

KÄIBEMAKS II

AIN ULMRE
MEELIS LAUBE
TÕNIS ELLING

© Autoriõigused Sisekaitseakadeemia, 2006

Sisekaitseakadeemia
Kase 61 12012 Tallinn
september 2006

SISUKORD

| | |
|--|----|
| 1. IMPORT, EKSPORT..... | 5 |
| 1.1 Eksport | 5 |
| 1.2 Import..... | 6 |
| 1.3 Maksuvaba import..... | 8 |
| 1.4 Füüsilisest isikust reisija maksuvaba import. | 9 |
| 1.5 Maksuladustamine..... | 10 |
| 1.6 Ekspordi tõendamine | 13 |
| 1.7 0 % maksumäär | 13 |
| 1.8 0% maksumäära tõendamine ühendusesisese käibe puhul..... | 17 |
| KORDAMISKÜSIMUSED..... | 17 |
| 2. ÜHENDUSESISENE KÄIVE | 18 |
| 2.1 Ühendusesisene käive | 18 |
| 2.2 Ühendusesisene kauba soetamine..... | 20 |
| 2.3 Kaugmüük | 22 |
| 2.4 Kolmnurktehing | 23 |
| 2.5 Omatarve..... | 25 |
| 2.6 Uus transpordivahend | 26 |
| 2.7 VIES süsteem | 28 |
| 2.8 Kauba ühendusesisese käibe aruande vorm ja täitmise juhend..... | 29 |
| KORDAMISKÜSIMUSED..... | 30 |
| 3. MAKSUSTAMISE ERISÄTTED | 31 |
| 3.1 Välisesindusele, diplomaadile ja välisriigi relvajõududele kohaldatavad maksusoodustused | 31 |
| 3.2 Marginaalmaks | 32 |
| 3.3 Reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord | 33 |
| 3.4 Kasutatud kauba, originaalteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikord | 37 |
| 3.5 Avalikul enampakkumisel müüdnud kasutatud kauba, originaalkunsteose, kollektiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord. | 38 |
| 3.6 Elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikord | 39 |
| 3.7 FIE maksustamise erikord..... | 41 |
| 3.8 Ettevõtte või selle osa üleandmine | 41 |
| KORDAMISKÜSIMUSED..... | 42 |

| | |
|--|----|
| 4. MAKSUDEST KÕRVALE HOIDMINE | 43 |
| 5. KÄIBEMAKSUPETTUSED | 47 |
| 5.1 Erinevad käibemaksupettuste liigid | 47 |
| 5.2 Karusellpettus..... | 50 |
| 5.2.1 Mis on karusellpettus?..... | 50 |
| 5.2.2 Lähem tutvus osalistega | 52 |
| 5.2.3 Ühised tunnused..... | 52 |
| 5.2.4 Liikmesriikide erinev koht petuskeemis..... | 54 |
| 5.2.5 Sätted õigusaktidest | 54 |
| 5.2.6 Maksustamine avastatud karusellpettuste korral | 55 |
| 5.2.7 Keelata puhvril või vahendajal sisendkäibemaksu mahaarvamine | 55 |
| 5.2.8 Maakleri ja välisettevõtte ühendusesiseste kaubakäibe maksustamine... 55 | |
| 5.2.9 Karusellpettuse ennetamise, avastamise ja lõpetamise võimalused | 56 |
| 6. KÄIBEMAKSU TAGASITAOTLEMINE VÄLISRIIGIST..... | 57 |
| 6.1 Käibemaksu tagasitaotlemist reguleerivad õigusaktid..... | 57 |
| 6.2 Euroopa Ühenduse 8. ja 13. direktiiv | 59 |
| 6.3 Mitteresidendist käibemaksukohustuslased | 61 |
| 6.4 Mitteresidendist maksumaksjale käibemaksu tagastamine | 63 |
| KORDMISKÜSIMUSED | 66 |
| Lisa 1 Kauba ühendusesisese käibe aruande vorm ja täitmise juhend | 67 |

1. IMPORT, EKSPORT

Sissejuhatus

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

1.1 Eksport

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

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

Eksport on ka:

- imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuril oleva ühendusevälise kauba taasväljavedu ühenduse tolliterritooriumilt reekspordi tollikäitlusviisiga
- peatamissüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduuril või tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduuril oleva ühendusevälise kauba taasväljavedu ühenduse tolliterritooriumilt või toimetamine ühendusevälisesse riiki suunduvale vee- või õhusõidukile kaasavõetava varuna või tarbevaruna reekspordi tollikäitlusviisiga;
- välistöötlemise tolliprotseduuriga ühenduse tolliterritooriumilt väljaveetud kauba võõrandamine ja selle suhtes tolliprotseduuri lõpetamine.

Eksport on ka kauba toimetamine ühendusevälisesse riiki, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa. Antud säte reguleerib kauba väljavedu Eestist territooriumitele, mis ei kuulu ühenduse käibemaksuterritooriumi hulka, kuid mis samas on ühenduse tolliterritooriumi osa. Sellised eriterritooriumid on loetletud **Kuuenda Direktiivi artikli 3 lõikes 3**. Eestile kõige lähem eriterritoorium on Ahvenamaa. Probleem eriterritooriumile kauba väljaveoga on selles, et vastav

väljavedu peab olema eksport käibemaksu mõistes, kuid samas ei saa väljaveole rakendada ekspordi tolliprotseduuri. Antud juhul ei saa seega kauba ekspordi tõendada ekspordi tollideklaratsiooniga, vaid seda tuleb tõendada muude dokumentidega.

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

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

- 1) füüsilise isiku elukoht on ühendusevälises riigis;
- 2) isikule samal kuupäeval samas müügikohas sama maksukohustuslase poolt võõrandatud kauba müügihind koos käibemaksuga ületab 2500 krooni;
- 3) ostja viib kauba avamata pakendis ühendusest välja hiljemalt kauba võõrandamise kuule järgneva kolmanda kuu lõpuks;
- 4) maksukohustuslasel on tolli kinnitusega dokument ostja poolt kauba ühendusest väljaviimise kohta.

Selle sätte aluseks on **Kuuenda direktiivi artikkel 15 lõige 2.**

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

Kauba ekspordina käsitatakse ka kauba võõrandamist ühendusevälisesse riiki suunduvale reisijale reisijate liikluseks avatud rahvusvahelise lennujaama tollikontrolli tsoonis asuvas müügipunktis. Reisijate liikluseks avatud rahvusvahelise lennujaama tollikontrolli tsoonis asuvas müügipunktis võõrandatava kauba ekspordina käsitamise kord on kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004 määrusega nr 66 (RTL 2004, 44, 749). Kauba eksport loetakse toimunuks pärast seada, kui kauba on ostnud ühendusevälisesse riiki suunduv reisija.

1.2 Import

Käibemaksu kogumise ja maksuhaldurile tasumise eest vastutab alati kauba võõrandaja, kuid kaupade ühendusevälisest riigist sissetoomisel tekib olukord, kus võõrandaja ei ole

maksukohustuslane. Seetõttu peab kauba impordil käibemaksu tasuma võõrandaja asemel selle sissetooja ehk ostja.

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

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

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

Kauba import on:

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

Ühendusevälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile suunamist ei käsitata kauba impordina, kui sellele eelnes kauba suunamine imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile, tagasimaksesüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduurile või tollikontrolli all töötlemise tolliprotseduurile. Ühendusevälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile suunamist ei käsitata kauba impordina ka juhul, kui sellele järgneb vahetult kauba

toimetamine ühendusevälisesse riiki, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa ja kaup on kuni selle Eestist väljatoimetamiseni tolli järelevalve all.

Kauba import toimub Eestis, kui kauba tolliprotseduurile suunamine toimub Eestis. Eestis toimuv kauba import on seejuures ka ühenduse tollistaatusega kauba toimetamine Eestisse ühendusevälisest riigist, mis on ühenduse tolliterritooriumi osa.

1.3 Maksuvaba import

Vaata: KMS § 13 ja § 17

Käibemaksuga ei maksustata järgmiste kaupade importi:

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

Samuti ei maksustata käibemaksuga järgmiste kaupade importi:

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

Veel ei maksustata käibemaksuga kauba importi ühendusevälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile suunamisel, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

- kauba importija on Eesti maksukohustuslane;
- kaup toimetatakse pärast importi samas seisundis viivitamata teise liikmesriiki teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele;
- kauba toimetamine teise liikmesriiki on kauba ühendusesisene käive;
- kauba importija tõendab importimisel kavatsust toimetada kaup teise liikmesriiki seal registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele ning pärast toimetamist esitab tollile kauba ühendusesisest käivet tõendavad dokumendid.

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

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

1.4 Füüsilisest isikust reisija maksuvaba import.

Füüsilisest isikust reisija võib maksuvabalt importida ühe kalendripäeva jooksul temaga koos liikivas pagasis sisalduvat kaupa kuni 175 euro (ca 2740 kr) väärtuses. Kui imporditud kauba koguväärtus on suurem, maksustatakse käibemaksuga piirmäära ületava eseme või piirmäära ületavate esemete väärtus tervikuna. Reisija isiklikke asju (Tolliseaduse tähenduses), mille vajalikkus on kooskõlas reisi kestuse ja eesmärgiga, käibemaksuga ei maksustata. Eksikombel ebaõigesse sihtpunkti saadetud pagasit käsitatakse selle jõudmisel Eestisse reisijaga koos liikuva pagasina. Lisaks eelnimetatule võib füüsiline isik maksuvabalt importida ühe päeva jooksul esmakordsel Eestisse saabumisel:

- alkohoolset jooki etanoolisisaldusega üle 22 mahuprotsendi mitte rohkem kui 1 liiter või alkohoolset jooki etanoolisisaldusega kuni 22 (k.a) mahuprotsenti mitte rohkem kui 2 liitrit ning veini mitte rohkem kui 2 liitrit ja õlut 175 euro väärtuses (kui lisaks õllele imporditakse ka muud kaupa, on kogu kauba maksuvaba väärtuseline piirnorm 175 eurot);
- tubakatooteid – kuni 200 sigaretti või 100 sigarillot või 50 sigarit või 250 g suitsetamis- või närimistubakat;
- mootorikütust – lisaks statsionaarsetes paakides olevale kütusele eraldi kanistris kuni 10 l kütust samas mootorsõidukis tarbimiseks;
- parfüüme 50 g ja tualettvett 250 ml;
- kuni 5 originaalravimi pakendit.
- Loomset päritolu toidukaupa (kala, munad, mesi jms) võib reisija importida kuni 1 kg (v.a liha ja piim). Liha- ja piimatoodetest on lubatud importida ainult toatemperatuuril säilitatavaid pulbrilisi piimasegusid, lastetoite ja eriotstarbelisi ravitoite avamata müügipakendis. Erandiks on Andorra, Norra ja San Marino, kust võib liha, piima ja nendest valmistatud tooteid importida isiklikuks tarbimiseks sobivas koguses, ning Fääri

saared, Gröönimaa, Island, Šveits ja Liechtenstein, kust selliseid tooteid võib importida kuni 5 kg inimese kohta.

Näide: Reisija saabub Šveitsist, tal on kaasas 1 kg kohupiima, 100 euro väärtuses õlut ja kaks raamatut, millest kumbki maksab 75 eurot. Käibemaksuga maksustamisele kuulub üks nendest kahest raamatust.

1.5 Maksuladustamine

Vaata: KMS § 44¹

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

Kuuenda direktiivi artikli 28c osa E lõike 1 alalõike D punkt b sätestab liikmesriigi kohustuse vabastada direktiivi lisas J loetletud kaupade müük teatud tingimustel käibemaksust. Kohustus kehtib nende liikmesriikide suhtes, kes rakendavad nullmäära samade ühenduseväliste kaupade müügil tollilaos. Vastava käibemaksuvabastuse (nullmäära) rakendamiseks tuleb luua maksulaod, mis oma režiimilt sarnaneksid tolliladudele, selle erisusega, et maksuladusid kasutatakse vähemalt sellise ühenduse tollistaatusega kauba tarbeks, mis on loetletud kuuenda direktiivi lisas J.

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

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

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

- taotleja raamatupidamine võimaldab maksuhalduril taotleja tegevust kontrollida;

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

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

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

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

J LISA

| Kauba kirjeldus | CN-kood |
|---|--|
| Tina | 8001 |
| Vask | 7402 7403 7405 7408 |
| Tsink | 7901 |
| Nikkel | 7502 |
| Alumiinium | 7601 |
| Plii | 7801 |
| Indium | ex 8112 91 ex 8112 99 |
| Teravili | 1001–1005 1006: üksnes töötlemata riis 1007–1008 |
| Õliseemned ja õliviljad | 1201–1207 |
| Kookospähklid, brasiilia pähklid ja kašupähklid | 0801 |
| Muud pähklid | 0802 |
| Oliivid | 0711 20 |
| Terad ja seemned (sh sojaoad) | 1201–1207 |

| | |
|---|--|
| Kohv, röstimata | 0901 11 00 0901 12 00 |
| Tee | 0902 |
| Kakaooad, terved või purustatud, toored või röstitud | 1801 |
| Toorsuhkur | 1701 11 1701 12 |
| Kautšuk, algkujul või tahvlite, lehtede või ribadena | 4001 4002 |
| Vill | 5101 |
| Kemikaalid mahtkaubana | 28. ja 29. grupp |
| Mineraalõlid (sh propaan ja butaan; samuti toornaftaõlid) | 2709 2710 2711 12 2711 13 |
| Hõbe | 7106 |
| Plaatina (sh pallaadium, roodium) | 7110 11 00 7110 21 00 7110 31 00 |
| Kartulid | 0701 |
| Taimeõlid ja -rasvad ja nende fraktsioonid, rafineeritud või mitte, kuid keemiliselt modifitseerimata | 1507–1515 |

Maksuladustatud kaupa saab ühest maksulaost teise toimetada maksuladustamist katkestamata, kusjuures lähtemaksulao pidaja vastutab maksukohustuse täitmise eest seni, kuni kaup võetakse teises maksulaos arvele. Kui kaup toimetatakse ebaseaduslikult maksuladustamiseks ette nähtud kohast välja, siis vastutab maksukohustuse täitmise eest laopidaja solidaarselt isikuga, kes kauba välja toimetab.

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

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

- laopidajal on loa kehtivuse peatamise päevale eelnenud 6 kuu jooksul karistatud MKS-s sätestatud väärteo eest või analoogse kuriteo eest;
- laopidajal on maksuvõlg;

- loa taotlemisel esitatud andmed ei ole tõesed;
- maksulao tegevus ei vasta maksulao pidamise nõuetele;
- maksulao tagatise nõuded ei ole täidetud.

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

1.6 Ekspordi tõendamine

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

Näiteks võib ekspordi tõendada:

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

Lisaks nendele võib maksuhaldur nõuda täiendavaid dokumente.

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

1.7 0 % maksumäär

Vastavalt rahvusvahelisele tavale rakendatakse 0 % maksumäära vaid ekspordi korral või sellega võrdsustatud juhtudel. Tegelikult on paljud riigid rakendanud seda maksumäära erinevatel poliitilistel põhjustel ka muudel juhtudel. Euroopa Ühenduses keelab 6. Direktiiv siiski 0 % maksumäära rakendamise muudel juhtudel ja nii on ka enamik liikmesriike käitunud. Samas lepiti kokku 6. direktiivi vastuvõtmisel, et liikmesriigid, kellel on 0 % maksumäära rakendusi ka muudel juhtudel, võivad selle ajutiselt säilitada.

Käibemaksu määr on 0 % järgmiste kaupade maksustatavast väärtusest:

- eksporditav kaup, v.a juhul, kui selle kauba käive on maksuvaba – seega maksuvaba kauba võõrandamine jääb alati maksuvabaks, ka ekspordi korral;
- kaup, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist või teise liikmesriiki toimetamist ilma võõrandamiseta käsitatakse kauba ühendusesisese käibena, v.a juhul kui
 - selle kauba käive on maksuvaba või
 - kui puudub kauba soetaja või oma kauba teise liikmesriiki toimetaja kehtiv maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number teises liikmesriigis. See punkt ei puuduta uue transpordivahendi või aktsiisikauba võõrandamist teise liikmesriiki;
 - rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, välja arvatud ettevõtelsega mitteseotud huvi- või lõbusõitudeks kasutatav merelaev, ja sellise merelaeva varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud ühenduse vetes sõitval merelaeval kaasamüüdav kaup.
- peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja kasutatav õhusõiduk ning selle varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud ühendusesisesel lennul õhusõidukis kaasamüüdav kaup;
- kaup, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, diplomaatilisele esindusele või konsulaarasutusele, erimissioonile ning ühenduse institutsioonile;
- teise liikmesriiki, mis on Põhja-Atlandi Lepingu Organisatsiooni (NATO) liikmesriik, võõrandatav ja toimetatav kaup mis tahes muu NATO liikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilkoosseisu tarbeks või toitlustamiseks, kui need relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses;
- vabatsoonis või vabalaos olev ühenduseväline kaup (ühenduse tolliseadustiku tähenduses), kui seda kaupa ei ole suunatud ühelegi tolliprotseduurile ning seda ei ole tarbitud ega kasutatud muudel kui tollieeskirjades ettenähtud juhtudel;
- vabatsooni või vabalattu paigutatud või muu ühenduseväline kaup, mis on suunatud tolliladustamise tolliprotseduurile, peatamissüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduurile, transiidi tolliprotseduurile või imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile, või ajutiselt ladustatud ühenduseväline kaup tingimusel, et seda kaupa ei ole viidud tollijärelevalve alt ebaseaduslikult välja ja ei ole tarbitud ega kasutatud muudel kui tollieeskirjades ettenähtud juhtudel;

- ekspordi eesmärgil vabatsooni või vabalattu toimetatav ühenduse kaup ja vabatsoonis või vabalaos olev ühenduse kaup, mis eksporditakse 15 päeva jooksul vabatsooni või vabalattu toimetamisest.
- Eesti Pangale võõrandatav kuld;
- 6. direktiivi lisas J nimetatud kaup, kui see suunatakse viivitamata maksuladustamisele või on maksuladustatud ja tehingule ei järgne kauba omaniku poolt maksulaost väljatoimetamist kasutamiseks Eestis. Nimetatud Lisa J loetellu kuuluvad kaubaartiklid on nimetatud alapeatükis 1.5.

Käibemaksumäär on 0 % järgmiste teenuste maksustatavast väärtusest:

- teenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, v.a juhul, kui selle teenuse käive on maksuvaba;
- rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav reisiks vajalik teenus;
- rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus;
- peamiselt rahvusvahelistel lendudel lendava õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus;
- rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, v.a ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatav laev, või peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava õhusõiduki remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusse andmine või sellisel merelaeval või õhusõidukil kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusse andmine;
- vahendamisteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib ühendusevälises riigis, või KMS § 15 lõike 3 punktides 1, 3–6 ja 10 nimetatud kaupa või KMS § 15 lõike 4 punktides 2–4, 6, 9, 10, 12 ja 14 nimetatud teenust;
- välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui see vedu moodustab osa veost, mis algab või lõpeb ühendusevälises riigis.
- kauba ekspordiga seotud kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused;
- kauba importimisega seotud kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, mille kulu on arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka;
- kauba vedu Assooridele või Madeirale või sealt Eestisse või teise liikmesriiki;

- töö vallasajaga, mis toimetati Eestisse selle teenuse osutamiseks ja toimetati pärast teenuse osutamist ühendusest välja;
- rahvusvahelise reisijateveo teenus, s.h ka selle Eestis osutatav osa. Rahvusvahelise reisijateveo teenuse hulka arvatakse ka reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu ja sellise veo korraldamine;
- teenus, mida osutatakse välisriigis asuvale välisesindusele või diplomaadile või NATO relvajõule.

0% käibemaksu määraga maksustatava teenuse osutamist tõendatakse teenuse osutamise kohta sõlmitud lepingu, tellimiskirja, arve või muu teenuse osutamist tõendava dokumendiga. Maksuhalduril on õigus vajadusel nõuda täiendavaid teenuse osutamist tõendavaid dokumente.

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

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

0% käibemaksu määra asemel kohaldatakse maksuvabastusega võõrandamist järgmistel juhtudel:

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

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

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

1.8 0% maksumäära tõendamine ühendusesisese käibe puhul

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

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

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

Kauba ühendusesisese käibe puhul tuleb arvele teha märkus selle kohta, et müüjal on õigus rakendada 0%-list käibemaksumäära ja ostjal tekib pöördkäibemaksu kohustus (KMS § 15, lg 3 p 2 või 6. direktiiv artikkel 28c lg a ja artikkel 21).

KORDAMISKÜSIMUSED

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

2. ÜHENDUSESISENE KÄIVE

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

Eraldi tutvustatakse kauba ühendusesisese käibe aruande vormi ja täitmise juhendit.

2.1 Ühendusesisene käive

Vaata: KMS § 7.

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

- Eesti-sisene käive
- liikmesriikidevaheline või ühendusesisene käive
- tehingud ühenduseväliste riikidega, mida me nimetame ekspordiks või impordiks.

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

Kauba ühendusesisene käive on:

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

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

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

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

Kauba ühendusesisese käibena ei käsitata:

- kauba ajutist toimetamist Eestist teise liikmesriiki seal teenuse osutamiseks, s.h vallasasja teise liikmesriiki toimetamist üürile, rendile või kasutusvaldusse andmiseks;
- kauba ajutist toimetamist Eestist teise liikmesriiki kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise importimise tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele;
- vallasasja toimetamist Eestist teise liikmesriiki tööks vallasasjaga, sealhulgas remontimiseks, hindamiseks, töötlemiseks või kokkupanemiseks (edaspidi *töö vallasasjaga*), kui vallasasi toimetatakse pärast vastava teenuse osutamist vallasasja teise liikmesriiki saatnud maksukohustuslasele Eestisse tagasi;
- teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamist;
- kauba kaugmüüki Eestist teise liikmesriiki;
- kauba, s.h pardal tarbitava ja kaasamüüdava kauba toimetamist rahvusvahelisi reise tegevale vee- või õhusõidukile;
- kauba toimetamist Eestist teise liikmesriiki selle ühendusest välja toimetamiseks, kui kauba ekspordi tolliprotseduuri alustati Eestis ja kaup toimetatakse ühendusest välja kahe kuu jooksul, arvates kauba teise liikmesriiki toimetamisest;
- kauba võõrandamist soetajale kolmnurk tehingus.
- elektrienergia või torujuhtme kaudu edastatava maagaasi toimetamist Eestist teise liikmesriiki;

- vallasasja toimetamist Eestist teise liikmesriiki, kui see vallasasi oli toimetatud Eestisse ajutiselt tööks vallasasjaga;
- kauba toimetamist Eestist teise liikmesriiki, kui see kaup oli toimetatud Eestisse ajutiselt kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele.

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

2.2 Ühendusesisene kauba soetamine

Vaata: KMS § 8.

Kaupade sisseveol tuleb eristada kaupade impordi ühendusevälisest riigist ja sissevedu teisest liikmesriigist, sest viimased ei läbi tolliasutusi ning nendelt käibemaksu tagamiseks tuleb rakendada korda, kus vastutus lasub maksukohustuslasel või piiratud maksukohustuslasel, kes kauba Eestisse sisse toob.

Kauba ühendusesisene soetamine on:

- Kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse.
- Uue transpordivahendi soetamine teise liikmesriigi isikult koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse.
- Kauba ühendusesisene soetamine on ka kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kui maksukohustuslane kasutab kauba soetamisel oma Eestis maksukohustuslasena registreerimise numbrit ja kaup toimetatakse võõrandaja liikmesriigist teise liikmesriiki, v.a juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et:
 - a) käibemaks kauba ühendusesiseselt soetamiselt makstakse selles liikmesriigis, kuhu kaup toimetati, või
 - b) ta oli edasimüüja kolmnurktingus.
- Kauba ühendusesisene soetamine on ka ettevõtluses kasutatava kauba toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse oma Eestis toimuva ettevõtluse tarbeks.

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

Kauba ühendusesisese soetamisena ei käsitata:

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

- kauba toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse selle ühendusest välja toimetamiseks, kui kauba ekspordi tolliprotseduuri alustatakse teises liikmesriigis ja kaup toimetatakse ühendusest välja 2 kuu jooksul, arvates kauba Eestisse toimetamisest;
- kauba toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse, kui kaup oli Eestist toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt tööks vallasasjaga;
- kauba toimetamist Eestisse, kui see kaup oli toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt kuni 24 kuuks eesmärgil, mis vastab imporditollimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduuri rakendamise eesmärkidele.

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

2.3 Kaugmüük

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

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

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

Kui teise liikmesriigi maksukohustuslane ületab Eestis kaugmüüki teostades Eesti kaugmüügi piirmäära (§ 19 lg 4 - 550 000 krooni), on ta kohustatud end siin registreerima maksukohustuslaseks

ning peale registreerimist maksma Eestis käibemaksu siin teostatud kaugmüügilt. Kuna kaugmüügi puhul teise liikmesriigi maksukohustuslane üksnes registreerib end siin maksukohustuslaseks, kuid enamasti ei tegele Eestis kohapeal ettevõtlusega (n: postimüük), on tal otstarbekas kasutada võimalust määrata Eestis oma siinsete kohustuste täitmiseks maksuesindaja.

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

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

2.4 Kolmnurktehing

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

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

Eesti maksukohustuslane peab deklareerima selle tehingu, st. müügi Läti maksukohustuslasele, Eestis ainult kauba ühendusesisese käibe aruandel (märkides arvel Läti maksukohustuslase maksukohustuslasena registreerimise numbri ja et tegemist on kolmnurktinguga), sest Eestis kauba käivet ei teki, kuna siin see kaup ühelgi ajahetkel ei viibi. Eesti maksukohustuslasel ei teki ühendusesisest kauba soetamist Eestis, kuna ühendusesisene kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse (antud näites Lätis). Samas tekib aga just Eesti maksukohustuslasel ühendusesisene kauba soetamine Lätis, kuna soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktingu tingimustel ühendusesisene kauba soetamine on aga igas liikmesriigis maksuvaba **Kuuenda Direktiivi artikkel 28c lõike E alalõike 3** kohaselt ning Kuuenda Direktiivi kohaselt vabaneb Eesti maksukohustuslane kolmnurktingu puhul Lätis ka ühendusesiseselt soetamiselt registreerimise kohustusest, mis tal tavalise soetamise puhul tekiks.

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

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

Ülesanne. Millised järgmistest tehingutest on kolmnurktingud?

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

2.5 Omatarve

Omatarve maksustatakse sarnaselt muu maksustatava käibega.

Omatarve on kauba andmine ja teenuse osutamine maksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele ning teenuse ja ettevõtluses kasutatava vara hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel.

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

Omatarbe probleem tekib kaupade ja teenustega, millelt maksukohustuslane on sisendkäibemaksu maha arvestanud ja riigilt tagasi küsinud ning mis selle tõttu on tegelikust ostu-müügihinnast märkimisväärselt odavamad. Kui maksukohustuslane kasutab nimetatud kaupu või teenuseid oma ettevõtluse protsessis uute kaupade või teenuste tootmiseks, mis võõrandatakse käibemaksuga, siis on kõik korras.

Vastavalt KMS-le märgitakse omatarbe mõistega käibemaksuta kauba andmist ja teenuse osutamist maksukohustuslase poolt oma töövõtjale ning selle kasutamist ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Töövõtjaks võib seejuures olla töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liige.

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

Tarbimiseks maksukohustuslase enda poolt loetakse lisaks eelnimetatutele ka ettevõtluseks ostetud vara või kauba siirdamist ettevõtlusega mitteseotud funktsioonidesse: näiteks kaubanduslikul otstarbel hangitud laeva ümberehitamist meelelahutuslikuks otstarbeks ning selle tarbimist ettevõtte omanike ja töötajate poolt.

Rahvusvahelises praktikas kohtab siiski ka lähenemist, millele vastavalt kaupade ja teenuste tarbimine maksukohustuslase enda poolt *väheses ulatuses* jääb maksuvabaks. Soomes on selliseks

"vähese ulatuse" mõõduks 750 eurot aastas (ca 12 000 EEK). Samuti ei loeta "tarbimiseks maksumaksja enda poolt" tööandja poolt töövõtjale töö teostamiseks vajalike riiete, töövahendite jms tasuta loovutamist.

Omatarbimiseks ei loeta kaasnevaid kaupu, mille puhul ühe ostetava kaubaga antakse kingitusena, reklaami, müügi edendamise vms eesmärgil kaasa teine kaup. Samuti ei loeta omatarbeks kaubanäidiseid või tavapärase reklaamina antavaid kingitusi. See kehtib nii ostetud kui ka enda valmistatud kaupade suhtes. Kaubanäidiseks on ettevõtte poolt toodetava või vahendatava kauba näidise tasuta loovutamine ostjale, eesmärgiga tutvustada ja reklaamida oma toodet. Kaubanäidiseks võib olla õmblusvabriku poolt kauplusele üleantud riided, tapeete vahendava ettevõtte näidiste kataloog või maalritooteid müüva kaupluse poolt kliendile antud värvikaart. Reklaamkingituse mõiste formuleerimisel on praktiline see samastada tulumaksu puhul kasutatavaga.

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

2.6 Uus transpordivahend

Uus transpordivahend KMS tähenduses on:

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

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

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

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

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

Nagu juba märgitud:

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

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

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

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

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

2.7 VIES süsteem

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

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

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

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

Kauba ühendusesisese käibe aruanne.

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

Kauba ühendusesisese käibe aruanne esitatakse maksuhaldurile kvartalile järgneva kuu 20. kuupäevaks.

Kui maksukohustuslane muudab eelmise kvartali kohta esitatud kauba ühendusesisese käibe aruande andmeid, on ta kohustatud vastava kvartali kohta esitama maksuhaldurile kauba ühendusesisese käibe muutmise aruande.

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

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

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

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

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

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

2.8 Kauba ühendusesisese käibe aruande vorm ja täitmise juhend

(vaata Lisa 1)

KORDAMISKÜSIMUSED

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

3. MAKSUSTAMISE ERISÄTTED

3.1 Välisesindusele, diplomaadile ja välisriigi relvajõududele kohaldatavad maksusoodustused

Vaata: KMS § 39.

Käibemaksuga ei maksustata:

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

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

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

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

Käibemaksu tagastamine diplomaatilistele esindustele on rahvusvaheline praktika, kuid siin kehtivad mitmed piirangud. Kaup või teenus peab olema ostetud diplomaatilise asutuse või isiku või tema pereliikme isiklikuks tarbimiseks. Lisaks on tagastamise eelduseks, et konkreetse ostu või teenuse hind peab olema teatud summast suurem. Tagastatakse vaid kirjaliku taotluse alusel kord kvartalis. Vastav kord on sätestatud **EÜ 6. (käibemaksu) direktiivi 15. artiklis**.

EÜ riikides kehtib analoogne kord ka EÜ organisatsioonide ning EÜ ressursside arvel teostatud teaduslike uuringute suhtes. Üksiku ostu hind peab olema suurem kui 1000 kr. Taotlus esitatakse kord aastas. Vastav kord on määratletud lisaks 15. artiklile ka EÜ eriõiguste ja vabaduste protokollis 3. artiklis.

Lisaks eelnevale on Soomes, erinevalt Eestist, maksuvabade teenuste osutamiseks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus ka kohalikul omavalitsusel kui avalik-õiguslikul juriidilisel isikul. Selline säte on kehtestatud neutraalsusnõude täitmiseks, sest muidu oleks KOV-l kasulikum osutada vastavaid teenuseid (näiteks koristusteenus) ise ja mitte osta neid äriühingutelt.

Teisalt on rahvusvahelises ulatuses tavaks lugeda avalik-õiguslikud isikud lõpptarbijate hulka (ka siis, kui neile laekub käibemaksust laekuv tulu). Seetõttu on ka Soomes kehtestatud kord, millele vastavalt peab tagastama riigile talle tagastatud käibemaksu. Tagastamisel aga ei lähtuta mitte sellest, palju konkreetne KOV käibemaksu tagasi sai, vaid võetakse kogu riigi ulatuses kohalikele omavalitsustele (maksuvabast majandustegevusest) tagastatud käibemaksu summast 77,5 % ning jagatakse see elanike arvuga. Iga konkreetse KOV poolt tasutav summa määratakse saadud arvu ja selle KOV territooriumil elavate elanike arvu korrutisega.

3.2 Marginaalmaks

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

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

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

Ostuhind 400 kr, müügihind 900 krooni.

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

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

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

3.3 Reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord

Vaata: KMS § 40.

Reisisiteenuse maksustamise aluseks on **Kuuenda Direktiivi artiklis 26** sätestatud reisiagendi eriskeem (*special scheme for travel agents*). Niinimetatud reisiagendi eriskeemi põhimõte on, et reisiagendi poolt oma nimel reisijale osutatavate teenuste korral loetakse reisiagendi käibeks üksnes tema poolt teiselt maksukohustuslaselt ostetud kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa ehk marginaal nende edasimüügil reisijale. Vastav käive kuulub standardmääraga maksustamisele teenuse osutaja asukohariigis ehk siis Eestis.

Kuigi Kuuenda Direktiivi artiklis 26 sätestatud erikorda nimetatakse reisiagentide eriskeemiks (*special scheme for travel agents*), on käibemaksuseaduses lähtutud osutatavatest teenustest, mitte

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

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

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

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

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

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

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

Käibemaksuseadus ütleb; et reisiteenus maksustatakse käibemaksumääraga null protsenti, kui reisiteenuse osutamisel kasutatakse ühendusesisese reisijateveo teenust. Kui reisiteenuse osutamisel kasutatakse ka muid teenuseid, maksustatakse reisiteenus käibemaksumääraga null protsenti ühendusesisese reisijateveo teenusega seotud osas.

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

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

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

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

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

Kuna giiditeenust osutab reisibüroo ise, kuulub see maksustamisele üldkorras. Giiditeenus maksustatakse sõltumata osutamise kohast 18% määraga. Seega peab reisibüroo teenuse osutamise kuul deklareerima selle reisiga seotud giiditeenuse maksustatava väärtuse 5000 krooni käibedeklaratsiooni lahtris 1 ja sellelt arvutatud käibemaksu 900 krooni lahtris 4.

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

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

3.4 Kasutatud kauba, originaalteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikord

Vaata: KMS § 41.

Paragrahv 41 sätestab kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikorra. Kehtivas käibemaksuseaduses on erikorra sätete sõnastust täpsustatud ning Kuuenda Direktiivi artikli 26a alusel defineeritud kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme mõisted.

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

Mis need siis võiksid olla?

a) kunstiteosed:

- pildid, kollaažid ja samalaadsed dekoratiivpannood, maalid ja joonistused, täielikult käsitsi tehtud, välja arvatud arhitektuursed, tehnilised, tööstusotstarbelised, kaubandusotstarbelised, topograafilised jms plaanid ja joonised, käsitsi kaunistatud kaubad, teatridekoratsioonid, stuudiotauustad jms maalitud lõuend (CN-kood 9701),
- algupärased gravüürid, estambid ja litograafiad, millest on tehtud piiratud arv mustvalgeid või värvilisi tõmmiseid, käsitsi kunstniku valmistatud ühelt või mitmelt plaadilt, sõltumata tema kasutatud menetlusest või materjalist, välja arvatud mehaanilised või fotomehaanilised menetlused (CN-kood 9702 00 00),
- algpärased skulptuurid mis tahes materjalist, kui need on täielikult kunstniku loodud; valatised, mida toodetakse kõige rohkem kaheksa eksemplari ja mille valmistamist juhendab skulptor või tema õigusjärglane (CN-kood 9703 00 00); erandkorras võib liikmesriikide määratud juhtudel enne 1. jaanuari 1989 toodetud valatiste puhul ületada kaheksa eksemplari piirangut,
- seinavaibad (CN-kood 5805 00 00) ja tekstiilseinakatted (CN-kood 6304 00 00), käsitsi valmistatud kunstniku algupärase kavandi järgi, kui kumbagi on toodetud kõige rohkem kaheksa eksemplari,
- täielikult kunstniku loodud ja signeeritud keraamikaesemed,

- täielikult käsitsi tehtud emailimistööd, mida on kõige rohkem kaheksa nummerdatud eksemplari ja millel on kunstniku või ateljee signatuur, välja arvatud vääriskivitooted ning hõbe- ja kullassepatooted,
- kunstniku tehtud fotod, millest ta on ise teinud või tema juhendamisel on tehtud kõige rohkem 30 signeeritud ja nummerdatud eksemplari, olenemata suurusest ja alusmaterjalist.

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

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

Kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektsiooni- või antiikeseme edasimüügi korral on käibe maksustatav väärtus kauba müügi- ja ostuhinna vahe, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra.

Näide: Kui Eesti ettevõtte müüb kasutatud auto, mis on vanem kui 6 kuud ja mille ta soetas Eesti füüsiliselt isikult, teisele Eesti füüsilisele isikule (ei ole KM kohustuslane), siis arvutatakse käibemaks hinna marginaalilt. See tähendab, maksustatakse ainult ostu- ja müügihinna vahe.

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

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

3.5 Avalikul enampakkumisel müüdüd kasutatud kauba, originaalkunstiteose, kollektsiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord.

Vaata: KMS § 42.

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

Kauba müügihind on summa, mille ostja on tasunud enampakkumise korraldajale tema väljastatud arve või muu müügidokumendi alusel. Kauba müügihind sisaldab kauba enampakkumise hinda ja muid summasid, mille kauba ostja on enampakkumise korraldajale kohustatud seoses kauba soetamisega tasuma.

Komitendile makstav hind on kauba enampakkumise hinna ja enampakkumise korraldaja poolt komitendilt lepingu alusel saadud või saadava komisjonitasu vahe.

Enampakkumise korraldaja ei märgi ostjale esitatavale arvele või muule müügidokumendile marginaalmaksu põhimõttel arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksu summat.

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

3.6 Elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikord

Vaata: KMS § 43.

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

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

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

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

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

Maksuhaldur annab ühendusevälisele maksukohustuslasele registreerimisnumbri ning teavitab teda sellest elektrooniliselt.

Maksuhaldur kustutab ühendusevälise maksukohustuslase registrist, kui:

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

Ühenduseväline maksukohustuslane ei või ühenduses kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud käibemaksu oma tasumisele kuuluvast käibemaksust sisendkäibemaksuna maha arvata, kuid tal on õigus see vastavalt liikmesriigilt tagasi küsida.

3.7 FIE maksustamise erikord

Vaata: KMS § 44.

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

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

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

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

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

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

3.8 Ettevõtte või selle osa üleandmine

Vaata KMS § 4 lg 2 p 1, 4.

Käivet ei teki ettevõtte või selle osa üleandmisest võlaõigusseaduse (RT I 2001, 81, 487; 2002, 60, 374; 2003, 78, 523) tähenduses, kui ettevõtet või selle osa kasutatakse üksnes maksustatava käibe teostamiseks;

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

Võrreldes varemkehtinud käibemaksuseadusega on juurde tulnud mittetulundusühingud ja sihtasutused.

Kuuendas direktiivis on see sätestatud **artiklis 5 lõikes 8**, mille kohaselt on antud küsimuses jäetud liikmesriikidele valiku võimalus. Antud säte ütleb, et kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid käsitada, et kaubatarnet ei ole toimunud ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena. Vajaduse korral võivad liikmesriigid võtta vajalikke meetmeid konkurentsi moonutamise vältimiseks juhtudel, kus saajale maksukohustus täies ulatuses ei laiene.

KORDAMISKÜSIMUSED

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

4. MAKSUDEST KÕRVALE HOIDMINE

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

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

Esimene Kaasus

Põllumajandustooted

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

Kaasuse juurde käib ka alljärgnev skeem 1.

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

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

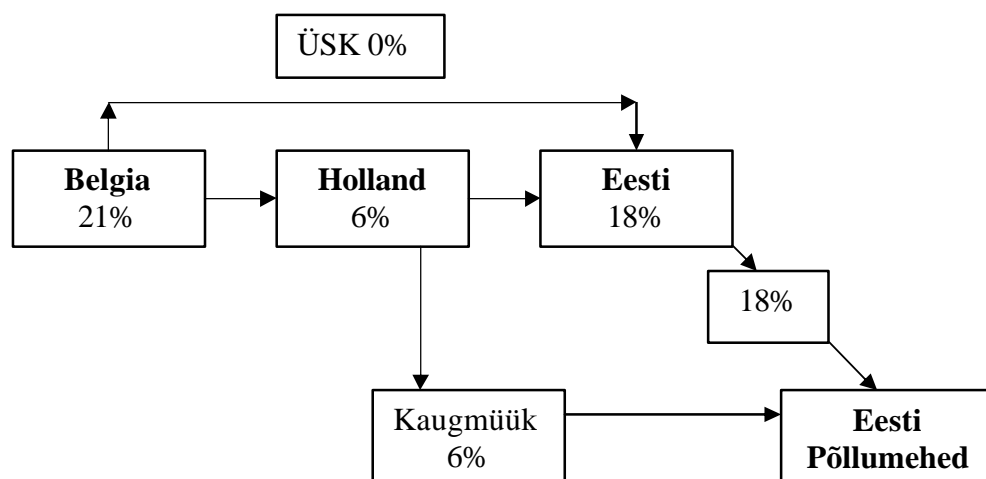
kaudu. See tähendab, et Belgiast Hollandisse viimisel rakendatakse ühendusesisese käibe 0% maksumäära ja kaugmüügi korral Hollandist Eestisse Hollandi 6% maksumäära.

Järgmisena võib ette tulla probleem, kui müüdüd kauba väärtus ületab 550 000 krooni piiri. Sellisel juhul on teise riigi maksukohustuslane ennast Eestis registreerima maksukohustuslaseks ja hakkama tasuma siin käibemaksu (KMS § 19 lg 4).

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

Skeem 1

Põllumajandustooted



Teine kaasus

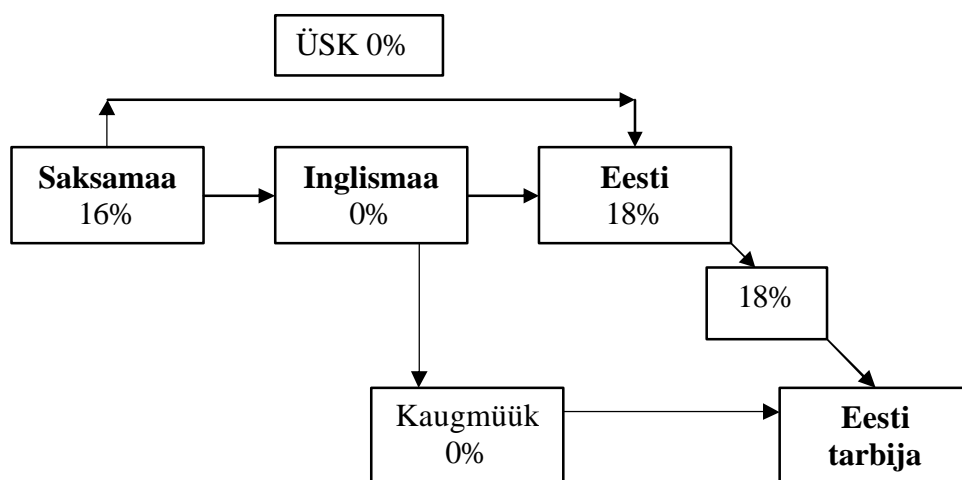
Kiivrid

Võtame näiteks sellise võimaluse, et Eesti ettevõtja tahab tuua Saksamaalt mootorrattaga sõitmiseks mõeldud kiivreid. Saksamaal on standardne käibemaksumäär 16%. Eestis on teadupärast üldine käibemaksumäär 18%. Kui tuua kiivrid otse Saksamaalt ja müüa Eesti tarbijatele, siis on müüja jaoks tegemist ühendusesisese käibega, mis maksustatakse 0% (soetaja jällegi maksustab oma riigi käibemaksuga, kuid arvab sama summa ka maha) ja müük on 18%.

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

Skeem 2

Kiivrite soetamine Saksamaalt



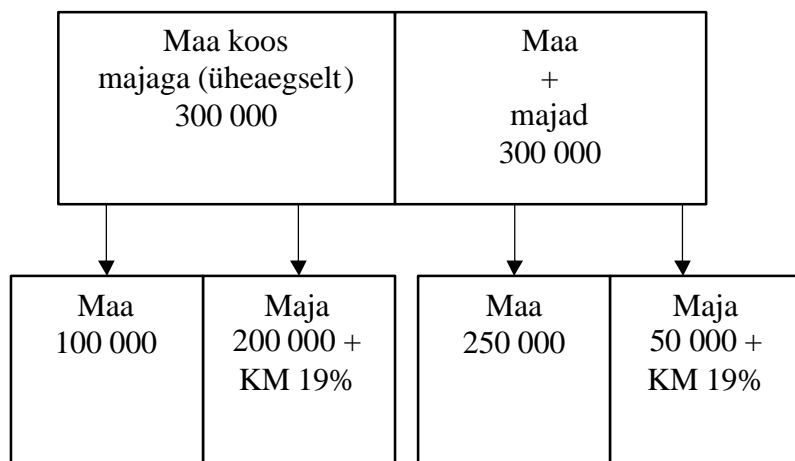
Kolmas Kaasus

Kinnisvara müük

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

Skeem 3

Kinnisvara müük



5. KÄIBEMAKSUPETTUSED

5.1 Erinevad käibemaksupettuste liigid

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

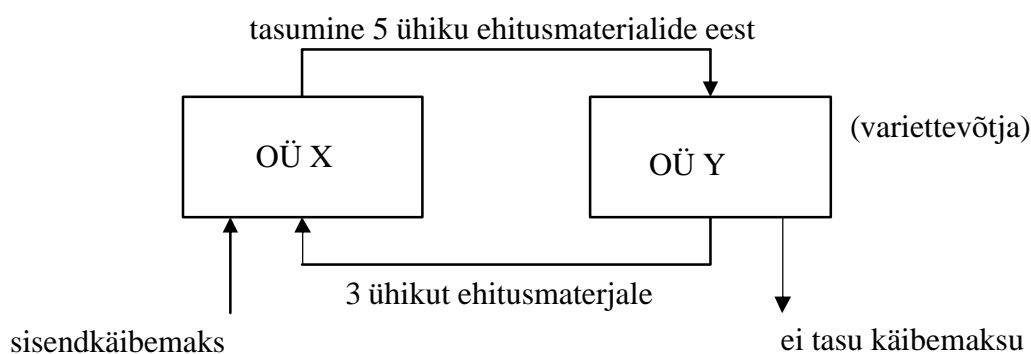
Tavaline käibemaksupettus.

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

Sisendkäibemaksu kunstlik suurendamine.

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

sisendkäibemaksu. OÜ Y aga, kes suure tõenäosusega on variettevõtja, ei tasu võõrandamisel tekkinud käibelt käibemaksu.



Fiktiivne kauba väljavedu

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

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

Maksustatava väärtuse kunstlik vähendamine

Pettuse skeem näeb välja järgmine: impordil deklareeritakse tollis kauba väärtus reaalselt oluliselt madalamana ning seega tuleb tasuda ka vähem käibemaksu. Hindade alandamine toimub vabatsoonis või tollilaos, kus kaup ringleb erinevate ettevõtjate vahel. Nagu eelnevast alapeatükist selgus, on ka kala selline kaup, mille väärtust näidatakse tegelikust kordi madalamana. Sarnane skeem toimib ka siseriiklikult, kui kauba või teenuse võõrandaja näitab siseriikliku tehingu puhul

kauba või teenuse väärtust tegelikust madalamana, et vähendada käibemaksudohustust. Viimast kasutatakse eriti juhtudel, kui kauba või teenuse soetajaks on isik, kes ei ole maksudohustuslane.

Omatarbe mittemaksudamine.

Seisneb selles, et ettevõtjad jätaavad omatarbekulutused deklareerimata. KMS § 2 lõike 6 kohaselt on omatarbe kauba andmine ja teenuse osutamine maksudohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele ning teenuse ja ettevõtluses kasutatava vara hulka kuuluva kauba kasutamine maksudohustuslase või tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel.

Rõhutada tuleb ka, et kauba kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena ainult juhul, kui maksudohustuslane on selle kauba sisendkäibemaksu oma käibemaksud maha arvanud.

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

Registreerimata jätmise pettus

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

Tagastuspettus

Tagastuspettuse tunnuseks on see, kui ettevõtja registreerib end käibemaksudohustuslaseks ja ei deklareeri andmeid tegeliku käibe ja arvete alusel, vaid esitab käibedeklaratsioonides suvalisi

andmeid. Näiteks deklareerib üsna väikest käivet, kuid sisendkäibemaksu näitab mitmeid kordi suuremana.

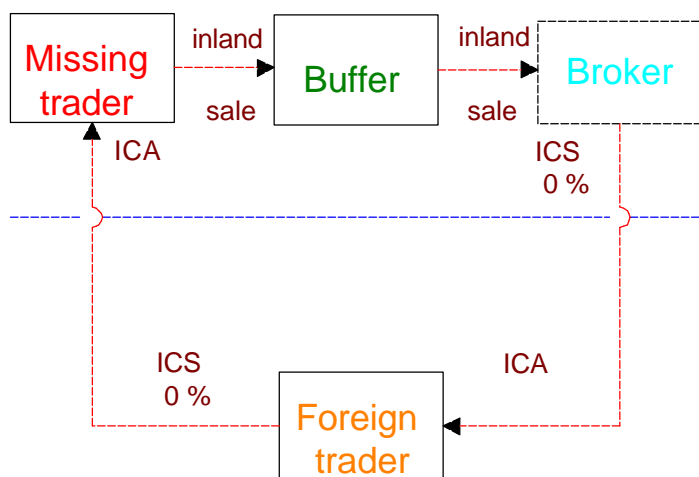
Fiktiivsete arvete väljastamine

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

5.2 Karusellpettus

5.2.1 Mis on karusellpettus?

Lihtsa karusellpettuse saavad korraldada juba neli maksukohustuslast.

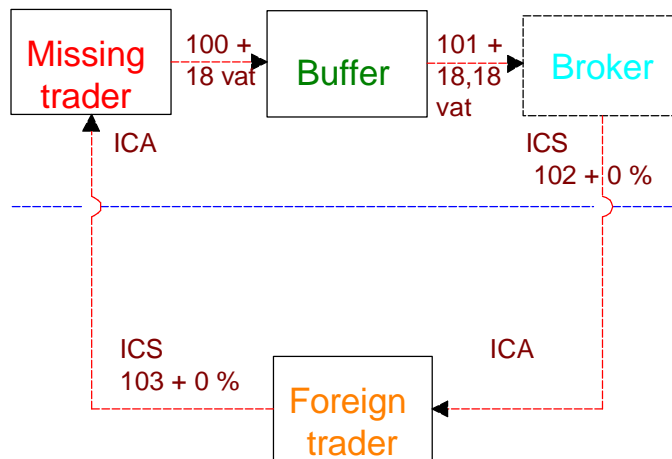


Puuduv kaupleja Riigisisene müük Puhver Riigisisene müük Vahendaja
Ühendusesisene soetamine Ühendusesisene kaubatarne Ühendusesisene
kaubatarne Ühendusesisene soetamine Väliskaupleja

Karusellpettuse peamised tunnused on järgmised:

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

Käibemaksu puudutavad tagajärjed:



| | | | | |
|----------------------------------|-----------------------|----------------------------------|--------------------------|----------------------|
| <i>Puuduv kaupleja</i> | $100 + 18 \text{ KM}$ | <i>Puhver</i> | $101 + 18,18 \text{ KM}$ | <i>Vahendaja</i> |
| <i>Ühendusesisene soetamine</i> | | <i>Ühendusesisene kaubatarne</i> | | $102 + 0\%$ |
| <i>Ühendusesisene kaubakäive</i> | | <i>Ühendusesisene soetamine</i> | $103 + 0\%$ | <i>Väliskaupleja</i> |

KORDAMISKÜSIMUSED

1. Miks seda karusellpettuseks nimetatakse?
2. Koostage puuduva kaupleja, puhvri ja maakleri deklaratsioonid (eeldades, et neil maksukohustuslastel ei ole sel perioodil muid tehinguid).
3. Kui palju kaotab riigieelarve?

5.2.2 Lähem tutvus osalistega

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

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

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

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

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

5.2.3 Ühised tunnused

- **Rahvusvahelisuus.** Käibemaksukohustuslaste omavahelised tehingud on vähemalt kahes liikmesriigis. Käibemaksusüsteem võimaldab kaupade ostmist nullmääraga. Sellele järgneval müümisel küsib pettur käibemaksu, mida riigi eest varjatakse, ja suurendab enda kasumit. Mida rohkem kauplejaid ja liikmesriike ahelas on, seda keerulisem on pettust uurida.

- **Ühendusesisene kauba soetamine.** Käibemaksu karusellpettus hõlmab tavaliselt ühendusesisest kaubakäivet. Enamikul juhtudel on ühenduses tarneid tegeval vahendajal õigus käibemaksu tagasi saada, sest ta pidi seda ostmisel maksma, aga tema väljund on nullmaksumääraga.
- **Mitu osalist.** Mitme vahelüli kasutamine takistab puuduvate kauplejate avastamist. Need vahelülid hoiavad üsna madalat profiili, sest nad maksavad makse ja näitavad käibedeklaratsioonis vähe saadud makse. Neid on tavakontrolli või riskianalüüsi käigus väga raske tuvastada.
- **Müüjate ja ostjate kiire muutumine.** Selleks et avastamist vältida, vahetavad karusellpetturid regulaarselt tarnijaid ja puuduvaid kauplejaid.
- **Käibemaksu ei deklareerita/maksta.** Karusellpettuse esimene lüli küsib käibemaksu riigisisestel soetamistelt ja saab klientidelt käibemaksu. Ta ei maksa seda käibemaksu maksuhaldurile ja see võimaldab tal müüa kaupu ostuhinnast madalama hinnaga. See käibemaks, mida puuduv kaupleja küsib puhvritl või vahendajalt ja mida ta riigile ei maksa, ongi tema kasumimarginaal.
- **Kaubavood.** Kuigi majandustehinguid simuleeritakse, on karusellpettustes liikumas siiski reaalsed kaubad. Tavaliselt on need väärtuslikud, kuid kergesti transporditavad kaubad. Karusellpettusi korraldatakse väga sageli arvutiosade (protsessorid, SIMM-moodulid) ja mobiiltelefonidega. On ka teisi kaupu, nagu autod, tekstiil, telefonikaardid, putukamürgid, veoautod, riidesemed, toit, karastusjoogid, metallitooted, väärismetall, alkohol, lihatooted, ehitustooted, bensiin, nahk, raud ja terastooted.
- **Korduv iseloom.** On täheldatud, et samad kaubad läbivad ringi mitu korda, mis võimaldab petturitel teha käibemaksusüsteemi petmisega tasa kaupade kogumaksumuse.
- **Makseviis.** Vaatamata sellele, et tegemist on suurte summadega, kasutatakse sageli sularaha. Tavalisi ärikrediidi kokkuleppeid ei esine. Avastatud sularahamakseteta maksupettuste puhul makstakse enamjaolt pangaülekandega (raha on pangaarvel väga lühikest aega, pangaarved on ettevõtte nimel ja puudub igasugune viide füüsilistele isikutele).

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

5.2.4 Liikmesriikide erinev koht petuskeemis

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

5.2.5 Sätted õigusaktidest

§ 7. Kauba ühendusesisene käive

(1) Kauba ühendusesisene käive on

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

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

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

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

5.2.6 Maksustamine avastatud karusellpettuste korral

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

5.2.7 Keelata puhvri või vahendajal sisendkäibemaksu mahaarvamine

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

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

Lisaks sellele tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti d alusel ei mõjuta ostja (puhvri/vahendaja) mahaarvamisõiguse äravõtmine põhimõtteliselt tema kohustust maksta käibemaksu vastavate müügitehingute puhul teiste puhvrite või vahendajatega ega tarnija (puuduv kaupleja) kohustust maksta arvel näidatud käibemaksu.

5.2.8 Maakleri ja välisettevõtte ühendusesiseste kaubakäibe maksustamine

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

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

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

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

Märkige kaasuste numbrid 10–14.

Küsimus: milliseid argumente kasutab Ühendkuningriigi valitsus karusellpettustega võitlemiseks?

5.2.9 Karusellpettuse ennetamise, avastamise ja lõpetamise võimalused

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

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

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

6. KÄIBEMAKSU TAGASITAOTLEMINE VÄLISRIIGIST

6.1 Käibemaksu tagasitaotlemist reguleerivad õigusaktid

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

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

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

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

Eelpool mainitud Euroopa Ühenduste Nõukogu (EÜN) kuues direktiiv on praeguse lisandväärtusmaksu süsteemi aluseks ja kõik liikmesriigid on kohustatud oma seadused sellega vastavusse viima. Kuues direktiiv on läbi teinud suuri muutusi, mis on tihti olnud vajalikud ärikeskkonna muudatuste tõttu. Enamik muudatusi oli seotud ühisturu moodustamisega 1993. aastal, kui majanduslikud piirid liikmesriikide vahel kaotati ja tuli luua uus süsteem kaupade liikumise maksustamisel.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.2 Euroopa Ühenduse 8. ja 13. direktiiv

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

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

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

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

Euroopa Nõukogu kolmeteistkümnenda direktiivi artiklis 2 on käibemaksu tagastusõiguse kohta kirjutatud, et liikmesriigid võivad käibemaksutagastused muuta sõltuvaks kolmandate riikide

antavatest võrreldavatest soodustustest käibemaksude suhtes. Samuti võivad liikmesriigid nõuda maksuesindaja määramist.

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

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

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

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

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

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

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

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

6.3 Mitteresidendist käibemaksukohustuslased

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

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

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

1) Kas tal on püsiv tegevuskoht?

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

Mitteresident saab tegelda Eestis ettevõtlusega ka siin püsivat tegevuskohta omamata. Määrav on seejuures, kas tema majandustegevus Eestis on püsiva iseloomuga või saab väita, et mitteresident

tegutseb siin mingi ühekordse lepingu raames. Viimasel juhul ei teki tal Eestis püsivat tegevuskohta ja selle üle otsustamisel, kas ta on Eestis maksukohustuslane, tuleb lähtuda teistest kriteeriumidest.

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

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

Selle sätte alusel ei teki registreerimiskohustust:

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

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

a) mitteresident müüb Eestis kaupa või osutab teenust isikule, kes ei ole ei maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane;

b) see kaup või teenus maksustatakse käibemaksuga, kuid mitte nullmääraga.

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

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

Põhimõtteliselt peaksid kõik püsivat tegevuskohta mitteomavad mitteresidendid muutuma Eestis maksukohustuslasteks ka juhul, kui nad teevad Eestis mingi nullmääraga maksustatava tehingu – kauba soetaja või teenuse saaja ei saa sel juhul kaupa või teenust maksustada. Puht-administratiivsetel põhjustel, et mitte sundida suurt hulka mitteresidente end maksukohustuslasena

registreerima, ei pea püsivat tegevuskohta mitteomav mitteresident end maksukohustuslasena registreerima, kui ta teostab Eestis ainult nullmääraga käivet, v.a kauba ühendusesisene käive. Näiteks ei pea end maksukohustuslasena registreerima välisriigi ettevõtja, kelle kogu tegevus seisneb kauba eksportimises või kes tegeleb üksnes kaubatehingutega tollilaos. Samuti on maksukohustuslasena registreerimisest vabastatud Eesti äriühingud, kes osutavad üksnes teenuseid, mille käibe tekkimise koht ei ole Eestis, näiteks osutavad konsultatsiooniteenuseid välisriigi maksukohustuslastele. See 1. jaanuaril 2006 jõustunud seadusemuudatus põhineb kuuenda direktiivi artikli 22 lõikel 9, mis võimaldab liikmesriigil vabastada ettevõtjaid teatud kohustustest. Kuuenda direktiivi kohaselt ei ole siiski lubatud ettevõtjat registreerimiskohustusest vabastada juhul, kui ettevõtjal tekib kauba ühendusesisene käive. Ettevõtjal on alati õigus end registreerida maksukohustuslasena avalduse alusel ka juhul, kui tal registreerimiskohustust ei ole tekkinud.

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

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

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

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

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

6.4 Mitteresidendist maksumaksjale käibemaksu tagastamine

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

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

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

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

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

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

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

Selle sätte kohaselt ei saa näiteks Eestist käibemaksu tagasi taotleda teiste liikmesriikide reisibürood, kes rakendavad reisiteenuste osutamisel reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorda. Samuti ei saa tagasi taotleda käibemaksu, kui soetati kaupu või teenuseid külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks (välja arvatud töölähetuse korral).

Samuti on täpsustatud, et välisriigi isik kaotab õiguse käibemaksu tagastusele seoses Eestis asuva püsiva tegevuskohaga üksnes juhul, kui ta selle püsiva tegevuskoha kaudu tegutseb ettevõtlusega Eestis. See tähendab, et näiteks esinduskontorina tegutseva filiaali puhul säilib välisriigi maksukohustuslasel õigus käibemaksu tagastusele.

Kuuenda Direktiivi artikkel 15 lõike 12 alusel kehtestatud KMS § 35 lõike 6 kohaselt tagastatakse Eestis kauba soetamisel tasutud käibemaks isikule, kes ekspordib selle kauba oma heategevusliku tegevuse, täpsemalt humanitaarabi raames. KMS § 35 lõike 6 alusel käibemaksu tagastamise kord on samuti kehtestatud rahandusministri 7. aprilli 2004 määrusega nr 68 (RTL 2004, 44, 751; 2005, 126, 1996).

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

KMS § 35 lõikes 7 on sätestatud sisendkäibemaksu tagastamise erijuht, mis on seotud uue transpordivahendiga. Kuuenda Direktiivi artikli 28a lõike 4 kohaselt on igal isikul, kes võõrandab uue transpordivahendi, mis toimetatakse teise liikmesriiki, õigus saada tagasi uue transpordivahendi soetamisel tasutud sisendkäibemaks. Sättega välditakse käibemaksu kumuleerumist, kuna teise liikmesriigi isik, kes soetab uue transpordivahendi, on kohustatud sellelt oma riigis maksma käibemaksu. Sisendkäibemaks tagastatakse antud sätte alusel kõigile isikutele, kellel puudub õigus sisendkäibemaksu tavakorras mahaarvamiseks - maksukohustuslastele, kelle sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on piiratud või puudub, piiratud maksukohustuslastele, füüsilistele isikutele, kes olid soetanud uue transpordivahendi isiklikuks tarbeks ning muudele isikutele, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena. Juhul, kui isik võõrandab uue transpordivahendi madalama hinnaga, kui ta selle soetamisel ise maksis, tagastatakse talle sisendkäibemaks üksnes uue transpordivahendi müügihinnalt arvatatud käibemaksu ulatuses.

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

säte mõeldud nende erijuhtude tarbeks, kus isikul puudub muu võimalus käibemaksu tagasisaamiseks.

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

KORDMISKÜSIMUSED

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

**Kauba ühendusesisese käibe aruande vorm ja täitmise juhend
ning kauba ühendusesisese käibe muutmise aruande vorm ja täitmise juhend**

Rahandusministri 7. aprilli 2004. a määrus nr 69

Määrus kehtestatakse «Käibemaksuseaduse» (RT I 2003, 82, 554) § 28 lõike 4 alusel.

§ 1. Aruannete vormid ja täitmise juhendid

Kehtestatakse käesoleva määruse lisa 1 kohane «Kauba ühendusesisese käibe aruande vorm ja täitmise juhend» ning lisa 2 kohane «Kauba ühendusesisese käibe muutmise aruande vorm ja täitmise juhend».

§ 2. Määruse jõustumine

Määrus jõustub 1. mail 2004. a.

Minister Taavi VESKIMÄGI
Kantsler Aare JÄRVAN

KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE ARUANDE TÄITMISE JUHEND

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

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

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

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

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

Deklareerimisperiod (kvartal/aasta) formaadis Q/AAAA.

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

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

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

Käibemaksukohustuslaste numbrite struktuurid ja formaadid

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

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

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

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

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

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

Parandamine Valesti deklareeritud andmed tuleb parandada Kauba ühendusesise käibe muutmise aruandel.

Rahandusministri 7. aprilli 2004. a määruse nr 69
 «Kauba ühendusesisese käibe aruande vorm ja
 täitmise juhend ning kauba ühendusesisese käibe
 muutmise aruande vorm ja täitmise juhend»
 lisa 2

MAKSU- ja TOLLIAMET

Vorm VDP

| |
|--|
| Maksu- ja Tolliameti piirkondlik maksukeskus |
|--|

MAKSUKOHUSTUSLASE

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

KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE MUUTMISE ARUANNE

Muutmise aruandel parandatakse kauba ühendusesisese käibe aruannet

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

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

MAKSU- ja TOLLIAMET

Vorm VDP

KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE MUUTMISE ARUANNE

Jätkuleht

Lehekülgi kokku

| |
|---|
| / |
|---|

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE MUUTMISE ARUANDE TÄITMISE JUHEND

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

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

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

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

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

Kolmnurktehing – vastavalt KMS § 2 lõikele 8.

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

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

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

Tulp 3 Ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise number – aruandele valesi märgitud numbril muutmiseks. Numbril ette ei märgita riigitunnust, mis on juba tulbas 2 märgitud. Sisestada tuleb vaid number ilma vahemärkide ja tühikuteta.

Käibemaksukohustuslaste numbrite struktuurid ja formaadid

| Liikmesriik | Struktuur | Liikmesriik | Struktuur |
|-------------|--------------|--------------------|--|
| Belgia | 999.999.999 | Soome | 99999999 |
| Taani | 99 99 99 99 | Suurbritannia | 999 9999 99 või 999 9999 99 999 või 99999 |
| Saksamaa | 999999999 | Küpros | 99999999L |
| Kreeka | 999999999 | Tšehhi Vabariik | 99999999 või 9999999999 või 9999999999 |
| Hispaania | X9999999X | Eesti | 999999999 |
| Prantsusmaa | XX 999999999 | Läti | 9999999999 |
| Iirimaa | 9S99999L | Leedu | 999999999 või 999999999999 |
| Itaalia | 99999999999 | Ungari | 99999999 |
| Luksemburg | 99999999 | Malta | 99999999 |
| Holland | 999999999B99 | Poola | 999.99.99.999 või 999.999.99.99 või 9999999999 |
| Austria | U99999999 | Sloveenia | 99999999 |
| Portugal | 999999999 | Slovakkia Vabariik | 999999999 või 9999999999 |
| Rootsi | 999999999999 | | Märkused: 9: Number; X: Täht või number; S: Täht, number; L: Täht. |

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

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

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