

**TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOLI TALLINNA KOLLEDŽ**

Majandusarvestus

Ülle Kilk

**KÄIBEMAKSU NEUTRAALSUST TAGAVA SISENDKÄIBEMAKSU  
MAHAARVAMINE**

Lõputöö

Juhendaja: Pille Kaarlõp. MA

Tallinn 2014

## SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	3
PÕHIMÕISTED .....	6
1. KÄIBEMAKSU ARVESTUS .....	8
1.1. Käibemaksu põhimõtted .....	9
1.1.1. Lisandväärtuse maksu põhimõte .....	10
1.1.2. Tarbimismaksu põhimõte .....	12
1.1.3. Neutraalsuse põhimõte .....	13
1.2. Käibe tekkimine .....	15
1.2.1. Maksustatav käive .....	16
1.2.2. Maksuvaba käive .....	21
1.2.3. Maksuvabastusest loobumine .....	28
1.3. Maksukohustuslane .....	31
1.3.1. Maksukohustuslasena registreerimine .....	31
1.3.2. Maksukohustuslase registrist kustutamine .....	32
2. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE .....	35
2.1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise eeldused ja piirangud .....	36
2.2. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine .....	38
2.3. Sisendkäibemaksu korrigeerimine .....	40
2.4. Kasutatud kaupade käibe maksustamise erikord .....	42
JÄRELDUSED JA ETTEPANEKUD .....	43
KOKKUVÕTE .....	46
VIIDATUD ALLIKAD .....	48
SUMMARY .....	50

## SISSEJUHATUS

Lisandunud väärtuse maksuna toimiv käibemaks kehtestati esimesena Prantsusmaal 1954. aastal. Euroopa Liidu liikmesriikides kehtestati lisandväärtuse maks alates 1968. aastast. Seoses sellega tekkis liikmesriikidel kohustus asendada seni kehtinud müügitaksud lisandväärtuse maksuna toimiva käibemaksuga. Eestis kehtestati lisandunud väärtuse maksuna toimiv käibemaks esmakordselt Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. aasta määrusega nr 209. Määrusega, mis jõustus 1991. aasta algusest, kinnitati käibemaksuga maksustamise kord. Alates 1992. aastast hakkas kehtima seaduse alusel kehtestatud käibemaks. Riigikogu poolt 10. detsembril 2003. aastal vastu võetud ja Euroopa Liiduga liitumisel (01.05.2004) jõustunud käibemaksuseadus kehtib Eestis tänaseni.

Käibemaks on kujunenud üheks olulisemaks riigieelarve tuluallikaks. Käibemaksuga on maksustatud enamik kaupu ja teenuseid. Maksu kogujateks ja edastajateks on ettevõtjad, kes maksavad käibemaksu erinevatel müügietapeidel lisandunud väärtuselt. Käibemaksu tegelik maksja on lõpptarbija. Riigikohtu halduskolleegiumi 28.05.2002. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-21-02 on rõhutatud käibemaksu kui tarbimismaksu põhimõtet. Riigikohus on öelnud järgnevat: „Niikaua kuni kaubad või teenused ringlevad ettevõtlussfääris, riigieelarvesse käibemaksu ei laeku, sest selle summa võrra, mida tehingu üks pool (müüja) riigile maksab, maksab tehingu teine pool riigile käibemaksu vähem. Reaalne maksulaekumine eelarvesse tekib alles siis, kui ostjaks osutub isik, kellel ei ole käibemaksu mahaarvamise õigust.“ Seega on lisandunud väärtuse põhimõttel toimiv käibemaks suunatud lõpptarbijale. See tähendab, et käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat.

Käibemaksu neutraalsuse põhimõttest lähtuvalt, peavad käibelt arvestatud maksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus olema omavahel tasakaalus. Tegelik praktika aga näitab, et tihtilugu see nii ei ole. Seda näitavad ka arvukad kohtulahendid, kus põhiprobleemid on tekkinud maksukoormuse tasakaalu mõjutava sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega.

Riigikohus on oma lahendites rõhutanud, et käibemaksu kumulatsioon on neutraalsuse põhimõttega vastuolus ning kumulatsiooni juhtumeid tuleb maksimaalselt vältida.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida käibemaksu neutraalsuse põhimõtte toimimist ja välja tuua tegurid, mis mõjutavad maksukoormuse tasakaalu. Eesmärgist tulenevalt on töös järgmised uurimisküsimused:

- 1) millistel juhtudel toimub käibemaksu kumuleerumine;
- 2) millised käibemaksu regulatsioonid aitavad ära hoida käibemaksu kumuleerumist;
- 3) millised on sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodid;
- 4) millised on põhivara sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused ja ümberarvutamise periood;
- 5) kuidas toimub sisendkäibemaksu mahaarvamine kinnisvara võõrandamisel;
- 6) millised on pöördmaksustamise põhimõtted.

Eeltoodud uurimisküsimustest lähtuvalt on käesolev töö jaotatud kaheks peatükiks. Töö esimeses peatükis käsitletakse käibemaksu rakendamisega seotud põhimõtteid ning selgitatakse välja millised tehingud tekitavad käivet ja millised on tehingud mis käivet ei tekita. Samuti käsitletakse esimeses peatükis sisendkäibemaksu mahaarvamist nii maksustatava kui maksuvaba käibe korral, maksukohustuslaseks registreerimise kohustuse tekkimist ning sisendkäibemaksu mahaarvamise seotud probleeme maksukohustuslase registrist kustutamise korral. Teises peatükis käsitletakse sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseid ja piiranguid ning sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist maksuvaba käibe korral, samuti sisendkäibemaksu ümberarvestust ning kasutatud kaupade käibe maksustamise erikorda.

Töös käsitletakse käibemaksu kumuleerumist nii maksustatava kui maksuvaba käibe korral ning analüüsitakse tegureid, mis mõjutavad sisendkäibemaksu mahaarvamist. Samuti käsitletakse regulatsioone, mis aitavad vältida käibemaksu kumulatsiooni nii maksustatava kui maksuvaba käibe korral. Probleemide juurde on toodud selgitavad näited, mis võimaldavad saada ülevaate regulatsioonide toimimisest. Töös on kasutatud teise autori poolt koostatud joonist.

Töö kirjutamisel on kasutatud süsteemse analüüsi meetodit, samuti on töös analüüsitud kohtulahenditest saadud infot. Töös on võrdlusena välja toodud Riigikohtu ja Euroopa Kohtu seisukohad. Kauba müügihinnale lisatud vähendatud maksumäära rakendamist on võrreldud maksuvabastuse rakendamisega. Analüüsitud on käibelt arvestatud maksukohustuse ja

sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse omavahelist seost ning tegureid, mis piiravad sisendkäibemaksu mahaarvamist.

Töös on olulisema allikana kasutatud käibemaksuseadust (RT I 2003, 82, 554) ja 2012. aastal Ten-Team OÜ poolt välja antud selgitavate näidetega raamatut „Käibemaksu käsiraamat“. Lisaks on allikatena kasutatud Lasse Lehise raamatuid „Maksuõigus“ ja „Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013“. Samuti on töö koostamisel allikatena kasutatud järgmisi raamatuid: „Maksundus“ Paul Tammert, „Käibemaks“ Kalle Kägi, Urmas Võimre, „Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus“ Sirje Pulk, „Three VAT Studies“ S. Cnossen, „The Modern VAT“ Ebrill, L. Samuti on töö koostamisel kasutatud erinevaid erialaseid artikleid. Allikana on kasutatud mitmeid Riigikohtu lahendeid, mis on seotud kinnisasja sisendkäibemaksu mahaarvamise ja viidatu allikate arv on 19, neist 5 on artiklid.

## PÕHIMÕISTED

Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) § 2 annab seaduses korduvalt kasutatavaile mõistetele alljärgnevad tähendused:

**Ettevõtlus** – isiku (KMS § 3) iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest (käibemaksustamise mõttes ei oma tähendust, kas nimetatud majandustegevus on kasumlik või mitte). Ettevõtlusena käsitatakse ka notari ja kohtutäituri ametitegevust. Ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ I lisas sätestatud majandustegevust või selliseid tehinguid ja toiminguid (KMS § 1 lg 1), mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi.

**Kaup** – asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või tehnorajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja.

**Paigaldatav või kokkupandav kaup** – kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5 protsenti tehingu maksustatavast väärtusest.

**Teenus** – ettevõtluse korras osutatav hüve või võõrandatav õigus, mis ei ole kaup ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja.

**Võõrandamine** – kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Võõrandamine on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel ning kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral.

**Omatarve** – maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Kauba võõrandamist või kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitatakse omatarbena, kui maksukohustuslane on selle kauba või selle kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud.

**Kolmnurktehing** – kauba võõrandamise tehing kolme eri liikmesriigi maksukohustuslase vahel. Täidetud peavad olema kõik järgmised tingimused:

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

**Välisriik** – teine liikmesriik kui ka ühenduseväline riik. Teenuse osutamise korral ei oma käibe toimumise koha puhul tihti tähtsust kas tegemist on teise liikmesriigiga või ühendusevälise riigiga, mõlemal juhul maksustatakse teenuse osutamist nullmääraga.

**Kaugmüük** – kauba (v.a transpordivahend, paigaldatav või kokkupandav kaup) võõrandamine ja toimetamine võõrandaja poolt või eest teise liikmesriigi mittemaksukohustuslasele.

## 1. KÄIBEMAKSU ARVESTUS

Lisandunud väärtuse maksuna toimiv käibemaks kehtestati Eestis esmakordselt Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. aasta määrusega nr 209. Määrus, mille alusel kehtestati käibemaksuga maksustamise kord, jõustus 1991. aasta algusest. Maksukohustuslased olid Eestis asuvad ettevõtted ja organisatsioonid. Riigivõimu- ja valitsemisorganitel ning füüsilistel isikutel maksukohustus puudus (2, lk 12). Käibemaksuga maksustati kaupade ja teenuste müügikäivet. Ettevõtted võisid oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata kaupade (välja arvatud põhivahendite) ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu. Organisatsioonidel puudus käibemaksu mahaarvamise õigus. (Ib., lk 13)

Alates 1992. aastast hakkas kehtima seaduse alusel kehtestatud käibemaks. Käibemaksukohustuslasteks olid maksuametis registreeritud kaupu võõrandavad ja teenuseid osutavad ettevõtted ja organisatsioonid. Maksukohustuslasel oli õigus kõikide kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaks oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata. Sisendkäibemaksu mahaarvamine ei sõltunud sellest, mille tarbeks kaupu või teenuseid soetati. Põhivahendite ostul tasutud käibemaksu võis käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata. Alates 1992. aastast võis ka maksukohustuslasena registreeritud organisatsioon oma arvestatud käibemaksust maha arvata kaupade ja teenuste soetusel tasutud käibemaksu. (Ib., lk 13)

25. augustil 1993. aastal võeti Riigikogus vastu uus käibemaksuseadus, mis jõustus 1994. aasta algusest. Uue käibemaksuseaduse sisuks oli viia Eestis käibemaksuga maksustamise kord kooskõlla Euroopa Liidu nõuetega. Uue seaduse kohaselt võis kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata juhul, kui kaubad ja teenused on ostetud ettevõtlike tarbeks. Arvestust hakati pidama nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks ostetud kaupade ja teenuste osas. (Ib., lk 15)



Samuti muutus käibemaksukohustuslaseks registreerimise kord. Isikul, kelle maksustatav käive ületas kalendriaasta jooksul 130 000 krooni, tekkis kohustus end maksukohustuslasena registreerida (2, lk 14).

Riigikogus 13. juunil 2001. aastal vastu võetud uus käibemaksuseadus jõustus 2002. aasta algusest. 2014. aastal Eestis kehtiv käibemaksuseadus võeti Riigikogu poolt vastu 10. detsembril 2003. aastal. Seadus jõustus Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 1. maist 2004. aastal.

## **1.1. Käibemaksu põhimõtted**

Käibemaks on universaalne tarbimismaks. Käibemaksuga maksustatakse kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Maksud jagunevad otsesteks maksudeks ja kaudseteks maksudeks. Otseste maksu puhul on maksukohustuse kandja ja maksu tegelik maksja ühes isikus. Kaudse maksu puhul on maksukohustus ja maksu tegelik maksmine seotud erinevate isikutega.

Käibemaks on kaudne maks. Maksukohustuse kandjaks on ettevõtja, kes tootmisetappide erinevate tasandite kaudu maksab käibemaksu enda poolt lisatud väärtuselt. Erinevatel müügi-etappidel kogutud käibemaksud moodustavad kokku toote müügihinna vastava käibemaksusumma. Käibemaksu tegelik maksja on lõpptarbija, kes maksab müüjale ostuhinnas sisalduva käibemaksu. Seega ei lange maksukohustuse kandja ja maksu tegelik maksja käibemaksu puhul kokku. (3, lk 15)

Käibemaks on objektiivne maks. Käibemaksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest. Maksu suurus ei tohi sõltuda kauba või teenuse müüja või ostja isikust (Ib., lk 16). Käibemaksuga maksustamisel ei oma tähendust, kas ettevõtte majandustegevus on kasumlik või mitte. Käibemaks kuulub tasumisele nii kasumliku müügi kui kahjumiga seotud müügi korral.

Käibemaks on perioodiline maks. Maksustamisperiood on kalendrikuu. Ettevõtja võib taotleda ka pikemat maksustamisperioodi, näiteks kvartal. Käibedeklaratsioon tuleb registreeritud käibemaksukohustuslasel maksuhaldurile esitada maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks, samaks päevaks tuleb tasuda ka käibemaks.

Käibemaksuga maksustamine toimub üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Sihtkohamaa põhimõttest lähtuvalt maksustatakse käibemaksuga tarbimist, mitte kauba või teenuse tootmist (3, lk 17). Sihtkohamaa printsiibist lähtuvalt tuleb Eesti ettevõtjal eksporditud kaupadele, samuti kauba ühendusesisese käbe korral ja välisriigis teenuse osutamise korral rakendada nullmäära sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega. Samas peab Eestis asuv isik arvestama käibemaksu nii kauba impordi kui kauba ühendusesisese soetamise korral. Samuti peab Eestis asuv ostja arvestama käibemaksu teenuse saamisel välisriigi maksukohustuslaselt.

Nii käibe maksustamine sihtkohamaal kui ka käibele nullmäära rakendamine lähtekohamaal peavad toimima sünkroonselt, sest vastasel juhul võib tekkida topeltmaksustamine või alusetu maksuvabastus. Neutraalse maksustamise põhimõttest lähtuvalt tuleb välismaalt ostetud kaupu ja teenuseid maksustada samamoodi nagu kodumaiseid kaupu ja teenuseid (näiteks 9% maksumäär ja maksuvabastused peavad kehtima kõikidele kaupadele ühtemoodi). (4, lk 268)

### **1.1.1. Lisandväärtuse maksu põhimõte**

Käibemaksuseaduse § 1 lõige 2 sätestab, et käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna (inglise keeles value added tax ehk lühendatult VAT). Oma olemuselt on käibemaks mitmetasandiline mittekumuleeruv tarbimismaks (3, lk 13). Iga müügitasand maksab käibemaksu ainult tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annab kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma (5, lk 284). Seega maksustamise objektiks on tootmisprotsessi käigus loodud lisandväärtus.

Käibemaksu mittekumuleerumise tagab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Ettevõtjal on õigus oma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata oma uute kaupade ja teenuste tootmiseks teiselt maksukohustuslaselt soetatud kaupade ja teenuste eest tasumisele kuuluv käibemaks.

Lisandunud väärtuse arvutamiseks käibemaksuga maksustamise korral võib kasutada kolme põhilist meetodit. Kasutada võib otsese mahaarvamise meetodit, lisamiseetodit ja kaudse mahaarvamise meetodit (Ib., lk 284).

Otsese mahaarvamise korral lähtutakse kauba hinnast ilma käibemaksuta, s.t ettevõtte müügikäibest lahutatakse sama perioodi ettevõtluskulud. Saadud vahe korrutatakse vastava käibemaksumääraga. Otsene lahutusmeetod on lihtne meetod, kuid tema kasutamine muutub keerukaks maksuvabastuste ja erinevate maksumäärade korral (6, lk 258). Sellise meetodi üleriigilise rakendamise kogemus on väidetavalt ainult Jaapanil (7, lk 20).

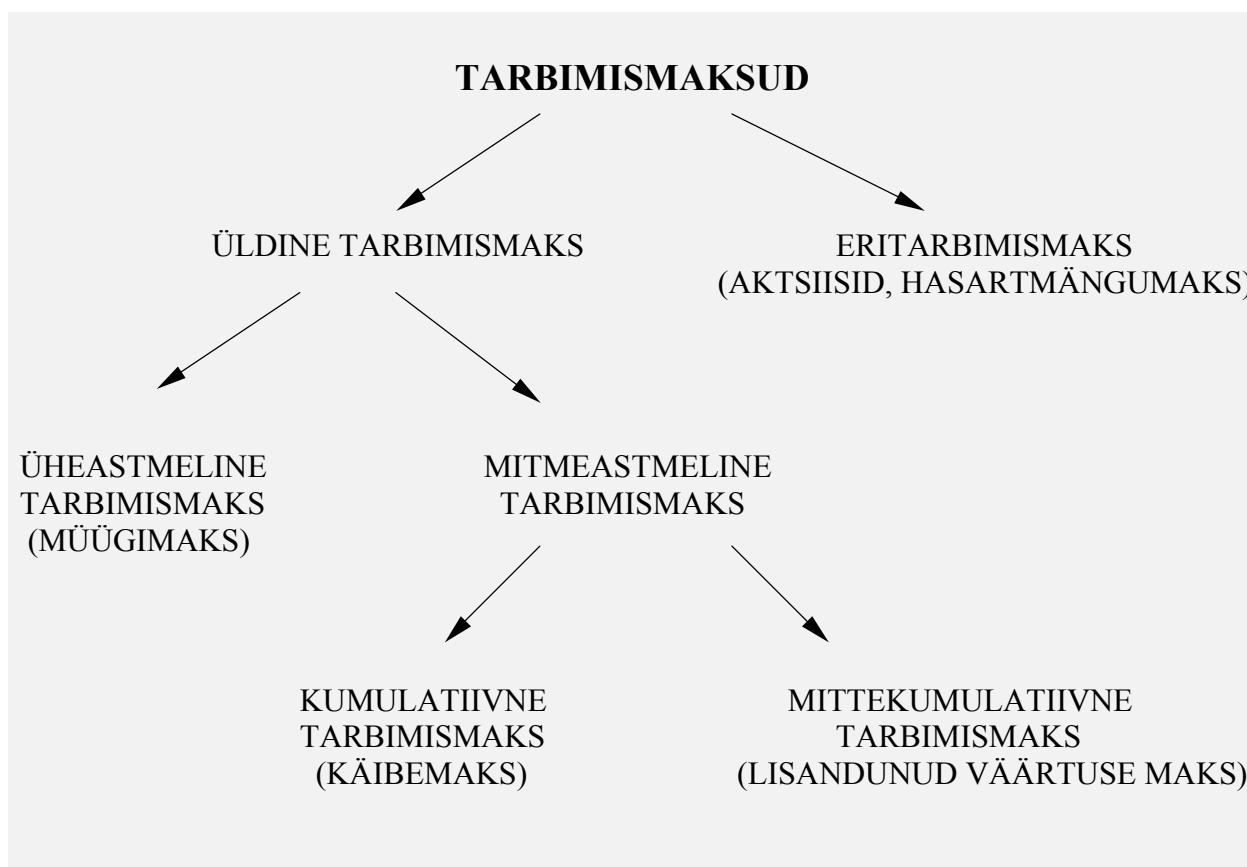
Teiseks võimalikuks kasutatavaks meetodiks on lisamiseetod. Selle meetodi rakendamise korral arvutatakse lisandunud väärtus erinevate kululiikide kaupa (nt kasum, palgad, intressid, rent) ning seejärel summeeritakse (5, lk 284). Antud meetodit võib rakendada finantsteenuste maksustamisel. Näiteks omavad lisamiseetodi kogemust Iisrael, Argentina ja Prantsusmaa (8, lk 27).

Euroopa Liidus on kasutusel kaudse mahaarvamise meetod. Kaudse meetodi rakendamise korral on võimalik vältida käibemaksu kumuleerumist, sest maksukohustuslase müügikäibelt arvatud käibemaksust arvatakse maha sama perioodi ostukäivetelt tasutud käibemaks. Saadud positiivne vahe kantakse riigile. Negatiivse tulemi korral tuleb enammakstud käibemaks maksumaksjale tagastada. Kaudse meetodi rakendamise korral tekib maksukohustuslasel käibemaksu tasumise kohustus üksnes kaubale või teenusele lisatud väärtuse ulatuses. Seega nimetatakse kaudsel mahaarvamise meetodil arvestatud käibemaksu lisandunud väärtuse maksuks.

**Näide:** Ettevõtja müüb valmistoodangu müügihinnaga 8400 eurot. Müügihind sisaldab käibemaksu 1400 eurot (7000 € + 1400 €). Samas ostab ettevõtja oma toodangu tootmiseks vajalikke kaupu ja teenuseid 4800 euro eest, makstes soetustelt käibemaksu 800 eurot (4000 € + 800 €). Kaupade ja teenuste ostmisel tekib maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Seega lahutab maksukohustuslane oma maksukohustusest, mis on 1400 eurot, maha kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu 800 eurot. Riigile makstav käibemaks on seega 600 eurot. Antud näite puhul on ettevõtja loodud lisandväärtus 3000 eurot. Hulgimüüja müüb selle toodangu edasi jaemüüjatele müügihinnaga 9600 eurot. Müügihind sisaldab käibemaksu 1600 eurot (8000 € + 1600 €). Jaemüüjad müüvad kauba lõpptarbijale, kes tasub kauba eest koos käibemaksuga kokku 10 800 eurot (9000 € + 1800 €). Riigile osade kaupa laekuv käibemaks on kokku seega 1800 eurot. Tarnijatelt laekub 800 eurot, tootjalt laekub 600 eurot (1400 € - 800 €), hulgimüüjalt laekub 200 eurot (1600 € - 1400 €) ning jaemüüjalt 200 eurot (1800 € - 1600 €).

### 1.1.2. Tarbimismaksu põhimõte

Käibemaks on tarbimismaks, kuna maksustamise aluseks on kaupade ja teenuste tarbimine. Ettevõtluse käigus loodud uued kaubad ja teenused maksustatakse võõrandamisel käibemaksuga. Ettevõtja maksab riigile käibemaksu ainult kaupadele ja teenustele lisandunud väärtuselt, sest tal on õigus arvestatud ja tasutud käibemaksusummast maha arvata uute kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaks. Toodete müügihinnas sisalduva käibemaksusumma tegelik maksja on aga tarbija, kuna ta ei kasuta ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtluses ja seega puudub tal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Lõpptarbijaks võib olla ka ettevõtja, kui ta lõpetab soetatud kaupade ja teenuste kasutamise ettevõtluses (nn omatarve) või kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid (5, lk 287). Tarbimismakse võib liigitada üldisteks tarbimismaksudeks ja eritarbimismaksudeks (Joonis 1).



Joonis 1. Tarbimismaksude liigid (2, lk 6)

Eritarbimismakse kehtestatakse teatud kaupadele ja teenustele. Erimaksud on näiteks aktsiisid ja hasartmängumaks. Hasartmängud on käibemaksust vabastatud, aktsiisikaubad aga maksustatakse täiendavalt käibemaksuga.

Üldised tarbimismaksud jagunevad omakorda üheastmeliseks tarbimismaksuks (müügitaks) ja mitmeastmeliseks tarbimismaksuks. Müügitaks on üheastmeline tarbimismaks, kuna tarbimisväärtuse maksustamine toimub ainult ühel tasandil. Müügitaksuga võib maksustada kauba liikumist tootjalt hulgitaksijale või hulgitaksijalt jaemüüjale või jaemüüjalt tarbijale (6, lk 255).

Mitmeastmelise tarbimismaksu puhul toimub maksustamine igal müügitapil. Mitmeastmelised tarbimismaksud jagunevad omakorda kumulatiivseks tarbimismaksuks (käibemaks) ja mittekumulatiivseks tarbimismaksuks (lisandunud väärtuse maks). Kumulatiivse maksu ehk kaskaadmaksu puhul ei saa ettevõtja kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu maha arvata. Seega muutub kaup iga müügitappi läbides kallimaks.

Mittekumulatiivse maksu ehk lisandunud väärtuse maksu puhul on ettevõtjal õigus oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata ettevõtluses kasutatavate kaupade ja teenuste soetamisel teisele maksukohustuslasele tasutud käibemaks.

Käibemaks, kui üldine tarbimismaks, rakendub kõikidele kaupadele ja teenustele. Maksuga koormatakse iga müügitasandit, vähendades seejuures käibemaksukohustust eelmistel etappidel makstud käibemaksu võrra (5, lk 283). Sellise mittekumulatuva tarbimismaksu maksubaasiks on kaupadele ja teenustele lisanduv väärtus. Käibemaks, kui lisandunud väärtuse maks on seega mittekumulatiivne, mitmeastmeline üldine tarbimismaks.

### **1.1.3. Neutraalsuse põhimõte**

Käibemaks on neutraalne maks. Vastavalt lisandväärtuse maksu põhimõttele maksab iga müügitasand käibemaksu ainult tema poolt lisatud väärtuselt, sest iga müügitasandi käibemaksukohustuslasel on õigus oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata oma ettevõtluse tarbeks ostetud kaupade ja teenuste eest tasutud käibemaks.

Seega tagab käibemaksu neutraalsuse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Lisandunud väärtuse maksuna toimiv käibemaks kehtib alates 1968. aastast kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides. Varem kasutusel olnud eri müügi maksud takistasid kaupade vaba liikumist, sest maksukoormus ja kauba hind sõltusid käivate arvust ja müüjate staatusest (5, lk 284). Tegemist oli kumuleeruva maksuga, mis ei võimaldanud sisendkäibemaksu maha arvata. Seega muutus kaup igal täiendaval tootmistasandil kallimaks. Käibemaksu neutraalsus tähendab seda, et käibemaksuga maksustamine ei muuda tarbimisväärtuse suhtelisi hindu. Käibemaksu lõplik määr ei sõltu sellest, mitu tootmis- või müügi etappi kaup enne tarbijani jõudmist läbib. (6, lk 259) Seega on mittekumuleeruv tarbimismaks ettevõtja jaoks neutraalne, sest kauba omahind ei sõltu käivate arvust. Käibemaksu kumuleerumise vältimist on Eesti kohtupraktikas korduvalt rõhutatud. Näiteks on käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu põhimõtet rõhutatud Riigikohtu halduskolleegiumi (RKHK) 28.05.2002. a otsuses haldusasjas nr 3-3-1-21-02. Riigikohus on öelnud järgnevat: „Lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks on just sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sellega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga ning et ei tekiks käibemaksu kumuleerumist. /.../ Kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist on lubamatud, sest need moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist. Kui piirata sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud. Kui aga tekib võimalus arvata maha käibemaksu ostudelt, mis ei ole seotud maksustatava käibega, tekib mõnel ettevõtjal võimalus müüa oma tooteid lõpptarbijale käibemaksu võrra odavamalt, saades sellega lubamatu konkurentsieelise.“ (9) Antud kohtulahendis oli Riigikohus seisukohal, et kui maksukohustuslane on andnud ehitise mitterahalise sissemaksena üle teisele äriühingule, kes kasutab ehitist edasi ettevõtluses oma maksustatava käibe tarbeks, siis ei ole ettevõtte üleandjal sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus. Käibemaks on neutraalne maks sellisel juhul, kui ettevõtja maksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel tasakaalus.

## 1.2. Käibe tekkimine

Käive hõlmab nii maksustatavat käivet kui maksuvaba käivet, kuid ei hõlma KMS § 4 lõikes 2 nimetatud tehinguid. KMS § 4 lõige 1 sätestab tehingud ja toimingud, mille puhul tekib käive.

Käive hõlmab järgmisi tehinguid:

- 1) kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus;
- 2) kauba või teenuse omatarve;
- 3) kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks, kauba ühendusesisene käive (1, § 7 lg 1 p 3 );
- 4) kauba sundvõõrandamine.

Ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. Samal ajal loetakse kauba toimetamist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks, sealhulgas äriühingu ja tema teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vahelist kauba üleandmist, ühendusesiseseks käibeks. Seega tekib ettevõtjal seoses kauba ühendusesisese soetamisega teises liikmesriigis maksukohustuslaseks registreerimise kohustus.

KMS § 4 lõike 2 kohaselt käivet ei teki:

- 1) ettevõtte või selle osa üleandmisest võlaõigusseaduse tähenduses;
- 2) kui omanik toimetab kauba Eestist välja ilma selle võõrandamiseta, välja arvatud ühendusesisese käibe korral;
- 3) riigivara tasuta kasutusse andmisest riigivaraseaduse tähenduses ning riigi-, valla- või linnavara erastamisest;
- 4) äriühingute, sihtasutuse või mittetulundusühingute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise käigus vara üleandmisest teisele äriühingule, sihtasutusele või mittetulundusühingule;
- 5) ettevõtluse huvides kauba tasuta üleandmisest mittemüüdava kaubanäidisena või kauba, mille maksustatav väärtus ei ületa 10 eurot, üleandmisest reklaami eesmärgil.

Vastavalt võlaõigusseaduse § 180 lõike 2 kohaselt kuuluvad ettevõttesse selle majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, muu hulgas ettevõttega seotud lepingud. Seega ettevõtte üleminekuga on tegemist siis, kui lisaks kaubale antakse üle ka

ettevõttega seotud lepingud, õigused ja kohustused sealhulgas töölepingutest tulenevad kohustused. Vastavalt KMS § 4 lõige 2 punktile 1 ei käsitleta käibena nii ettevõtte või selle osa üleandmist mitterahalise sissemaksena kui ka ettevõtte või selle osa müüki. Säte ei hõlma ettevõtte üksiku vara üleandmist, näiteks mitterahalise sissemaksena. (10, lk 38) Seega tekib ettevõttel üksiku vara üleandmisest mitterahalise sissemaksena maksustatav käive. Ettevõtlusega seotud mittekäivet ei võeta arvesse sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise suhtarvu leidmisel. Ettevõtte üleminekuga ei kaasne sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi katkemine.

Mittekäibe puhul käibemaksud kohustust ei teki, kuid maksumaksjal on õigus KMS § 29 lõike 1 alusel ettevõtlusega seotud mittekäibe tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste eest tasumisele kuuluv käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvata.

### **1.2.1. Maksustatav käive**

Käibemaksuseaduses sätestatud maksuobjekti üldmõisteks on maksustatavad tehingud ja toimingud. Käibemaksu objekti võib liigitada müügikäibeks (maksustatavaks käibeks) ja ostukäibeks (5, lk 296). Müügikäibe puhul on tegemist kauba võõrandamisega ja teenuse osutamisega, ostukäibe puhul aga kauba soetamise või teenuse saamisega (1, § 3 lg-d 4–6). KMS § 1 lõige 1 sätestab käibemaksuga maksustatavad tehingud ja toimingud.

Käibemaksu objekt on:

- 1) käive, välja arvatud maksuvaba käive, mille tekkimise koht on Eesti;
- 2) kauba import Eestisse, v.a maksuvaba import;
- 3) teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, v.a maksuvaba käive;
- 4) KMS § 16 lõikes 3 nimetatud kauba või teenuse käive, mille maksustatavale väärtusele on maksukohustuslane lisanud käibemaksu;
- 5) kauba ühendusesisene soetamine, v.a kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine.

Kauba käibe tekkimise koht on Eesti, kui kaup toimetatakse saajale või tehakse talle muul viisil kättesaadavaks Eestis, eksporditakse Eestist, teostatakse ühendusesisest käivet või teostatakse Eestist kaugmüüki teise liikmesriigi isikule, kes ei ole teise liikmesriigi maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane (1, § 9 lg 1 p 1).



KMS § 9 lg 1 p 2 sätestab, et kauba käibe tekkimise koht on Eesi, kui Eesti mittemaksukohustuslasele teostatakse kaugmüüki Eestis maksukohustuslasena registreeritud ettevõtlusega tegeleva teise liikmesriigi isiku poolt. Kaugmüügi korral toimub maksustamine kas müüja asukohariigis või ostja asukohariigis sõltuvalt sellest, kas kaugmüügi käibe maksustatav väärtus on ületatud või mitte. Kuni ostja asukohariigis kehtestatud kaugmüügi piirmäära ületamiseni on tegemist müüja asukohariigis oleva käibega, kuid pärast piirmäära ületamist loetakse käibe tekkimise kohaks ostja asukohariiki. Seega, kui teise liikmesriigi maksukohustuslane teostab kaugmüüki Eesti isikule (välja arvatud aktsiisikauba müük) ja kaugmüügi käibe maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 35 000 eurot, tekib müüjal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus (1, § 19 lg 4).

Paigaldatava või kokkupanitava kauba käive loetakse toimunuks selles riigis, kus toimub kauba paigaldamine või kokkupanemine. Seega kauba käive tekib Eestis, kui ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik võõrandab paigaldatava või kokkupanitava kauba ning paigaldab või paneb selle kokku Eestis (1, § 9 lg 1 p 3). Kui ostja on käibemaksukohustuslane, rakendatakse pöördmaksustamist (1, § 3 lg 4 p 3). Kui ostja on mittekäibemaksukohustuslane, peab müüja ennast kauba paigaldamise või kokkupanemise riigis käibemaksukohustuslaseks registreerima.

Samuti on käibe tekkimise koht Eesti, kui kaup võõrandatakse vee- või õhusõiduki pardal, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile (1, § 9 lg 1 p 4). Võõrandatav kaup hõlmab nii pardal tarbitavat kui ka kaasamüüdavat kaupa, kusjuures pardal kaasamüüdavat kaupa maksustatakse standardmääraga, pardal tarbitavat kaupa nullmääraga (10, lk 64).

Kauba ühendusesisest käivet maksustatakse Eestis nullmääraga. Samas annab nullmäära rakendamine müüjale õiguse sisendkäibemaks oma tehingutelt maha arvata. Teises liikmesriigis asuv kauba ostja aga arvestab käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kauba ekspordi maksustatakse samuti nullmääraga koos sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega. Vastavalt sihtkohamaa põhimõttele maksustatakse kaubad ja teenused selles riigis, kus asub lõpptarbija. Seega on nullmäära rakendamine müüja asukohamaal vajalik selleks, et sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu “puhastada” kogu kauba või teenuse omahind varasematel müügietappidel tasutud käibemaksust. Erinevalt maksuvabastusest, aitab nullmäära rakendamine vältida käibemaksu kumulatsiooni ja riikidevahelist topeltmaksustamist. (5, lk 320) Seega tagab müüja asukohamaal mahaarvatav sisendkäibemaks käibemaksu neutraalsuse.

Teenuse maksustamine toimub üldjuhul selles riigis kus asub teenuse maksukohustuslasest saaja. Mittemaksukohustuslasele osutatud teenuse käive tekib üldjuhul teenuse osutaja asukohariigis. KMS § 10 lõike 1 kohaselt on teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu mittemaksukohustuslasele. Eestis tekkiv käive hõlmab nii kahe Eesti maksukohustuslase vahelist käivet, kui ka Eesti maksukohustuslase poolt teenuse ostmist välisriigi isikult (pöördmaksustamine), kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht (1, § 3 lg 4 p 2).

Teatud teenuseid maksustatakse erireegli kohaselt. Näiteks on kinnisasjaga seotud teenuse puhul käibe maksustamise kohaks riik, kus kinnisasi asub. Seega on teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti, kui teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamisega, hindamisega või hooldamisega või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatava teenusega ning majutusteenusega (1, § 10 lg 2 p 1). Näiteks kui Eesti maksukohustuslane ostab ehitusteenuse Soome ehitusfirmalt, siis maksab käibemaksu Eesti maksukohustuslane KMS § 3 lõike 4 punkt 2 alusel (pöördmaksustamine). Pöördmaksukohustust ei teki maksuvaba teenuse ostmisel. Kui aga ehitusteenuse tellija on näiteks Eesti eraisik, kes ei ole maksukohustuslane, on Soome ehitusfirma kohustatud ennast Eestis maksukohustuslasena registreerima alates maksustatava käibe tekkimise päevast (1, § 19 lg 3).

Kinnisasja asukohariigi printsiipi arvestades ei ole teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui teenus on seotud välisriigis asuva kinnisasjaga (1, § 10 lg 4 p 1). Näiteks kui Eesti ehitusfirma osutab ehitusteenust Soome maksukohustuslasele Soomes, siis maksustatakse sealse maksukohustuslase käive pöördmaksustamise korras. See tähendab, et ostja maksab käibemaksu müüja eest. Eesti ettevõtja aga deklareerib teenuse osutamise nullmääraga maksustatava käibena. Kui aga Eesti ehitusfirma osutab ehitusteenust Soome eraisikule, siis tekib Eesti ehitusfirmal Soomes maksukohustuslasena registreerimise kohustus. (10, lk 77)

KMS § 16 lõige 3 sätestab, et teatud kaupade ja teenuste maksustatavale väärtusele võib maksukohustuslane lisada käibemaksu, kui on varem sellest maksuhaldurit teavitanud. Kinnisasja või selle osa käive on reeglina maksuvaba käive, kuid soovi korral võib maksustada kinnisasja või selle osa (välja arvatud eluruum) võõrandamist, kinnisasja või selle osa (välja arvatud eluruum) üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist.

Kui Eesti maksukohustuslasest isik soetab kaupu teise liikmesriigi käibemaksukohustuslaselt, siis tekib kauba ühendusesisene soetamine. Teises liikmesriigis asuv müüja deklareerib käibe nullmääraga maksustatava käibena ja Eestis asuv ostja arvestab käibemaksu pöördmaksustamise korras. See tähendab, et Eestis asuval ostjal tekib ostukäibelt käibemaksu tasumise kohustus. Kui Eesti maksukohustuslane kasutab soetatud kaupu oma ettevõtluses, siis saab ta arvatud maksukohustuse kohe sisendkäibemaksuna maha arvata.

KMS § 3 lõike 4 kohaselt peab maksukohustuslane § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud käibe korral maksma käibemaksu:

- 1) oma maksustamisele kuuluvalt käibelt;
- 2) teenustelt, mis on saadud ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht;
- 3) Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht;
- 4) kauba soetamiselt soetajana kolmnurktehingus;
- 5) eelpool nimetatud kauba soetamiselt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht;
- 6) teiselt maksukohustuslaselt KMS § 41<sup>1</sup> lõikes 2 nimetatud kauba soetamiselt.

Kolmnurktehingu puhul toimub kauba võõrandamise tehing kolme eri liikmesriigi maksukohustuslase vahel. Esimese liikmesriigi maksukohustuslasest müüja võõrandab kauba teise liikmesriigi maksukohustuslasele, kes omakorda võõrandab kauba kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasele, kusjuures kaup toimetatakse otse esimesest liikmesriigist kolmandasse liikmesriiki. Esimese liikmesriigi maksukohustuslasest müüja deklareerib müügi tavalise ühendusesisese käibena ning kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasest kauba soetaja arvestab käibemaksu pöördmaksustamise korras. Seega saab kolmanda liikmesriigi maksukohustuslane soetuselt arvestatud käibemaksu oma sisendkäibemaksuna maha arvata. Teise liikmesriigi maksukohustuslane ei pea deklareerima edasimüüdava kauba ühendusesisest soetamist ega ühendusesisest käivet (1, § 18 p 4), kuid ta peab selle tehingu deklareerima oma ühendusesisesel kauba käibe aruandel. (10, lk 21) Kolmnurktehinguteks on näiteks komisjonimüük ja liising.

KMS § 41<sup>1</sup> lõige 1 sätestab, et kui maksukohustuslane võõrandab teisele maksukohustuslasele kinnisasja või selle osa, mille maksustatavale väärtusele ta on vastavalt KMS § 16 lõikele 3 lisanud käibemaksu, siis tasub kauba soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta müügihinna. Kauba soetaja arvestab tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel.

KMS § 3 lõike 5 kohaselt maksab piiratud käibemaksukohustuslane käibemaksu kauba impordilt ja kauba ühendusesiseselt soetamiselt (välja arvatud maksuvaba import ja maksuvaba ühendusesisene soetamine) ning välisriigist ostetud teenuselt. Piiratud maksukohustuslasel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

KMS § 3 lõige 6 punkt 2 sätestab, et käibemaksu peab maksma ka maksukohustuslasena registreerimata isik tehingult, mille kohta ta on esitanud arve või muu müügidokumendi, millele ta on märkinud käibemaksusumma. Kui aga mittekäibemaksukohustuslasest isik on ekslikult lisanud arvele käibemaksu, siis ei saa käibemaksukohustuslasest ostja seda sisendkäibemaksuna maha arvata, sest sisendkäibemaksu saab maha arvata ainult siis, kui arve on väljastatud maksukohustuslase poolt (1, § 29 lg 3 p 1 ja § 31 lg 1). Euroopa Kohus on nimetatud asjas seisukohal, et kui maksukohustuslasest ettevõtjale osutab teenust teine ettevõtja, kes ei ole end käibemaksukohustuslasena registreerinud, siis on maksukohustuslasest ostjal õigus sisendkäibemaks maha arvata, kui teenuste kohta esitatud arvele on märgitud kõik direktiivis nõutud andmed. Samas on Euroopa kohus leidnud, et kui isikul on objektiivselt tõendatav kavatsus teostada iseseisvat majandustegevust ja ta teeb sel eesmärgil kulutusi, siis tuleb isik lugeda maksukohustuslaseks. (11, lk 30–31) Ettevõtluses kasutatavate kaupade ja teenuste soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramisega kaasneb kauba omahinna suurenemine mahaarvamata käibemaksu võrra, mille tagajärjel muutub kaup konkurentsivõimetuks. Seega peab müüja Eestis kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt tagastama ostjale müügidokumendil ekslikult märgitud käibemaksu. Müüja aga saab riigilt nõuda käibemaksu tagastamist juhul, kui ta parandab müügi aluseks olnud dokumendi ja tagastab ostjale käibemaksu (4, lk 275).

Käibemaksu peab maksma ka maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isik, välja arvatud KMS § 39 lõikes 1 või 2 nimetatud isik, kes soetab uue transpordivahendi teisest liikmesriigist (1, § 3 lg 6 p 3).

Teisest liikmesriigist soetatud uue transpordivahendi käivet maksustatakse alati sihtkohamaa põhimõtte kohaselt. Seega maksab uue transpordivahendi käibelt käibemaksu alati sõiduki ostja (1, § 38 lg 4). Teises liikmesriigis asuv müüja rakendab müügil nullmäära ning Eestis asuv ostja maksustab käibemaksu kas pöördmaksustamise korras või vahetult enne sõiduki liiklusregistris registreerimist. (4, lk 275)

Eelpool loetletud tehingutele ja toimingutele rakenduv pöördmaksukohustus võimaldab välisriigi maksukohustuslasel vabaneda Eestis maksukohustuslasena registreerimise kohustusest juhul, kui ta võõrandab kauba või osutab teenust Eesti maksukohustuslasena registreeritud isikule. Kui välisriigi maksukohustuslasel on Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis, tekib tal püsiva tegevuskoha kaudu Eestis maksustatav käive ning kui käibe maht ületab 16 000 eurot, on ta kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Kui käibe maht jääb alla nimetatud piirmäära ja kui isik ei ole avaldanud soovi end käibemaksukohustuslasena registreerida, siis ei saa ta oma kauba või teenuse müügihinna käibemaksu lisada. Samas puudub tal õigus Eestis tekkivalt käibelt sisendkäibemaks maha arvata. (10, lk 30) Kui välisriigi maksukohustuslane omab püsivat tegevuskohta Eestis ning tal tekib majandustegevuse tulemusena maksustatav käive Eestis, siis kaasneb sellega ka ühtlasi käibemaksukohustuslaseks registreerimine.

Maksustatava käibe hulka kuulub nullmääraga maksustatav käive. Müüjale annab käibele nullmäära rakendamine õiguse sisendkäibemaks oma tehingutelt maha arvata. Käibemaksu nullmäär hõlmab kauba ekspordi, ühendusesisest käivet ja väljaspool Eestit tekkivat teenuse käivet. Nii maksustatavad käibed kui ka ettevõtlusega seotud mittekäibed võimaldavad sisendkäibemaksu mahaarvamist. Maksuvaba käibe korral aga puudub õigus sisendkäibemaks maha arvata.

### **1.2.2. Maksuvaba käive**

Erinevalt nullmääraga maksustatavast käibest, puudub maksukohustuslasel maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha osaliselt (1, § 32 lg 1).

Seega tekib isikul sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise korral proportsiooni arvestamise kohustus. Maksuvaba toote soetamise korral maksab tarbija kinni ka tootehinnas sisalduva müüja käibemaksukulu sest maksuvaba käibe tarbeks ostetud kaupade ja teenuste eest tasutud käibemaksu ei saa ettevõtja oma käibelt maha arvata. Seega suureneb toote omahind mahaarvamata käibemaksu võrra. Selliselt tekkivat täiendavat maksu, mis lisandub ametlikule maksukoormusele, nimetatakse varjatud maksuks (6, lk 260). Seega on lõpptarbijale soodsamad need maksuvabad kaubad ja teenused, mis sisaldavad vähem sisseostetud kaupu ja teenuseid. See tähendab, et maksuvabastuse puhul on tööjõumahukamad tooted ja teenused lõpptarbijale soodsamad. Ettevõtluses kasutatavad maksuvabad tooted tekitavad käibemaksu kumulatsiooni, mille tulemusena toodete hinnad kallinevad. Vähendatud maksumäära kasutamine võimaldab toodete hindu alandada.

**Näide:** Ettevõtja müüb toodet müügihinnaga 120 eurot ning teeb 90 euro ulatuses kulutusi toorainele, elektrile jne, mille hind sisaldab käibemaksu. Palgakulu moodustab 20 eurot ja kasum moodustab 10 eurot (30 eurot moodustab palgakulu ja kasum, millega ei kaasne sisendkäibemaksu). Kui toote müük oleks maksuvaba, siis jääks 90 euro sees sisalduv käibemaks (15 eurot) toote hinna sisse ning tegelikult oleks toode “maksuvaba” vaid 25% ulatuses. Kui toodet müüakse mitme ettevõtja kaudu, siis võib toote hind suureneda käibemaksu kumulatsiooni tulemusena, sest iga edasimüüja teeb täiendavaid kulutusi, mis suurendavad toote väärtust, kuid millelt ei ole lubatud sisendkäibemaksu maha arvata. Kui tootele rakendatakse 9% maksumäära, siis oleks müüjal võimalik 15 eurot sisendkäibemaksuna maha arvata ning müüja saaks toodet müüa 105 euro eest ( $120 - 15$ ), millele lisanduks 9,45 eurot käibemaksu ( $105 \times 0,09$ ). Seega oleks toote müügihind 114,45 eurot ( $120 - 15 + 9,45$ ), mis 9% maksumääraga maksustamise korral muudaks toote võrreldes maksuvabastusega umbes 6 eurot odavamaks. Kui toote hinnastruktuur oleks vastupidine (30 eurot sisaldaks käibemaksu ja 90 eurot ei sisaldaks), siis oleks kasulikum rakendada maksuvabastust, sest 9% maksumäära rakendamine annaks müügihinnaks 125,35 eurot ( $120 - 5 + 10,35$ ). (5, lk 322) Seega on maksuvabastus kehtestatud KMS § 16 lõikes 1 loetletud sotsiaalse iseloomuga teenustele eesmärgiga, muuta tooted tarbijatele paremini kättesaadavaks. Maksuvabastus hõlmab kaupu juhul, kui kaubad on vahetult seotud teenusega (näiteks koolitusteenusega seotud õppevahend). Maksuvabastused hõlmavad nii universaalseid maksuvabastusi (1, § 16), kui kauba impordil (1, § 17) või ühendusesisesel soetamisel kehtivaid maksuvabastusi (1, § 18).

Universaalsed maksuvabastused hõlmavad nii sotsiaalse eesmärgiga kui tehnilise iseloomuga maksuvabastusi. KMS § 16 loetletud käibed on käibemaksust vabastatud kõikide käivete puhul. Imporditud ja ühendusesiseselt soetatud maksuvaba kauba edasine müük Eestis maksustatakse. KMS § 16 lõige 1 sätestab, et käibemaksuga ei maksustata järgmiste sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet:

- 1) universaalne postiteenus ja pensionide, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti vahendusel väljamaksmine;
- 2) tervishoiuteenus;
- 3) hambatehniku teenus ning hambaarsti või hambatehniku võõrandatav hambaprotees;
- 4) teenus, mida mittetulundusühing tasuta või liikmemaksu eest osutab oma liikmele ning spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenus, mida mittetulundusühing või sihtasutus osutab füüsilisele isikule;
- 5) sotsiaalhoolekande seaduse § 10 punktides 1, 1<sup>1</sup>, 1<sup>2</sup>, 1<sup>3</sup>, 1<sup>4</sup>, 1<sup>5</sup>, 1<sup>6</sup>, 3, 4, 5, 5<sup>1</sup> ja 6 nimetatud sotsiaalteenused ja lapsehoiuteenus (§ 10 p 2<sup>1</sup>), mis peab olema rahastatud riigi- või kohaliku omavalitsuse eelarvest;
- 6) laste ja noorukite kaitsega seotud turvakoduteenus;
- 7) alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus, sealhulgas õppevahendi võõrandamine teenuse saajale;
- 8) haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohaldatud sõidukiga;
- 9) teenus, mida sõltumatu isikuteühendus osutab oma liikmele.

KMS § 16 lõige 1 punkt 8 sätestab samuti lisatingimused sõltumatu isikuteühenduse poolt oma liikmele osutatava teenuse osas. Täidetud peavad olema järgmised tingimused: a) teenuse saaja tegevus ei kuulu käibemaksuga maksustamisele või peab teenuse saaja käive olema 90 protsendi ulatuses maksuvaba, b) teenus on otseselt vajalik liikme põhitegevuseks ning teenuse eest makstav tasu ei ületa teenuse osutamiseks tehtud kulutusi.

Sõltumatu isikuteühendus on mis tahes liiki äriühing või mittetulundusühing. Sõltumatu isikuteühenduse poolt osutatav maksuvaba teenus võimaldab ära hoida käibemaksu kumulatsiooni, mis tekiks juhul, kui maksuvaba käibega isikud ostaksid teenuseid isikutelt, kes peaksid teenuse osutamiselt käibemaksu maksma. Maksuvabastust saaks rakendada näiteks arstide ühendustele, kes haldavad ühises kasutuses olevaid meditsiiniseadmeid ja laboreid. (4, lk 330)

KMS § 16 lõikes 2 ja 2<sup>1</sup> on sätestatud tehnilise iseloomuga maksuvabastused. Maksuvabastus hõlmab nii maksevahendeid (nt postmark, maksumärk, loteriipilet) kui investeeringuobjekte (nt kinnisvara, väärtpaber, investeeringukuld). Samuti on käibemaksust vabastatud kindlustusteenus ja finantsteenused. Käibemaksust on vabastatud ka kaup, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu maha arvata, välja arvatud juhul, kui kaup on soetatud enne soetaja maksukohustuslasena registreerimist või kui kauba soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud osaliselt (1, § 16 lg 2 p 9). Seega on käibemaksust vabastatud maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaup ning kaup, mille soetamisel tehtud kuludelt, näiteks külaliste vastuvõttudeks tehtud kuludelt, puudus õigus sisendkäibemaks maha arvata. Maksuvabastust kauba edasisel müügil aga ei saa rakendada juhul, kui kaup soetati mittekäibemaksukohustuslaselt või kui eelnev tehing oli ekslikult käibemaksuga maksustatud.

Käibemaksust on vabastatud kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine. Maksuvabastust ei kohaldata majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele (1, § 16 lg 2 p 2). Kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine on maksuvaba käive, kuid soovi korral võib neid käibeid maksustada (1, § 16 lg 3 p 1), kui ei ole tegemist eluruumiga. Kui maksukohustuslane lisab teenuste maksustatavale väärtusele käibemaksu, siis peab ta maksustama sellist käivet esimesest maksustamisperioodist alates vähemalt kahe aasta jooksul (1, § 16 lg 4). Võlaõigusseaduse § 272 sätestab, et elu- ja äriruumide üürileandmiseks ei loeta majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürileandmist tähtajaga mitte üle kolme kuu, samuti muude ruumide andmist ajutiseks kasutamiseks üürilepingu alusel.

Samuti ei maksustata käibemaksuga kinnisasja või selle osa võõrandamist (1, § 16 lg 2 p 3). Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 50 lõike 1 kohaselt on kinnisasi maapinna piiritletud osa (maatükk). Maatükil asuv ehitis on kinnisasja oluline osa. Vastavalt ehitusseaduse § 2 lõikele 1 on ehitis aluspinnasega kohtkindlalt ühendatud ja inimtegevuse tulemusena ehitatud terviklik asi. Ehitised jagunevad hooneteks ja rajatisteks. Ehitusseaduse § 2 lõike 2 kohaselt on hoone väliskeskkonnast katuse ja teiste välispiiretega eraldatud siseruumiga ehitis. Rajatis on ehitis, mis ei ole hoone (nt piirdeaiad, tehnovõrgud, teekate, sillad, tunnelid). Kasutuselevõetud ehitisega maatüki võõrandamine on tavapäraselt maksuvaba käive. Soovi korral võib võõrandamist käibemaksuga maksustada, kui on sellest varem maksuhaldurit teavitatud.



Maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseaduse tähenduses või ehitise osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu. Samuti maksustatakse kinnisasja, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Ehitise või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist (1, § 16 lg 2 p 3). Näiteks kui hoone soetusmaksumus on 100 000 eurot ja renoveeriti rohkem kui 100 000 + 10% ehk 110 000 euro eest, siis hoone võõrandamise korral on käibemaksu lisamine kohustuslik. Ehitise esmane kasutuselevõtt on ehitise reaalne kasutamise algus, mitte aga kasutusloa olemasolu või kanne ehitusregistris. (12, lk 26–28) Kui ehitise müük enne valmimist toimub mitu korda, siis maksustatakse kõik müügid kuni ehitise kasutuselevõtmiseni. Kasutatud ehitise müüki käibemaksuga ei maksustata. Kasutatud ehitisega on näiteks tegemist siis, kui müügiks ehitatud elumaja või korter antakse üürile ning seejärel müüakse. Uue eluruumi võõrandamine on aga käibemaksuga maksustatav käive.

Maksuvabastust ei kohaldata krundile planeerimisseaduse tähenduses, kui sellel ei asu ehitist (1, § 16 lg 2 p 3). Seega ei kohaldata maksuvabastust hoonestamata krundi võõrandamisel. Planeerimisseaduse (PLS) § 9 lõike 3 kohaselt on krunt ehitamiseks kavandatud maaüksus detailplaneeringu koostamise kohustusega alal. PLS § 3 lg 2 sätestab, et detailplaneeringu koostamine on kohustuslik linnades ja alevites ning alevike ja külade olemasolevatel ja kavandatavatel selgelt piiritletatavatel kompaktsel asustusega territooriumi osadel. Iga linnas paiknev maatükk ei ole krunt. Oluline on asjaolu, et maatükk on “ehitamiseks kavandatud”. Maatükk on ehitamiseks kavandatud siis, kui seal on detailplaneeringuga või ehituslooga ette nähtud hoonete või rajatiste ehitamine. Seega on krunt maatükk, millele on kinnitatud detailplaneering või väljastatud ehitusluba. Maksuvaba maatüki müügiga on tegemist siis, kui müümisel ei ole detailplaneeringut veel alustatud või see ei ole kinnitatud. Maksustatav käive tekib juhul, kui detailplaneering on müügi hetkel veel pooleli, kuid müüjal on kohustus see lõpule viia. (10, lk 133)

Mitmeid maksuvaidlusi on peetud teemal, kas kinnistu müük, millel olev ehitise on plaanis lammutada, on maksuvaba käive või on tegemist maksustatava käibega. Näitena võib tuua Riigikohtu halduskolleegiumi 18. detsembri 2012. a lahendi kohtuasjas nr 3-3-1-67-12.

Antud kohtuasjas tekkis maksuvaidlus seoses kinnistu müügiga, millel asus üks vana hoone (pumbamaja/garaaž), mida ei kasutatud. Marin's Nordic OÜ müüs ja OÜ Brennon ostis Pärnus kinnistu, mis oli varem kasutusel tehase laoplatsina. Ostja planeeris omandatud maatükile ehitada korruselamud. Kinnistul asuva ehitise (pumbamaja/garaaž) soovis ostja lammutada. Lepingupooled kujundasid seisukoha, et ostu-müügilepingu objektiks oleva maatüki puhul on tegemist krundiga, sest krundil asuvad väärtusetud ja amortiseerunud varemed ei ole käsitatavad ehitisena ehitusseaduse § 2 lõike 1 mõttes. Seega maksustas müüja kinnisasja müügi käibemaksuga, deklareeris käibe ja tasus riigile käibemaksu. Maksuhaldur aga oli seisukohal, et sellise tehingu käive on maksuvaba, sest tegemist ei olnud krundiga, kuna kinnistul asus puurkaev koos pumbamajaga, mida kasutati garaažina. Seega oli kinnistul ehitis olemas ja kasutuses. Tallinna Halduskohus oli seisukohal, et müüja otsus käibemaksu lisamisest arvele ei sõltu sellest, mida ostja plaanib kinnistuga kunagi teha, vaid sõltub sellest, millistele tingimustele kinnisasi tehingu tegemise ajal vastab. Maksuhaldur keelas ostjal sisendkäibemaksu maha arvata, sest tegemist oli maksuvaba käibega. OÜ Brennon taotles maksuotsuse tühistamist, sest müüja oli müügikäibe ja sellelt tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerinud ja riigile tasunud ning ostja oli kinnistu müügisummale lisatud käibemaksu müüjale tasunud. OÜ Brennon viitas asjaolule, et kui ostja ei saa kinnistu müügisummale lisatud ja müüjale tasunud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata, siis tekib lubamatu kumulatsioon. OÜ Brennon selgituste kohaselt on ebaõige järeldada, et KMS § 38 lõikest 1 tulenevalt on erandina käibemaksu kumulatsioon lubatud. Selle sätte eesmärk on kohustada müüjat käibemaksu riigieelarvesse tasuma, sest ostjal võib olla õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Ostja lisis, et KMS § 38 lõige 1 annab seega riigile nõudeõiguse müüja vastu, kuid ei anna alust sisendkäibemaksu mahaarvamise takistamiseks ostja poolt. Asja arutamisel ringkonnakohtus osutas OÜ Brennon Euroopa Kohtu lahenditele C-427/10 ja C-566/07 ja maksustamise neutraalsuse põhimõttele ning selgitas, et maksusumma tagastamine tuleb tagada, kui ostjal pole võimalik alusetult tasunud käibemaksu müüjalt näiteks likvideerimise või pankroti korral tagasi saada. (13)

Brennoni vaidluses nõnda oligi juhtunud. Ostjal ei olnud võimalik esitada nõuet müüja vastu ning vältida seeläbi kumulatsiooni, sest müüja oli maksejõuetu maksuotsuse tegemise ajal ning kohtumenetluse ajaks juba äriregistrist kustutatud.

Riigikohtu halduskolleegium oli seisukohal, et kuna kinnistu ost-müük oli maksuvaba käive, siis kuulus kohaldamisele KMS § 38 lõige 1, mille kohaselt tuleb maksunõue esitada müüjale, kui käibemaksusumma on riigile üle kandmata. Marin's Nordic OÜ oli maksusumma deklareerinud

ja riigile üle kandnud. Riigikohus selgitas oma otsuses, et ostja ei saa käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata, kuna tegemist on maksuvaba käibega. Riigikohtu halduskolleegium oli seisukohal, et kui ostja taotleb maksuvaba käibe puhul pärast käibe toimumist käibemaksu mahaarvamist või tagastamist erandlikel asjaoludel, siis peab ta esitama maksuhaldurile tõendid selliste asjaolude esinemise kohta ja maksuhalduril on kaalutusõigus käibemaksu ja maksukorralduse põhimõtetele vastava otsuse tegemiseks.

Riigikohtu halduskolleegium on oma 11. jaanuari 2012. a otsuses kohtuasjas nr 3-3-1-46-11 selgitanud, et maksuhalduril on õigus jätta ka näiliku tehingu puhul erandlike asjaolude ilmumise korral või otstarbekuse kaalutlusest lähtuvalt poolte käibemaksuarvestus korrigeerimata ning aktsepteerida ostja õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele. Halduskolleegiumi selgituste kohaselt on selline otsus õiguspärane näiteks siis, kui on alust eeldada, et müüja ei paranda esitatud arvet ja ei taotle näiliku tehingu alusel saadud käibemaksu tagastamist riigilt (näiteks põhjusel, et äriühing on likvideeritud) või kui on alust arvata, et ostjal ei ole võimalik alusetult tasutud käibemaksu müüjalt tagasi saada, näiteks kui müüja on pankrotistunud.

Riigikohus oli seisukohal, et kuigi kinnistu müüja ei olnud kohustatud kinnistu müügihinnale käibemaksu lisama, oli müüjal õigus seda tehingut vabatahtlikult maksustada. Samas märkis kolleegium, et vabatahtlikust maksustamise soovist peab müüja maksuhaldurit eelnevalt teavitama. Riigikohus asus seisukohale, et müüja ei teavitanud maksuhaldurit soovist tehingut vabatahtlikult maksustada seetõttu, et pooled olid ekslikult seisukohal, et lepingu esemeks olev kinnistu kuulus kohustuslikult käibemaksuga maksustamisele.

Riigikohtu halduskolleegium ei nõustunud kassaatori seisukohaga, et kinnistu võõrandamine tuli käibemaksuga maksustada. Kohus oli seisukohal, et krunt muutub maksustatavaks siis, kui olemasolev ehitis on lammutatud vähemalt sellisel määral, et see ei vasta enam ehitusseaduse § 2 lõikes 1 toodud definitsioonile või kui kinnistu müüja on võtnud lepingus kohustuse ehitis lammutada. Kolleegium oli seisukohal, et eksimus krundi mõiste tõlgendamisel oli hooletus ning leidis, et maksuotsus on õigusevastane ja tuleb tühistada aegumistähtaja ületamise tõttu.

Seega lõppes maksuvaidlus maksumaksja võiduga, kuid lahtiseks jäi maksuhalduri teavitamise teema. Näiteks kohtulahendis nr 3-3-1-8-06 asus Riigikohtu halduskolleegium seisukohale, et kui müüja lisab käibemaksu käibe, mis oleks pidanud olema maksuvaba, siis maksuamet ostjale sisendkäibemaksu ei tagasta. Seega peab ostja ise alusetu käibemaksu müüjalt tagasi

nõudma. Maksukohustuslane võib võõrandatava kinnistu maksustatavale väärtusele lisada käibemaksu KMS § 16 lg 3 p 2 alusel, kuid siis peab ta enne käibe toimumist sellest kirjalikult maksuhaldurit teavitama. (14)

Kuidas aga on ostjal võimalik kontrollida, kas müüja on esitanud maksuhaldurile vajaliku teavituse? Alates 1. aprillist 2014. aastast jõustunud maksukorralduse seaduse § 27 lõige 1 punkt 2<sup>1</sup> sätestab, et maksuhaldur võib maksukohustuslase nõusolekuta ja teadmiseta avaldada igapäevase käibemaksuseaduse § 16 lõike 3 alusel maksuvaba kauba või teenuse maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisel maksukohustuslase poolt maksuhaldurile esitatud kirjalikus teavituses märgitud andmed. Seega on muudetud teavituse info avalikuks andmeks ning ostjal on võimalik kontrollida, kas müüja on käibemaksu lisamisest maksuhaldurit teavitanud. Samuti võib notariaalsesse kinnistu müügilepingusse lisada kinnituse, et maksuhaldurit on nõuetekohaselt teavitatud.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et kui müüakse kinnistu, millel olev ehitis on plaanis lammutada ja uus asemele ehitada ja kui müüja ei ole kindel kas müügi objektiks oleva kinnistu puhul on tegemist kasutatud ehitise või krundiga, siis võiks lähtuda asjaolust, et kui hoone lammutab müüja, on tegemist krundiga ja kui lammutamine jääb ostja kanda, siis on tegemist kasutatud ehitise võõrandamisega (12, lk 26–28). Seega peab kinnisvaratehingute puhul olema väga ettevaatlik ja enne võõrandamist uurima kõiki maksustamisega seotud asjaolusid. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tõttu on ettevõtjatevahelises käibes käibemaksuga maksustamine tihti kasulikum kui maksuvabastuse rakendamine. Seega tasub kinnisvaratehingute maksustamise soovist maksuhaldurit alati teavitada, sest vastasel juhul loetakse käive jätkuvalt maksuvabaks, mis tähendab seda, et arvel ebaõigesti kajastatud käibemaks tuleb riigile tasuda või ostjale tagastada. Müüjal aga ei teki sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

### **1.2.3. Maksuvabastusest loobumine**

KMS § 16 lõige 3 sätestab, et maksukohustuslane võib teatud maksuvabale käibe oma valiku alusel lisada käibemaksu, kui on oma soovist varem maksuhaldurit teavitanud. Käibemaksu võib lisada kinnisasja või selle osa, välja arvatud eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisel, samuti kinnisasja või selle osa, välja arvatud eluruumi võõrandamisel. Vabatahtlik maksustamisõigus on antud samuti finantsteenustele. Kui maksukohustuslane lisab teenuste

maksustatavale väärtusele käibemaksu § 16 lõike 3 alusel, siis maksustatakse sellist käivet esimesest maksustamisperioodist alates vähemalt kahe aasta jooksul.

Opsiooni võib rakendada igale üksikule tehingule eraldi. Näiteks võib ühes hoones paiknevaid kontoreid rentida käibemaksuga ja ilma. Samuti võib maksustada ainult mõnda korteriomandit, kui hoonet võõrandatakse üksikute korteriomanditena.

Vabatahtlik maksustamine aitab vältida käibemaksu kumulatsiooni, sest ettevõtjal säilib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Maksuvaba käibe korral suurendab mahaarvamata käibemaks võõrandatava objekti müügihinda, sest maksuvabastuse rakendamise korral kaotab müüja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning ostja ei saa varjatud käibemaksu osa oma sisendkäibemaksuna maha arvata. (4, lk 339) Seega on maksuvabastusest loobumine kasulikum siis, kui kinnisvara ostjaks või üürnikuks on teine ettevõtja. Maksuvabastuse rakendamine on otstarbekas aga siis, kui kinnisvara ostjaks või üürnikuks on eraisik või maksuvaba käibega ettevõtja.

**Näide:** Ehitaja ehitab maja ja esitab arve tellijale. Arve sisaldab 1 mln eurot kulutusi ehitustöödeks (see summa sisaldab käibemaksu). Ehitise edasimüügil soovib tellija teenida kasumit 100 000 eurot. Maja maksuvaba müügi korral oleks maja müügihind 1,1 mln eurot. Tehingu käibemaksuga maksustamise korral kujuneks maja müügihind järgmiselt: käibemaksuta hind oleks 933 333 eurot ( $1\,000\,000 - 166\,667 + 100\,000$ ), koos käibemaksuga oleks hind 1,12 mln eurot ( $933\,333 + 186\,667$ ). Eraisiku jaoks ei oleks vabatahtlik maksustamine kasulik, kuna maksustamise tulemusena muutuks maja hind tema jaoks 20 000 eurot kallimaks võrreldes maksuvaba müügiga ( $1\,120\,000 - 1\,100\,000$ ). Kui maja ostjaks oleks ettevõtja, kes hakkaks maja kasutama oma majandustegevuses ja saaks sellest tulenevalt ka müügihinna sisalduva sisendkäibemaksu maha arvata, siis tema jaoks oleks maja soetamise kulu 933 333 eurot. Seega muutuks vabatahtliku maksustamise tulemusena selle maja ost talle 166 667 eurot odavamaks võrreldes maksuvaba müügiga ( $1\,100\,000 - 933\,333$ ). (5, lk 326)

Alates 2011. aastast kehtib Eestis kinnisasjade ja metallijäätmete käibemaksuga maksustamisel erikord (1, § 41<sup>1</sup>), mille kohaselt tekib kinnisasjade ja metallijäätmete siseriikliku käibe korral ostjal pöördmaksustamise kohustus. See tähendab, et kui maksukohustuslane võõrandab teisele maksukohustuslasele kinnisasja või selle osa, mille maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisest on maksumaksja vastavalt KMS § 16 lõikele 3 kohustatud maksuhaldurit teavitama, tasub kauba soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta müügihinna. Kauba soetaja arvestab

tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel (1, § 41<sup>1</sup> lg 1). Kauba ostjal tekib seega käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustus. Tehingu kohta tuleb väljastada eraldi arve, millel peab olema märges „pöördmaksustamine” (1, § 41<sup>1</sup> lg 5). Ostja arvestab sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha samal perioodil, kui ta arvestab käibemaksusumma enda tasutava käibemaksuna (1, § 16 lg 4).

Riigisisese pöördmaksustamise korral märgib kauba müüja arvele käibemaksusumma, kuid ei tasu märgitud käibemaksu eelarvesse, vaid kajastab kauba maksustatava väärtuse informatiivsena käibedeklaratsiooni (KMD) real 9. Ostja tasub müüjale summa ilma käibemaksuta ja arve kättesaamise kuul kajastab kinnistu ostu enda KMD real 1. KMD real 4 arvestab ostja realt 1 näidatud summast käibemaksu ja kui kinnistu on soetatud maksustatava käibe tarbeks, siis deklareerib arvestatud käibemaksu ka sisendkäibemaksuna real 5. Seega reaalselt käibemaksu eelarvesse ei laeku. Kui ostja tasub pöördmaksustamise korral käibemaksu müüjale, siis ei tagasta maksuhaldur seda summat ostjale, vaid ostja peab selle summa müüjalt tagasi küsima. Siseriikliku pöördmaksustamise korral peavad mõlemad isikud, nii ostja kui müüja olema Eesti käibemaksukohustuslased. Pöördmaksustamise kohustus kehtib kinnisasja võõrandamisel, mis tavakorras on maksuvaba käive ja mille puhul on müüja maksuhaldurit teavitanud, et soovib käibemaksu lisada. Kui näiteks võõrandatakse uusehitist või krunti, väljastatakse arve ja tasutakse käibemaks tavakorras. Pöördmaksustamist kasutatakse ainult kinnisasja võõrandamisel, rendi puhul kehtib tavakord. (12, lk 26–28) Seega laieneb pöördmaks kinnisasja või selle osale siis, kui müüja omal soovil lisab maksuvabale käibele käibemaksu ja teavitab sellest eelnevalt maksuhaldurit.

Pöördmaksustamise korras maksab käibemaksu ka piiratud maksukohustuslane teisest liikmesriigist soetatud kaubalt ja välisriigist ostetud teenuselt (1, § 3 lg 5). See tähendab, et kui müüjaks on välismaa ettevõtja, siis maksab piiratud maksukohustuslane müüjale käibemaksuta hinna ja Eesti maksuhaldurile käibemaksu osa. Välisriigi müüja aga rakendab oma koduriigis käibemaksu nullmäära. Piiratud maksukohustuslane esitab käibedeklaratsiooni üksnes juhul, kui ta on maksustamisperioodil soetanud kaupu või saanud teenuseid (1, § 25 lg 1). Piiratud maksukohustuslasel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

### **1.3. Maksukohustuslane**

KMS § 3 lõige 2 sätestab, et piiratud kohustustega käibemaksukohustuslane on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena, kui tema ühendusesiseselt soetatud kaupade maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 10 000 eurot aastas. Piiratud maksukohustuslane on isik, kes ostab välisriigi (ka ühendusevälise riigi) isikult KMS § 10 lõikes 5 nimetatud teenust ja kes on seega kohustatud end maksukohustuslasena registreerima selle teenuse saamise päevast. Piiratud maksukohustuslane, kes ostis välisriigi isikult KMS § 10 lõikes 5 nimetatud teenust, ei ole kohustatud maksma käibemaksu kauba ühendusesiseselt soetamiselt, kui kalendriaasta jooksul soetatud kaupade maksustatav väärtus ei ületa 10 000 eurot (1, § 25 lg 2). Kauba soetamist teisest liikmesriigist võib soovi korral ka maksustada, kui kaup ostetakse riigist, kus kehtib Eestist kõrgem maksumäär (nt Rootsi, Soome).

Käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik ja riigi- või omaavalitsusasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena kui tema ettevõtluse tulemusena tekkinud käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot aastas (1, § 3 lg 1).

#### **1.3.1. Maksukohustuslasena registreerimine**

KMS § 19 lõige 1 sätestab, et kui isiku maksustatav müügi käive (välja arvatud põhivara võõrandamine ning Eesti isikule teostatav kaugmüük) ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot, tekib tal nimetatud suuruses käibe tekkimise päevast kohustus end maksukohustuslasena registreerida. Registreerimiskohustust ei teki, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatav käive, välja arvatud kauba ühendusesisene käive ja KMS § 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud teenuse käive, kui teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele.

Isik on kohustatud esitama maksuhaldurile registreerimisavalduse kolme tööpäeva jooksul alates päevast, mil tekkis registreerimiskohustus (1, § 20 lg 1). Näiteks, kui hommikul oli ettevõtte käive aasta algusest arvates 15 800 eurot ja päeva jooksul väljastatakse kaks arvet, 100 eurot ja

300 eurot, siis tuleb mõlemale arvele lisada käibemaks, kuigi esimese arve järel ei ole ettevõtja käive veel aasta piirmäära ületanud (15, lk 24–25). Seega tekib arvele käibemaksu lisamise kohustus päeva-, mitte arvepõhiselt.

Maksuhaldur registreerib isiku maksukohustuslasena viie tööpäeva jooksul alates avalduse saamisest. Isik kantakse maksukohustuslaste registrisse registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva seisuga (1, § 20 lg 3).

KMS § 20 lõige 2 sätestab, et isik võib esitada maksuhaldurile avalduse end maksukohustuslasena registreerimiseks ka juhul, kui isikul ei ole registreerimiskohustust KMS § 19 alusel veel tekkinud. Samuti võib isik esitada registreerimisavalduse kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise korral ja ekspordi korral. KMS § 20 lõige 4<sup>1</sup> ütleb, et kui isik esitab registreerimisavalduse enne registreerimiskohustuse tekkimist, siis peab ta tõendama, et tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab Eestis ettevõtlust. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Kui isik soovitud tõendeid maksuhaldurile ei esita, siis võib maksuhaldur jätta isiku registreerimata. Maksuhaldur otsustab registreerimise tõendite saamisest alates viie tööpäeva jooksul.

Kui maksuhalduril on andmeid, et isikul on tekkinud registreerimiskohustus, kuid ta ei ole registreerimisavaldust tähtaegselt esitanud, registreerib maksuhaldur isiku omal algatusel registreerimiskohustuse tekkimise päeva seisuga (1, § 20 lg 10).

Kui maksuhaldur tuvastab pärast isiku registreerimist, et nõutav käibe piirmäär on täitunud varem, tunnistab maksuhaldur oma esialgse otsuse tagasiulatuvalt kehtetuks, teeb uue otsuse ning registreerib isiku selle päeva seisuga, mil registreerimiskohustus tekkis (1, § 20 lg 11).

### **1.3.2. Maksukohustuslase registrist kustutamine**

Kui isik on registreeritud maksukohustuslasena ja tema tehingute maksustatav käive ei ületa tema arvestuste kohaselt järgneva 12 kuu jooksul 16 000 eurot, võib esitada maksuhaldurile avalduse end registrist kustutamiseks (1, § 22 lg 1). Maksuhalduril on õigus registrist kustutada maksukohustuslane, kes ei ole esitanud käibedeklaratsiooni kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta (1, § 22 lg 3).



Samuti on maksuhalduril õigus registrist kustutada maksukohustuslane, kes ei tegele Eestis ettevõtlusega. Maksuhalduril on õigus nõuda isikult lisatõendeid, kui isiku ettevõtlusega tegelemine ei ole piisavalt tõendatud. Maksuhaldur teatab maksukohustuslasele registrist kustutamise kavatsusest kirjalikult ning määrab tähtaja ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks. Kui ettevõtlusega tegelemist ettenähtud tähtaja jooksul ei tõendata, kustutab maksuhaldur isiku maksukohustuslase registrist (1, § 22 lg 3<sup>1</sup>).

Kui piiratud maksukohustuslane on maksukohustuslaste registris olnud vähemalt kaks aastat ja tema poolt ühendusesiseselt soetatud kauba väärtus ei ületanud eelmisel aastal ega ületa tema arvestuste kohaselt ka alanud kalendriaastal 10 000 eurot, võib ta esitada maksuhaldurile avalduse enda registrist kustutamiseks piiratud maksukohustuslasena (1, § 23 lg 2).

KMS § 29 lõige 10 sätestab, et kui isik kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist, peab ta maksma käibemaksu võõrandamata kaubalt, mille sisendkäibemaksu ta oli soetamisel maha arvanud. Võõrandamata põhivaralt soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks korrigeeritakse vastavalt KMS § 32 lõikes 4 sätestatule. Kauba maksustatavaks väärtuseks on kauba soetusmaksuvus või selle puudumisel omahind. Seega tuleb põhivara soetamisel tasutud sisendkäibemaksu korrigeerida vastavalt põhivara kasutamise kestusele. Põhivara sisendkäibemaksu korrigeerimise periood on viis kalendriaastat.

Selle sätte kohaselt ei ole isikul, kes on registrist kustutatud, võimalust soodsalt oma vara müüa (sisendkäibemaksu oma maksuvabalt käibelt maha arvata). Kui aga isik maksukohustuslaste registrist kustutamise hetkel maksab ära käibemaksu ja müüb hiljem oma vara maksuvabalt, jääb käibemaks varjatud kujul müügihinna sisse. Käibemaksukohustuslasest ostja ei saa seda aga sisendkäibemaksuna maha arvata. Kui kauba ostjaks on lõpptarbija, on kõik korras. Sama probleem tekib kinnisasja maksuvaba võõrandamise korral, kui müüja peab sisendkäibemaksu korrigeerima. (16, lk 20–22) Seega peaks ettevõtja vältima käibemaksukohustuslaste registrist väljalangemist, sest vastasel juhul kaotaks ettevõtja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning seega ka konkurentsieelise.

Näiteks kui ettevõtjal täitub mingi aja jooksul pärast registrist kustutamist uuesti 16 000 euro suurune aastakäive ja ta registreeritakse uuesti maksukohustuslaseks, siis tekib isikul õigus oma võõrandatavad kaubad uuesti käibemaksuga maksustada. Need kaubad on aga siis kahekordselt käibemaksuga maksustatud, sest nad sisaldavad endas mahaarvamata käibemaksu. Seega tekib käibemaksu kumulatsiooni võimalus. Rahandusministeeriumi selgituste kohaselt tuleb

maksukohustuslasel tasuda käibemaks võõrandamata kaubalt vastavalt KMS § 29 lõikele 10 ning kui ettevõtjal tekib peale registrist kustutamist uuesti käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus seoses registrist kustutamise hetkel müümata kauba võõrandamisel, siis selliste kaupade maksustatava käibena võõrandamise kuul on õigus KMS § 29 lõike 5 alusel sisendkäibemaksuna maha arvata registrist kustutamisega seoses nendelt kaupadelt tasutud käibemaks. (16, lk 20–22) Seega on võimalik sisendkäibemaksu maha arvata kaupade võõrandamise hetkel. Põhivara edasise maksustatava käibe tarbeks kasutamise puhul võib lähtuda käibemaksu korrigeerimise üldsätetest (1, § 32 lg 4). Seega peaks isikul seoses maksustatava käibega tekkima õigus põhivara korrigeerimisperioodi jooksul sisendkäibemaks jätkuvalt maha arvata. Selgusetuks jääb, kas registrist kustutamisel makstud käibemaksu on võimalik sama aasta lõpus tagasi deklareerida või tuleks seda teha aastate kaupa kuni korrigeerimisperioodi lõpuni (Ib., lk 20–22).

## 2. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE

Lisandunud väärtuse maksu üks aluspõhimõtetest on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sisendkäibemaksu mahaarvamine võimaldab vältida käibemaksu kumuleerumist ehk mitmekordset käibemaksuga maksustamist. Maksukohustuslane saab oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata maksustatava käibe tarbeks soetatud kaupade ja teenuste eest teistele ettevõtjatele tasutud käibemaksu. Seega ei teki isikul maksukohustust kogu oma käibelt, vaid ainult tema poolt toodetele lisatud väärtuselt. Igal müügitasandil makstud käibemaksud kokku annavad toote müügihinnale vastava käibemaksusumma.

KMS § 29 lõige 3 sätestab, et sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks, imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks, samuti ühendusesiseselt soetatud kauba, soetatud paigaldatava või kokkupandava kauba, kolmnurktinguga soetatud kauba või muu soetatud kauba, millelt maksukohustuslane peab käibemaksu arvestama, maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaks. Sisendkäibemaks on isiku poolt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult (ei ole Eestis maksukohustuslane) saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eestis, maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaks (pöördkäibemaks) (1, § 29 lg 3 p 3). Seega hõlmab sisendkäibemaksu mõiste lisaks teiselt isikult ostetud kauba või teenuse eest tasutud käibemaksule ja kauba impordilt tasutud käibemaksule ka pöördkäibemaksu.

Maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaks on seega maksustamisperioodil arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud mittekäibe (1, § 4 lg 2) või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavad tehingud, tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Maha võib arvata ka ühendusevälise riigi isikule osutatava kindlustusteenuse või finantsteenuse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu (1, § 29 lg 1). Seega kui maksukohustuslane tegeleb ettevõtlusega ka välisriigis ja soetab sealse ettevõtluse tarbeks

kaupu või teenuseid nii Eestist kui välisriigist, saab ta oma Eestis tekkinud käibelt maha arvata ainult selle osa sisendkäibemaksust, mille ta tasus Eestis soetatud kaupadelt ja teenustelt.

Kui maksustamisperioodil arvestatud käibemaks on väiksem maksukohustuslase samal maksustamisperioodil mahaarvatavast sisendkäibemaksust, tagastatakse enamakstud käibemaks maksukohustuslasele maksukorralduse seaduses sätestatud korras (1, § 34 lg 1).

## **2.1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise eeldused ja piirangud**

Sisendkäibemaksu mahaarvamise eelduseks on kauba või teenuse seotus ettevõtluse ja maksustatava käibega. KMS § 29 lõige 4 näeb ette, et kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust tehingute tarbeks, mille osas on tal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (1, § 29 lg 1), kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, arvatakse maha ainult ettevõtlusega seotud kaupade ja teenuste eest tasutud sisendkäibemaks (v.a maksuvaba käive). Kui isiku raamatupidamises ei ole võimalik nende kahe tegevuse tarbeks sisendkäibemaksu eristada, siis määratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise kord maksukohustuslase taotluse alusel. Sõiduauto, selle tarbeks soetatud mootorikütuse ja sõiduautoga otseselt seotud kulude sisendkäibemaks arvatakse maha, sõltumata selle ettevõtluses kasutamise osatähtsusest, välja arvatud füüsilisest isikust ettevõtja puhul. Hilisem sõiduauto erakasutus maksustatakse omatarbena.

Kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupa või teenust kasutati algselt ettevõtluses ning seoses sellega arvati maha kogu käibemaks, siis hilisema eratarbeks kasutamise puhul tuleb kauba või teenuse väärtus deklareerida ja maksustada omatarbena. Seega kauba maksustamist omatarbena käsitletakse juhul, kui kauba soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud. Omatarbe korral on maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind (1, § 12 lg 6). Omatarbe maksustamise eesmärgiks on tagada maksumaksjate võrdne kohtlemine.

Maksukohustuslase registrist kustutamise korral tasub isik käibemaksu võõrandamata kaupadelt, mille soetamisel oli sisendkäibemaks maha arvatud. Võõrandamata põhivaralt soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks korrigeeritakse vastavalt KMS § 32 lõikes 4 sätestatule (1, § 29 lg 10). Sisendkäibemaksu korrigeerimise periood põhivara puhul on viis kalendriaastat.

Kui maksukohustuslane on enne maksukohustuslasena registreerimise päeva soetanud kaupu nende võõrandamiseks või võõrandatavate kaupade tootmiseks, siis arvatakse maha nende

kaupade sisendkäibemaks maksustamisperioodil, kui need kaubad maksustatava käibena võõrandati (1, § 29 lg 5). Seega on võimalik kaupadelt sisendkäibemaks maha arvata nende võõrandamise hetkel, mitte aga kohe käibemaksukohustuslasena registreerimise hetkel.

Maksukohustuslane, kes on enne tema maksukohustuslasena registreerimise päeva saanud teenuseid, on õigus maha arvata nende teenuste sisendkäibemaks maksustamisperioodil, kui neid teenuseid maksustatava käibena edasi osutati (1, § 29 lg 5<sup>1</sup>).

Enne isiku maksukohustuslasena registreerimist soetatud põhivara sisendkäibemaks on õigus maha arvata KMS § 32 lõike 4 alusel (1, § 29 lg 5<sup>2</sup>). Seega on isikul õigus põhivara edasise kasutamise korral sisendkäibemaks maha arvata vastavalt tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi jooksul.

Maksuvaba käibe korral puudub maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kui kauba soetamisel puudus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus seetõttu, et tehing oli ekslikult käibemaksuga maksustatud, siis kauba hilisema võõrandamine maksustatakse käibemaksuga.

Arvestatud käibemaksust ei arvata maha külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kasutatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu (1, § 30 lg 1). Kui kulutused on otseselt seotud maksustatava ettevõtlusega, siis on äripartnerite majutamiseks tehtud kuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamine võimalik. Näiteks kui algselt on kulutusi tehtud ettevõtluse eesmärgil, kuid pärast kasutatakse kaupa külaliste või oma töötajate toitlustamiseks, siis esialgselt mahaarvatud sisendkäibemaks maksustatakse hiljem omatarbena. Kui kulutusi on tehtud ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil, kuid hiljem kasutatakse vastavat kaupa või teenust siiski ettevõtluses, siis käsitatakse vastavat käivet maksuvaba käibena. Töölähetuses töötajate majutuskuludelt on käibemaksu mahaarvamine lubatud (1, § 30 lg 2).

KMS § 30 lõige 7<sup>1</sup> sätestab, et liisingule antud eseme remontimiseks ja hooldamiseks saadud kaupadelt või teenustelt tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu ei käsitata liisinguandja sisendkäibemaksuna. Sätet ei kohaldata, kui liisingulepingu objektiks oleva vara remontimise ja hooldamise kohustus on liisinguandjal ning liisingutehing on maksustatud nii kauba kui finantsteenuse osas või liisinguandja osutab remondi- ja hooldusteenust.

Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha osaliselt (1, § 32 lg 1).

## 2.2. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine

Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha osaliselt. Osalisel mahaarvamisel lähtutakse maksukohustuslase Eestis ja välisriigis kalendriaasta jooksul tekkinud käibe, mille sisendkäibemaks on seaduse alusel mahaarvatav ja kogu tema Eestis ja välisriigis tekkinud käibe suhtest ehk maksustatava ja kogu käibe suhtest. Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe ümardatakse ülespoole sajandikeni ehk täisprotsendini (1, § 32 lg1).

Seega võetakse proportsiooni arvutamisel arvesse ainult käibed. Tehinguid, mis käivet ei tekita, arvesse ei võeta (1, § 4 lg 2). Näiteks ei võeta nii lugejas kui ka nimetajas arvesse riigilt saadud toetusi või välisabi, samuti saadud viiviseid, leppetrahve, kahjuhüvitisi, kasu väärtpaberite müügist, dividendide jt laekumisi, mis ei ole seotud kauba või teenuse võõrandamise mõistega (17, lk 33–37).

Maksustatava käibe ja kogu käibe suhte arvutamisel ei võeta arvesse põhivara võõrandamist ka juhul, kui maksukohustuslane on KMS § 16 lõike 3 alusel käibemaksu lisanud. Samuti ei võeta arvesse juhuslikku KMS § 16 lõike 2 punktis 6 ja lõikes 2<sup>1</sup> nimetatud teenuste osutamist (väärtpaber, finantsteenuse) ega juhuslikku kinnisasja kaubana võõrandamist (1, § 32 lg 2).

Kui jooksva kalendriaasta maksustatava ja kogu käibe suhtarv oluliselt erineb eelmise kalendriaasta suhtarvust, võib maksukohustuslane taotleda maksuhaldurilt sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel kasutatava suhtarvu muutmist kalendriaasta kestel (1, § 32 lg 3).

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel võib maksukohustuslane kalendriaasta jooksul kasutada kas proportsionaalset mahaarvamise meetodit või otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit (1, § 33 lg 1).

Proportsionaalse mahaarvamise puhul rakendatakse maksustatava käibe ja kogu käibe suhet kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Proportsioon määratakse maksukohustuslase eelmise kalendriaasta käibe põhjal. Tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes selle kalendriaasta tegelikust proportsioonist. Esimesel tegevusaastal lähtutakse käibe prognoositavast suhtest (1, § 33 lg 2).

**Näide:** Eelmise aasta suhtarv oli 78%. Jooksval aastal soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaks on 12 362 €, maha arvati 9642 € (78%). Jooksva aasta kogu käive on 66 995, millest maksustatav käive on 55 875 €, seega uus suhtarv on  $55\,875/66\,995 = 0,834 \sim 84\%$ . Detsembri KMD real 11 kajastatakse täiendav mahaarvamise õigus ümberarvestuse tulemusena ( $12\,362 \times 0,84 = 10\,384$  €)  $10\,384 - 9642 = 742$  €. (18, 2012)

Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul arvatakse arvestatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha ei arvata. Nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaks arvatakse aasta jooksul maha vastavalt eelmise kalendriaasta proportsioonile ja ümberarvestus lähtudes aasta tegelikust proportsioonist tehakse detsembri KMD-s (1, § 33 lg 3).

**Näide:** Eelmise aasta suhtarv oli 80%. Jaanuaris soetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaks on 2000 €, sh maksustatava käibe tarbeks 1000 €, maksuvaba käibe tarbeks 600 € ja mõlema käibe tarbeks 400 €. Jaanuari KMD real 5 saab arvesse võtta 1320 €, s.o 100% maksustatava käibe sisendkäibemaksust 1000 € ja 80% nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksust 320 € ( $400 \times 0,80$ ). Maksuvaba käibe tarbeks tehtud soetamistelt jääb sisendkäibemaks summas 600 € arvesse võtmata (18, 2012).

**Näide:** Sisendkäibemaks maksustatava käibe jaoks aastas kokku on 12 000 €, maksuvaba käibe jaoks 6000 € ja nii maksustatava kui maksuvaba käibe jaoks 4000 €. Jaanuaru-detsembri KMD-des real 5 saab sisendkäibemaksu kokku mahaarvata 15 200 € ( $12\,000 \times 100\% + 4000 \times 80\%$ ). Kui aasta tegelik suhtarv on 70%, tuleb detsembri KMD-s real 10 deklareerida täiendavale tasumisele kuuluv käibemaks  $400$  € ( $4000 \times 80\% - (4000 \times 70\%) = 3200 - 2800$ ) (18, 2012).

Proportsionaalne meetod on reeglina kõige lihtsam meetod, kuid segameetodi kasutamine võib tihti anda täpsema tulemuse, sest see kajastab kaupade ja teenuste tegelikku kasutusotstarvet paremini. Vastavalt maksumaksja soovile ja vajadustele võib meetodit igal aastal vahetada.

Ettevõtluse tarbeks soetatud põhivara või selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu mahaarvamisel lähtutakse iga konkreetse põhivara prognoositavast kasutamisest maksustatavaks käibeks.

### 2.3. Sisendkäibemaksu korrigeerimine

Põhivara sisendkäibemaksu korrigeeritakse vastavalt põhivara tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele korrigeerimisperioodi jooksul. Samuti korrigeeritakse põhivara tarbeks soetatud kauba ja saadud teenuse sisendkäibemaksu vastavalt tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse ainult nende põhivara tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste puhul, mis suurendavad põhivara soetusmaksumust ja tõstavad kinnisasja kui põhivara raamatupidamislikku väärtust (1, § 32 lg 4).

Sisendkäibemaksu korrigeerimisperiood põhivara ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul on viis kalendriaastat (igal kalendriaastal 1/5 ulatuses) ning kinnisasja ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul kümme kalendriaastat (igal kalendriaastal 1/10 ulatuses). Esimeseks kalendriaastaks loetakse ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni (1, § 32 lg 4<sup>1</sup>).

Sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul, lähtudes maksustatava käibe tarbeks põhivara kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal (1, § 32 lg 4<sup>2</sup>). Kui põhivara võõrandatakse korrigeerimisperioodi jooksul, toimub korrigeerimine põhivara võõrandamise kuul.

Kui maksukohustuslane põhivara (v.a kinnisasi) ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu maha ei arvanud või arvas maha osaliselt ja võõrandab põhivara korrigeerimisperioodil käibemaksuga, arvestatakse korrigeerimisel põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse kasutamist järelejäänud perioodil (sh võõrandamise aastal) täielikult maksustatava käibe tarbeks kasutamisenä. Korrigeerimisel ei võeta järelejäänud perioodi arvesse, kui võõrandatava kauba maksustatav väärtus on väiksem kui pool vara soetusmaksumusest (19, § 2 lg-d 6–7).

Kui sisendkäibemaks on täielikult mahaarvatud ja kinnisasi võõrandatakse maksuvabalt enne ettevõtluse tarbeks kasutusele võtmist või esimese kalendriaasta jooksul, tuleb tagasi arvestada kogu kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks (19, § 3 lg 7).



Kui maksukohustuslane on kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu kas osaliselt või täielikult maha arvanud ning võõrandab kinnisasja korrigeerimisperioodi jooksul maksuvabalt, arvestatakse sisendkäibemaksu korrigeerimisel, et järelejäänud perioodil, sh võõrandamise aastal, kasutatakse kinnisasja täielikult maksuvaba käibe tarbeks. (19, § 3 lg 6). Seega tuleb kasutamata aastate eest käibemaks tagasi arvestada.

Kui isik on kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu kas osaliselt või täielikult maha arvanud ja võõrandab kinnisasja korrigeerimisperioodi jooksul käibemaksuga, arvestatakse sisendkäibemaksu korrigeerimisel, et järelejäänud perioodil, sh võõrandamise aastal, kasutatakse kinnisasja täielikult maksustatava käibe tarbeks.

**Näide:** Ettevõtte soetas laohoone 2005. a maksuvabalt. Hoonet kasutati vaid maksustatava käibe tarbeks. 2006. a tehti parendusi, mille sisendkäibemaks 4700 € arvati maha. Ettevõtte müüb laohoone maksuvabalt 2014. a märtsis summas 190 000 € (2013 – 2006 = 8 kasutusaastat, müügiaastat 2014 arvesse ei võeta). Korrigeerimine  $2/10$  ( $4700 \times 2/10 = 940$  € reale 10) sisendkäibemaksu osas. Tasumisele kuulub 940 €. (18, 2012)

**Näide:** 2010. a soetati seade, mille sisendkäibemaks oli 11 500 €. Seade prognoositav kasutamine on 50% + 50% (maksustatava ja maksuvaba käibe tarbeks). Soetamise kuul on mahaarvamise õigus  $11\,500 \times 0,5 = 5750$  €. Iga aasta lõpus kuulub sellest korrigeerimisele  $1/5$  osa, s.o 1150 €. 2010. a (esimene kasutusaasta) kasutati maksustatava käibe tarbeks 60% ulatuses. Selle aasta täiendav mahaarvamise õigus on  $1150 \times 0,6/0,5 = 1380 - 1150 = 230$  € (detsembri KMD real 11). 2011. a (teine aasta) kasutati seadet 50% nagu prognoositi. Sisendkäibemaksu ei korrigeerita.

2012. a (kolmas aasta) kasutati maksustatava käibe jaoks vaid 40%. Sisendkäibemaksu on õigus maha arvata  $1150 \times 0,4/0,5 = 920$  €, kuna arvati maha 1150 €, siis on vahe 230 €, mis kuulub täiendavale tasumisele detsembri KMD real 10. 2013. a (neljas aasta) kasutati seadet 50% nagu prognoositi. Sisendkäibemaksu ei korrigeerita.

2014. a võõrandatakse koos käibemaksuga. Seega loetakse seade sel aastal 100%-liselt maksustatava käibe kasutuses olevaks. Kuna soetamise arvati iga aasta eest 50% ehk 1150 € maha, tekib seega viimasel aastal täiendav õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele summas 1150 €, mis kajastatakse võõrandamise kuu KMD real 11. (18, 2012)

Vabatahtlik maksustamine kinnisvara võõrandamise korral aitab vältida sisendkäibemaksu korrigeerimist. Kui ostjaks on teine käibemaksukohustuslane, siis on käibemaksu lisamine kasulik, sest ostjal on õigus müügihinnale lisatud käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvata või rakendada pöördmaksustamist. Kui kinnisasi võõrandatakse KMS § 4 lõike 2 punkt 1 alusel, siis ei korrigeerita kinnisasja sisendkäibemaksu kinnisasja võõrandamise kuul.

## **2.4. Kasutatud kaupade käibe maksustamise erikord**

Kasutatud kaup on kasutuses olnud vallasasi, mis on kasutatav olemasoleval kujul või pärast parandamist. Maksukohustuslane, kes soetab kasutatud kauba edasimüügi tarbeks ning ei kasuta nimetatud kaupa, võib edasimüügil järgida maksustatava väärtuse arvestamise erikorda. Erikord näeb ette, et kasutatud kauba edasimüügi korral on käibe maksustatav väärtus kauba müügi- ja ostuhinna vahe (1, § 41 lg 3).

Selline olukord tekib siis, kui käibemaksukohustuslane ostab füüsiliselt isikult kaupa edasimüügi eesmärgil. Kui mittekäibemaksukohustuslane ostab kauba, mille soetamisel on tasunud käibemaksu ning võõrandab selle käibemaksukohustuslasele, siis müües ei saa ta tema poolt tasutud käibemaksu tagasi küsida, kuna ta ei ole ettevõtja. Kui maksukohustuslane lisab füüsiliselt isikult soetatud kauba võõrandamise korral kauba müügihinnale käibemaksu, siis on see kaup käibemaksuga maksustatud kaks korda. Seega kui rakendada edasimüügil üldkorda, siis tekiks kumulatsioon. Erikorra rakendamisel maksustatakse käibemaksuga müügi- ja ostuhinna vahe. Seega peab maksukohustuslane kauba võõrandamise korral teadma selle soetushinda, millega ta kauba sisse ostis ja müügihinda, millega ta kauba müüki paneb. Erikorda saab rakendada ainult edasimüügi eesmärgil soetatud kaubale, mida ettevõtluses ei ole kasutatud.

## JÄRELDUSED JA ETTEPANEKUD

Töö tulemusena on selgunud, et on piisavalt palju olukordi, kus käibelt arvestatud maksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei ole omavahel kooskõlas. Selgunud on, et maksukoormuse tasakaalu mõjutab käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine. Näiteks on sisendkäibemaksu mahaarvamise seotud probleemiks olukord, kus müüja on kinnisaja müüki ebaõigesti käibemaksuga maksustanud ning seega puudub ostjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Müüja võib kinnistu müüki vabatahtlikult maksustada, kuid maksustamise soovist peab müüja maksuhaldurit eelnevalt teavitama. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine tekitab lubamatu kumulatsiooni. Samuti on probleemiks olukord, kus mittekäibemaksukohustuslasest isik on ekslikult käibele lisanud käibemaksu. Käibemaksukohustuslasest ostja ei saa seda aga oma maksustatavalt käibelt maha arvata, sest arve väljastaja on mittekäibemaksukohustuslane.

Kui isik, kes eelnevalt oli kustutatud maksukohustuslaste registrist ning seoses sellega oli maksnud vara väärtuselt käibemaksu, registreeritakse mingi aja jooksul uuesti maksukohustuslaseks, siis oma kauba müügil peab ta lisama käibemaksu. Kaup on aga seega kahekordselt käibemaksuga maksustatud, kuna sisaldab endas mahaarvamata käibemaksu. Seega tekib käibemaksu kumulatsioon. Käibemaksu kumuleerumist aitab ära hoida KMS § 29 lõige 5, mille kohaselt võib seoses registrist kustutamisega kaupadelt tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata siis, kui need kaubad maksustatava käibena võõrandatakse.

Seega on võimalik sisendkäibemaks maha arvata kaupade võõrandamise hetkel, mitte aga kohe käibemaksukohustuslasena registreerimise hetkel. Autori arvates võiks KMS § 29 lõige 5 ja 5<sup>1</sup> võimaldada sisendkäibemaksu maha arvata kohe käibemaksukohustuslasena registreerimise hetkel, sest maksukohustuslaseks registreerimisega seoses jätkub kaupade võõrandamine ja teenuse osutamine.

Kui aga isik maksukohustuslaste registrist kustutamise hetkel maksab ära käibemaksu ja müüb hiljem oma vara maksuvabalt, jääb käibemaks varjatud kujul müügihinna sisse.

Käibemaksudokumentatsioonist ostja ei saa seda aga sisendkäibemaksuna maha arvata. Selline olukord tekib ka kinnisasja maksuvaba võõrandamise korral, kui müüja peab sisendkäibemaksu korrigeerima. Seega, kui sisendkäibemaks on täielikult või osaliselt maha arvatud ja kinnisasi võõrandatakse korrigeerimisperioodi jooksul maksuvabalt, arvestatakse korrigeerimisel, et järelejäänud perioodil kasutatakse kinnisasja täielikult maksuvaba käibe tarbeks. Seega tuleb kasutamata aastate eest käibemaks tagasi arvestada.

Maksudokumentatsioonil puudub maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Seega tekitavad ettevõtluses kasutatavad maksuvabad tooted käibemaksu kumulatsiooni, mille tulemusena toodete hinnad kallinevad. Vähendatud maksumäära kasutamine võimaldab toodete hindu alandada. Eelkõige on maksuvabad kaubad ja teenused kasulikud lõpptarbijale. Seega ongi maksuvabastus kehtestatud sotsiaalse iseloomuga teenustele. Maksuvabastus hõlmab kaupu juhul, kui kaubad on vahetult seotud teenusega. Näiteks koolitusteenusega seotud õppevahend.

Käibemaksu neutraalsuse põhimõtte toimimise tagab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Seega on kinnisasjadega seotud maksuvabastuse puhul tihti käibemaksuga vabatahtlik maksustamine kasulikum kui maksuvabastuse rakendamine. Maksuvabastusest loobumise õigus ehk optioon aitab vältida käibemaksu kumuleerumist, sest ettevõtjal säilib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Pöördmaksustamise korral maksab ostja käibemaksu müüja eest. Pöördmaksustamise kohustus kehtib kinnisasja võõrandamisel, mis tavakorras on maksuvaba käibe ja mille puhul on müüja maksuhaldurit teavitanud, et soovib käibemaksu lisada. Seega tagab käibemaksu neutraalsuse pöördmaksustamise rakendamine, sest vastasel juhul võib tekkida olukord, kus ostja arvab arvel oleva sisendkäibemaksu maha, aga müüja jätab arvel näidatud käibemaksu riigile tasumata.

Käibemaksuga ei maksustata teenuse käivet, mida sõltumatu isikuteühendus osutab oma liikmele, kusjuures teenuse saaja tegevus ei kuulu käibemaksuga maksustamisele. Seega võimaldab sõltumatu isikuteühenduse poolt osutatav maksuvaba teenus ära hoida käibemaksu kumulatsiooni, mis tekiks juhul, kui maksuvaba käibega isikud ostaksid teenuseid isikutelt, kes peaksid teenuse osutamisel käibemaksu maksma.

Käibemaksu kumulatsiooni põhivaraga seotud käibe korral aitab ära hoida sisendkäibemaksu korrigeerimine. Seega, kui sisendkäibemaksu ei ole maha arvatud või on maha arvatud osaliselt ja põhivara võõrandatakse korrigeerimisperioodil käibemaksuga, arvestatakse korrigeerimisel, et

järelejäänud perioodil kasutatakse põhivara täielikult maksustatava käibe tarbeks. Seega tekib võõrandajal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Põhivara puhul on korrigeerimisperiood viis kalendriaastat, kinnisasja puhul kümme kalendriaastat. Vabatahtlik maksustamine kinnisvara võõrandamise korral aitab vältida sisendkäibemaksu korrigeerimist.

Kasutatud kaupade käibe maksustamise erikord võimaldab samuti vältida käibemaksu kumuleerumist. Selline olukord võib tekkida siis, kui kaupade edasimüügiga tegelev ettevõtja soetab kaupu füüsiliselt isikult ja kaupade edasise müügi korral lisab käibele käibemaksu. Seega on kaup käibemaksuga maksustatud kaks korda. Kui rakendada edasimüügil üldkorda, siis tekiks kumulatsioon. Erikorra rakendamisel maksustatakse müügi- ja ostuhinna vahe. Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, siis rakendatakse sisendkäibemaksu mahaarvamisel proportsiooni ehk maksustatava käibe ja kogu käibe suhet. Proportsionaalne meetod on reeglina kõige lihtsam meetod, kuid segameetodi kasutamine võib tihti anda täpsema tulemuse.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et käibemaksuga maksustamine ja sellega kaasnev sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tagavad käibemaksu neutraalsuse. Ettevõtluses kasutatavad maksuvabad tooted tekitavad käibemaksu kumulatsiooni, mille tulemusena toote hinnad kallinevad. Seega, kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, siis tuleks rakendada otsearvestust, sest tulude struktuurist lähtuv sisenkäibemaksu mahaarvamine annab paljudel juhtudel moonutatud tulemuse.

## KOKKUVÕTE

Lisandunud väärtuse maksu üks aluspõhimõtetest on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Seega tagab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksu neutraalsuse. Maksukohustuslasel on õigus oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata maksustatava käibe tarbeks soetatud kaupade ja teenuste eest teistele ettevõtjatele tasutud käibemaksu. See tähendab, et käibemaksukohustuslasest ostjal on võimalik oma maksukohustust vähendada niipalju, kui palju ostetud kaupade ja teenuste müüjad maksavad käibemaksu. Seega ei teki isikul maksukohustust kogu oma käibelt, vaid ainult tema poolt toodetele lisatud väärtuselt.

Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub kaupade ja teenuste soetamise hetkel. Käibemaksuga ei maksustata ettevõtja tulu, sest sisendkäibemaksu mahaarvamine ei sõltu sellest, millal soetatud kaupu või teenuseid hakatakse ettevõtluses tegelikult tulude tootmiseks kasutama. Sisendkäibemaksu mahaarvamine võimaldab vältida käibemaksu kumuleerumist. Mittekumuleeruv tarbimismaks on ettevõtja jaoks neutraalne, sest kauba omahind ei sõltu käivete arvust. Seega on käibemaks neutraalne maks sellisel juhul, kui ettevõtja maksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel tasakaalus. Käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kohaselt ei muuda käibemaksuga maksustamine tarbimisväärtuse suhtelisi hindu.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks oli analüüsida käibemaksu neutraalsuse põhimõtte toimimist ja välja tuua tegurid, mis mõjutavad maksukoormuse tasakaalu. Töö tulemusena selgus, et käibelt arvestatud maksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei ole tihtilugu omavahel kooskõlas. Seda näitavad ka arvukad maksuvaidlused, mis on põhjustatud sisendkäibemaksu mahaarvamisega seotud probleemidest. Selgunud on, et maksukoormuse tasakaalu mõjutab käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine. Samuti mõjutab maksustamise tasakaalu maksukohustuse mittetäitmine. Sellisel juhul on ostja sisendkäibemaksu maha arvanud, kuid müüja ei ole käibemaksu deklareerinud ja riigile üle kandnud. Kinnisasjadega seotud käive maksustatakse pöördmaksustamise korras, kus ostja maksab käibemaksu müüja eest.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine tekitab käibemaksu kumulatsiooni. Käibemaksu kumuleerumine suurendab aga toodete omahinda mahaarvamata käibemaksu võrra, mille tulemusena toodete hinnad kallinevad. Töös käsitletakse käibemaksu kumuleerumist nii maksustatava kui maksuvaba käibe korral.

Kinnisasjadega seotud tehingute puhul aitab maksuvabastusest loobumise õigus ehk optsoon vältida käibemaksu kumuleerumist, sest ettevõtjal säilib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Ettevõtluses kasutatavad maksuvabad tooted tekitavad käibemaksu kumulatsiooni, sest maksuvaba käibe tarbeks ostetud kaupade ja teenuste eest tasutud käibemaksu ei saa ettevõtja oma käibelt maha arvata. Seega jääb käibemaks varjatud kujul müügihinna sisse. Vähendatud maksumäära kasutamine võimaldab toodete hindu alandada. Probleemide juurde on toodud selgitavad näited, mis võimaldavad saada ülevaate regulatsioonide toimimisest.

Käibemaksu neutraalsuse põhimõtte toimimise tagab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Käibemaksuga maksustamise tasakaalu ei tohi mõjutada käibemaksu kumulatsioon ega maksuvabastused, sest vastasel juhul muutuks kaup konkurentsivõimetuks või tekiks mõnel ettevõtjal võimalus oma tooteid käibemaksu võrra odavamalt müüa, saades sellega alusetu konkurentsieelise.

## VIIDATUD ALLIKAD

1. Käibemaksuseadus 10. detsembrist 2003. // RT I 2003, 82, 554.
2. Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, 2001.
3. Kägi, K., Võimre, U. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 2007.
4. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013. Tartu: Casus Tax Services OÜ, 2013.
5. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura, 2012.
6. Tammert, P. Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell, 2005.
7. The Modern VAT. / Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., Summers, V. Washington: International Monetary Fund, 2001.
8. Cnossen, S. Three VAT Studies. CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, december, 2010.
9. Riigikohtu halduskollegiumi 28.05.2002. a otsus haldusajand nr 3-3-1-21-02.  
<http://www.riigikohus.ee>, 04. märts 2014.
10. Käibemaksu käsiraamat. Tallinn: Ten-Team OÜ, 2012.
11. Elling, T. Mõned olulisemad Euroopa Kohtu seisukohad sisendkäibemaksu mahaarvamisel.  
// Maksuajand (2012), nr 10, lk 30–31.
12. Kindsigo, A. Kinnisasjade maksustamine käibemaksuga. // Raamatupidamise Praktik (2013), nr 9, lk 26–28.
13. Riigikohtu halduskollegiumi 18.12.2012. a otsus haldusajand nr 3-3-1-67-12.  
<http://www.riigikohus.ee>, 04. märts 2014.



14. Riigikohtu halduskollegiumi 06.04.2006. a otsus haldusasjas nr 3-3-1-8-06.  
<http://www.riigikohus.ee>, 04. märts 2014.
15. Kindsigo, A. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine. // Raamatupidamise Praktik (2013), nr 2, lk 24–25.
16. Lehis, L. Rahandusministeerium õpetab topeltnmaksustamist vältima. // MaksuMaksja (2012), nr 6/7, lk 20–22.
17. Maks, M. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine ja korrigeerimine maksuvaba käibe korral. // MaksuMaksja (2012), nr 1, lk 33–37.
18. Õunpuu, V. Sisendkäibemaksu mahaarvamine, korrigeerimine, tagastamine. Maksu- ja Tolliamet, 2012. <https://www.emta.ee/doc.php32139>, 20. veebruar 2014.
19. Rahandusministri määrus 30. märtsist 2004. // RTL 2004, 39, 654.

## **SUMMARY**

### **THE DISCOUNT OF INPUT VALUE ADDED TAX THAT PROVIDES NEUTRALITY OF VALUE ADDED TAX**

Ülle Kilk

The tax liability and the discount of input value added tax calculated on turnover should be in balance according to the principles of the neutrality of value added tax. However, real practice often shows that it is not so. It can be proved by numerous court cases, where problems have been raised by the right to discount input value added tax that influences the balance of tax burden. The State Court has been stressed in its solutions, that the accumulation of value added tax is in contradiction to the principles of neutrality, and the cases of accumulation should be avoided as much as possible.

The purpose of this work is to analyse the operation of the principles of neutrality of value added tax, and to present the factors which influence the balance of tax burden. Relying on the objective there are the following survey questions:

- 1) on what cases the accumulation of value added tax takes place;
- 2) which regulations on value added tax helps to avoid the accumulation of value added tax;
- 3) which are the part methods for discount of input value added tax;
- 4) which are the conditions for the discount of the input value added tax of the fixed assets the period for recalculation,
- 5) how does the discount of input value added tax the sales of real property;
- 6) what are the principles for inverse taxation.

Relying on the above mentioned survey questions, this study is divided into two chapters. The first chapter presents the principles for implementing value added tax, explains which deeds cause turnover and which not. Moreover, the first chapter also deals with the discount of input value added tax on taxed as well as tax free turnover, the arising of the obligation to register oneself as taxpayer, and the problems in connection with the discount of input value added tax in

case of the extinguish from tax payers register. The second chapter deals with the preconditions and restrictions of the discount of input value added tax and partial discount and amendments of input value added tax on taxed as well as tax free turnover.

The accumulation of value added tax is seen in the present work both in case of taxed as well as tax free turnover and the factors that influence the discount of input value added tax is analysed. Also, regulations that help to avoid the accumulation of value added tax on taxed as well as tax free turnover is discussed with in the work. The problems are supplemented with examples which help to understand the operation of the regulations. There is used one drawing prepared by another author in the present work. The number of references is 19 among which 5 are articles. The present work consists of 49 pages and is written in Estonian.

There is used the systematic analytical method in the present work , and the information from various court cases is analysed. The standpoints of the State Court and The European Court are compared in the present work. The connection between tax liability calculated on turnover and the discount of input value added tax that restricts the right to discount input value added tax is also analysed.

To summarize it can be said that often the tax liability calculated on turnover and the discount of input value added tax are not in accord. The problem for the discount of input value added tax can be for example the situation where as the salesman has taxed the property with incorrect value added tax, also one problem can be where as the person without tax liability has by mistake added value added tax to turnover. The accumulation of value added tax raises again when the person register himself as tax pager, when he has been extinguished from register and due that he has paid value added tax calculated on the value of his property. If the person is again registered as tax payer then in case of the sale of his goods he has to add value added tax. These gods are then taxed twice by value added tax. The Ministry of Finance has brought along in its answer solution to this problem. The tax exemption in connection with real property it is often more useful to tax voluntarily with value added tax than using the tax exemption. The discount methods implemented during the period of amending input value added tax helps to avoid accumulation of value added tax in connection with taxed as well as tax free turnover of fixed assets and real property. The neutrality of value added tax is provided also in connection of taxation of self-usage, as well as in adding dotation on taxed value and in taxing the goods to be sold.