made more flexible. The adjustment mechanism has to be applied to mixed-use capital goods and a certain restriction on deductions in cases where capital goods are supplied during the adjustment period has to be abolished. Written form requirement of self-billing agreements has to be abolished and the range of application of simplified rules for invoicing has to be expanded.

Andres Kalm

Tartu, 30. aprill 2013.a

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Consumption taxation and financial services. The Hague [etc.]: Kluwer Law International 2003.
2. Davies, F. R. Principles of Tax Law. London: Sweet & Maxwell 1996.
3. Ebrill, L. jt. The Modern VAT. International Monetary Fund 2001.
4. Eesti ühinemisleping Euroopa Liiduga. Seletuskiri. Tallinn: Välisministeerium 2004.
5. Elling, T. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus enne isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimist toimunud tehingutelt. – MaksuMaksja, 2010, nr 11.
6. Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse 28. novembri 2006. a käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid. KOM(2007) 677 lõplik.
7. Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas. KOM(2009) 21 lõplik.
8. Farmer, P., Lyal, R. EC Tax Law. Oxford: Clarendon Press 1994.
9. Friedenthal, T. Käibemaksukohutus poole asendumisel võlasuhtes. – Raamatupidamise Praktik, 2011, nr 58.
10. Gormley, L. W. EU Taxation Law. Richmond: Richmond Law & Tax 2006.
11. Huberg, M. Mõningatest käibemaksu korrigeerimisega seotud küsimustest. – MaksuMaksja, 2008, nr 12.
12. Kruus, L. Uus aasta tõi muudatused käibemaksuseadusesse. – Raamatupidamise Praktik, 2011, nr 51.
13. Kägi, K. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus 2004.
14. Kägi, K., Võimre, U. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva kirjastus 2007.
15. Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2013. – Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/280/> (26.04.2013).
16. Lehis, L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2011. 3. köide. Kommentaarid. Tartu: MaksuMaksjate Liidu Kirjastus 2011.
17. Lehis, L. Inglise keel algajatele. Lesson 2. – MaksuMaksja, 2011, nr 8.
18. Lehis, L. Kas tsiviilseadustiku üldosa on rakendatav finantsõiguses? – Juridica, 1997, nr 3.
19. Lehis, L. Kui ei ole surmatõbi, siis saab kreditarvest ikka abi. – MaksuMaksja, 2010, nr 4.

20. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2009.
21. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
22. Lehis, L. Mida rohkem, seda uhkem? – MaksuMaksja, 2012, nr 6/7.
23. Lehis, L. Seltsingute ja investeerimisfondide maksustamisest. – MaksuMaksja, 2007, nr 1.
24. Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus 2003.
25. Lind, K. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. – Juridica, 2001, nr 4.
26. Lind, K. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine. – MaksuMaksja, 2005, nr 5.
27. Maks, M. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine ja mahaarvatud käibemaksu korrigeerimine maksuvaba käibe korral. – MaksuMaksja, 2012, nr 1.
28. Maksukorralduse seaduse seletuskiri seisuga 01.04.2013. – Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika> (26.04.2013).
29. Oja, M. Majutuskulud ja sisendkäibemaksu mahaarvamine. – Raamatupidamise Praktik, 2012, nr 66.
30. Opermann, T. Euroopa õigus. Tallinn: Juura 2002.
31. Proposal for a Sixth Council directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes. COM(1973) 950.
32. Teras, L., Lõhmus, U. Euroopa Kohtust ja eelotsusemenetlusest. – Riigikogu Toimetised, 2006, nr 14.
33. Terra, B. J. M., Kajus, J. A Guide to the European VAT directives. Volume 1. Introduction to European VAT. IBFD 2011.
34. Terra, B. J. M., Wattel, P.J. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Europrint 2006.
35. Väike käibemaksusõnastik. – MaksuMaksja, 2009, nr 1.

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

36. Alkoholi-, tubaka-, kütuse ja elektriaktsiisi seadus. – RT I 2003, 2, 17 ... RT I, 20.12.2012, 4.
37. Hasartmängumaksu seadus. – RT I 2009, 24, 146 ... RT I 2010, 22, 108.
38. Käibemaksuseadus. – RT I 1993, 60, 847 ... RT I 2001, 43, 242.
39. Käibemaksuseadus. – RT I 2001, 64, 368 ... RT I 2003, 48, 344.
40. Käibemaksuseadus. – RT I 2003, 82, 554 ... RT I 25.10.2012, 17.
41. Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 17.04.2013, 14.
42. Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/22/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta.
43. Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teine direktiiv 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord.
44. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas.
45. Nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiv 2009/162/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid.
46. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi.
47. Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadu teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord. RMm 30.03.2004 nr 39. – RTL 2004, 39, 654 ... RT I, 29.12.2010, 125.
48. RTJ 5 Materiaalne ja mittemateriaalne põhivara (muudetud 2011). RTL 2009, 3, 46 (lisa 6) ... RT III, 10.01.2012, 5 (lisa 6).
49. Raamatupidamise seadus. – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 25.05.2012, 16.
50. Tasumisele kuuluva maksusumma arvutamise erijuhud. Kinnitatud: Käibemaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine. RMm 24.09.1996 nr 73. – RTL 1996, 106, 589 ... RTL 1997, 22, 122.
51. Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 20.03.2013, 26.
52. Võlaõigusseadus. – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 05.04.2013, 3.
53. Äriseadustik. – RT I 1995, 26, 355 ... RT I, 18.12.2012, 8.

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

Kasutatud Euroopa Kohtu praktika

54. EKo 19.01.1981, C-8/81, *Becker*.
55. EKo 01.04.1981, C-89/81, *Hong-Kong Trade*.
56. EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman vs. Minister van Financiën*.
57. EKo 08.03.1988, C-165/86, *Intiem vs. Staatssecretaris van Financiën*.
58. EKo 05.07.1988, C-289/86, *Happy Family vs. Inspecteur der Omzetbelasting*.
59. EKo 17.10.1989, C-231/87, *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda jt vs. Comune di Carpaneto Piacentino jt*.
60. EKo 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding vs. Staatssecretaris van Financiën*.
61. EKo 06.12.1990, C-343/89, *Witzemann vs. Hauptzollamt München-Mitte*.
62. EKo 20.06.1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands vs. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*.
63. EKo 11.07.1991, C-97/90, *Lennartz vs. Finanzamt München III*.
64. EKo 06.05.1992, C-20/91, *De Jong vs. Staatssecretaris van Financiën*.
65. EKo 22.06.1993, C-333/91, *Sofitam vs. Ministre chargé du Budget*.
66. EKo 04.10.1995, C-291/92, *Finanzamt Uelzen vs. Armbrecht*.
67. EKo 29.02.1996, C-110/94, *INZO vs. Belgische Staat*.
68. EKo 03.12.1998, C-381/97, *Belgocodex*.
69. EKo 05.10.1999, C-305/97, *Royscot jt*.
70. EKo 03.02.2000, C-12/98, *Amengual Far*.
71. EKo 21.03.2000, C-110/98—C-147/98, *Gabalfrisa jt*.
72. EKo 08.06.2000, C-400/98, *Breitsohl*.
73. EKo 14.11.2000, C-142/99, *Floridienne ja Berginvest*.
74. EKo 08.03.2001, C-415/98, *Backsi*.
75. EKo 14.06.2001, C-345/99, *komisjon vs. Prantsusmaa*.
76. EKo 27.09.2001, C-16/00, *Cibo Participations*.
77. EKo 04.10.2001, C-326/99, „*Goed Wonen*“.
78. EKo 08.11.2001, C-338/98, *komisjon vs. Madalmaad*.
79. EKo 08.05.2003, C-269/00, *Seeling*.
80. EKo 26.06.2003, C-305/01, *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring*.
81. EKo 01.04.2004, C-90/02, *Bockemühl*.

82. EKo 29.04.2004, C-77/01, *EDM*.
83. EKo 29.04.2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel*.
84. EKo 09.09.2004, C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*.
85. EKo 03.03.2005, C-32/03, *Fini H*.
86. EKo 21.04.2005, C-25/03, *HE*.
87. EKo 14.07.2005, C-434/03, *Charles ja Charles-Tijmens*.
88. EKo 06.10.2005, C-204/03, *komisjon vs. Hispaania*.
89. EKo 08.12.2005, C-280/04, *Jyske Finans*.
90. EKo 15.12.2005, C-63/04, *Centralan Property*.
91. EKo 12.01.2006, C-246/04, *Turn- und Sportunion Waldburg*.
92. EKo 30.03.2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*.
93. EKo 14.09.2006, C-72/05, *Wollny*.
94. EKo 08.02.2007, C-435/05, *Investrand*.
95. EKo 13.03.2008, C-437/06, *Securenta*.
96. EKo 08.05.2008, C-95/07 ja C-96/07, *Ecotrade*.
97. EKo 11.12.2008, C-371/07, *Danfoss ja AstraZeneca*.
98. EKo 18.12.2008, C-488/07, *Royal Bank of Scotland*.
99. EKo 22.12.2008, C-414/07, *Magoora*.
100. EKo 12.02.2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*.
101. EKo 23.04.2009, C-460/07, *Puffer*.
102. EKo 23.04.2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio*.
103. EKo 18.06.2009, C-566/07, *Stadeco*.
104. EKo 29.10.2009, C-29/08, *SKF*.
105. EKo 15.04.2010, C-538/08 ja C-33/09, *X Holding ja Oracle Nederland*.
106. EKo 07.07.2010, C-381/09, *Curia*.
107. EKo 30.09.2010, C-392/09, *Uszodaépítő*.
108. EKo 30.09.2010, C-395/09, *Oasis East*.
109. EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*.
110. EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*.
111. EKo 28.07.2011, C-274/10, *komisjon vs. Ungari*.
112. EKo 16.02.2012, C-594/10, *van Laarhoven*.
113. EKo 16.02.2012, C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*.
114. EKo 01.03.2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*.
115. EKo 22.03.2012, C-153/11, *Klub*.
116. EKo 29.03.2012, C-414/10, *Véleclair*.

117. EKo 12.07.2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*.
118. EKo 06.09.2012, C-324/11, *Tóth*.
119. EKo 06.09.2012, C-496/11, *Portugal Telecom*.
120. EKo 04.10.2012, C-550/11, *PIGI*.
121. EKo 31.01.2013, C-642/11, *Stroy trans*.
122. EKo 14.03.2013, C-527/11, *Ablessio*.
123. EKo 21.03.2013, C-197/12, *komisjon vs. Prantsusmaa*.

Kasutatud Riigikohtu praktika

124. RKHKm 3-3-1-32-99.
125. RKHKo 3-3-1-50-99.
126. RKHKo 3-3-1-62-00.
127. RKPJKo 3-4-1-1-02.
128. RKHKo 3-3-1-74-04.
129. RKHKo 3-3-1-20-05.
130. RKHKo 3-3-1-8-06.
131. RKHKo 3-3-1-25-07.
132. RKHKo 3-3-1-3-09.
133. RKHKo 3-3-1-43-09.
134. RKHKo 3-3-1-47-10.
135. RKHKo 3-3-1-46-11.
136. RKHKo 3-3-1-33-12.
137. RKHKo 3-3-1-67-12.
138. RKHKo 3-3-1-72-12.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Andres Kalm (sünnikuupäev: 29.05.1989)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Eesti käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsiooni vastavus Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile“, mille juhendaja on dotsent Lasse Lehis,
 - 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Andres Kalm

Tartu, 30. aprill 2013.a