

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Sotsiaalteaduskond

Õiguse instituut

Olga Tšernikova

**KREEDITARVE KÄIBEMAKSUARVESTUSES NING SELLEGA SEOTUD
ÕIGUSLIKUD PROBLEEMID**

Magistritöö

Juhendaja: Erki Uustalu, *LL.M.*
Kaasjuhendaja: Martin Huberg

Tallinn 2014

SISUKORD

SISUKORD	2
SISSEJUHATUS	3
1 ARVE JA KREEDITARVE	9
1.1. Arve kui algdokument	9
1.2. Kreditarve mõiste ja olemus.....	14
1.3. Käibemaksu arve.....	19
1.3.1. Lihtsustatud arve	22
1.4. Käibemaksu põhimõtetest ja -arvestusest	26
1.4.1. Käibemaksu põhimõtted.....	27
1.4.2. Käibemaksuarvestus.....	30
2 KREEDITARVETE KASUTAMINE KÄIBEMAKSUARVESTUSES	36
2.1. Arve tühistamise ja kreditarve esitamise õigus.....	36
2.2. Eksliku arve korrigeerimine kreditarvega	42
2.3. Prognoosi alusel tehtud arve ja selle korrigeerimine kreditarvega	46
2.4. Hinnasoodustus ja maksustatava väärtuse vähendamine kreditarvega	50
2.5. Boonusarvete seos kreditarvega	57
2.6. Lihtsustatud arve korrigeerimine kreditarvega	60
KOKKUVÕTE	63
SUMMARY	69
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	75
Eesti ja väliskirjandus	75
Muud allikad	76
Muud välisallikad	79
Kohtupraktika	81
Väliskohtupraktika.....	82
Normatiivmaterjalid.....	82
Avaldamata allikad	82
LISA 1 KREEDITARVE VORMINÄIDIS 1	83
LISA 2 KREEDITARVE VORMINÄIDIS 2	84

SISSEJUHATUS

Maksuõigus on multidistsiplinaarne valdkond, mis kattub majandusteaduse, õigusteaduse ja avaliku halduse ning politoloogia teadusharudega. Maksutemaatika mõistmine kätkeb endas seega nii majanduslikke, poliitilisi kui ka juriidilisi teadmisi ning valdkonna selgitamine ja lihtsasti arusaadavaks muutmise on üsna keerukas ülesanne. Rudolf von Ihering (1818–1892) on öelnud, et „seadusandja peab mõtlema nagu filosoof ja rääkima nagu talupoeg.“¹ Võib arvata, et maksuseadused kalduvad olema suhteliselt keerukad ja kasuistlikud. Sageli on kuulnud väide, et maksudega seotud seadused on segased ja meelevaldsed. Mingil määral on see ilmselt vältimatu, sest maksude administreerimine hõlmab endas eri reegleid.²

Maksuõigusnormi tõlgendamine eeldab normi ühetaolist kohaldamist ja kooskõla säilitamist teiste seaduste, õiguse üldpõhimõtete, normi eesmärkide ja nende aluseks olevate väärtustega. Ehkki maksuõigus on paljuski seotud teiste õigusharudega, on siin siiski omad normid, kus sageli kasutatakse mõnda juriidilist terminit teiselaadses tähenduses. Lisaks võib tekitada segadust valitsev majanduslik interpretatsioonimeetod, mille kohaselt lähtutakse maksukohustuse kindlakstegemisel eelkõige tehingu majanduslikust sisust ja mitte niivõrd selle juriidilisest vormist.³ Seega maksuseadust tõlgendatakse üldjuhul maksumaksja kasuks.

Õiguskorra kiire arengu tingimustes on väga keeruline tagada, et üks mõiste oleks kogu õiguskorras kasutusel samas tähenduses.⁴ Selline mõistete erinev sisustamine tekitab ebakindlust ning võib põhjustada väärarusaamu. Probleemide ärahoidmiseks peaks seaduseandja maksimaalselt vältima võõraste mõistete kasutamist maksuõiguses – need tuleks kas maksuseaduses defineerida või asendada „omasõnaga“, mida mujal ei kasutata.⁵ Probleeme on

1 G. Heindl, H. Schambeck. Prozesse sind ein Silberschweiss oder Juristen. Brevier, Wien, 1979, No 189.

2 Gordon, R. K., Thuronyi, V. Tax Law Design and Drafting. Law of Tax Administration and Procedure. International Monetary Fund: 1996, Chapter 4, lk 1. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch4.pdf> (26.04.2014).

3 Mägi, S. Maksuseadusi tuleb tõlgendada maksumaksja kasuks. Raamatupidamisuudised, 27.09.2011 Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.blslawfirm.com/et/bls-estonia/uudised/uudis?nid=1042> (26.04.2014).

4 Näiteks termin „resident“ tähendab tulumaksuseaduse § 6 mõistes tulumaksuga maksustamisel piiramatult maksukohustusega isikut, kuid sama sõna võib tähendada ka saadikust madalamat diplomaatilist esindajat, mingis piirkonnas tegutsevat salaluure juhti või residentuuris erialaõpet jätkavat noort arsti.

5 „Eesti oludes tuleb mõiste defineerimisel tihti pöörata tähelepanu ka vastava normi vastuvõtmise ajale, sest õigusaktide muutmise käigus on tihti muudetud ka mõisteid ja definitsioone. Sageli on juhtunud, et

tekitanud ka asjaolu, et vajalik definitsioon on „peidus“ mõnes teises maksuseaduses või määruses ning seaduseandja peab valima, kas lähtuda maksuõiguse eridefinitsioonist või eelistada eraõiguslikku või mõnda teist „originaali“.⁶

Kreeditarve on selline mõiste⁷, mida kasutatakse raamatupidamises, kuid mille sisu on jäänud raamatupidamise seaduses (edaspidi RPS) selgesõnaliselt arusaadavana avamata. Üksnes käibemaksuseaduses (edaspidi KMS) on kreditarvele viidatud, kuid seaduseandja ei ole antud terminit lahti sõnastanud. Selline olukord võib põhjustada probleemi, kus näiteks kreditarvete vormistamisega võib maksukohustuslasel⁸ probleeme tekkida kreditarvega seotud kohustuslike rekvisiitide leidmisega, samuti käibemaksuarvestuse korrigeerimise ja käibedeklaratsioonide esitamisega⁹. KMS otseselt ei ava eelpooltoodud olukordi, millest tulenevalt on tänane käibemaksu regulatsioon toonud kaasa arusaamatusi ning ebaselgust¹⁰ praktilisel tasandil nii ettevõtjatele kui ka maksuhaldurile¹¹ endale.

Õigusselguse põhimõttest võib tuletada nõude, et maksuseadus peab olema piisavalt selge ja arusaadav, et maksukohustuslane saaks seaduse teksti lugedes oma maksukohustuse välja arvutada¹² ja et adressaadil oleks võimalik riigipoolset tegevust lihtsasti mõista ja suundumusi

õigusaktide koostajad ei jõua pidevalt teiste õigusharude arenguga kursis olla ning kasutavad vananenud termineid inertsist pikka aega edasi. Ühe näitena võib siinkohal tuua ettevõtte mõiste, mille sisu muutus oluliselt äriseadustiku jõustumisel 01.09.1995, kuid majandusterminina ja kõnekeeles on jäänud siiani kasutusele vananenud tähenduses ja valmistab tihti ka juristidele peavalu.“ Vt Lehis, L. Maksuõigus. Õigusteadeuse õpik. Juura: Kolmas täiendatud ja muudetud trükk: 2012, lk 52.

6 *Ibid.*

7 Autor kasutab mõiste asemel ka sõna “termin“ Seadusloome kontekstis on sisuliselt täpsem kasutada terminit mitte mõistet (vt Kasak, E. Mõiste mõistmise mõistatusest. *Juridica* 2010/III, lk 159–170).

8“Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“ (Direktiivi artikkel 9). Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Euroopa Liidu Teataja 2006L0112, ET, 15.08.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20130815&qid=1397029193842&from=EN> (26.04.2014).

9 Huberg, M. Mõningatest käibemaksu korrigeerimisega seotud küsimustest. Maksumaksja nr 12/2012. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=842> (26.04.2014).

10 EK 21.10.2010 otsus C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV versus Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*.

11 Käibemaksu direktiivi artikkel 219 lubab arveid saata ka sõnumi kujul. Eesti KMS-is sellist korda ei ole konkreetsusastmega paika pandud. KMS § 37 lg 4 vaid viitab parandatavale arvele.

12“Illustreerimiseks võib lisada näite meie idanaabrite seadusest. Vene Föderatsiooni maksukoodeksi § 3 lg 6 nõuab, et kõik makse ja lõive kehtestavad seadusandlikud aktid peavad olema formuleeritud selliselt, et igaüks täpselt teaks, milliseid makse (lõive), millal ja millises korras ta peab tasuma.“ *Supra note* 5, lk 72.

ette aimata.¹³ Kõnealune põhimõte peab olema koostatud kolmetasandiliselt: et kodanikud ja ettevõtjad saaksid teavet oma õiguste ja kohustuste kohta; kohtud saaksid tagada nende täitmise ning et liikmesriigid saaksid vajadusel kõnealused õigusaktid õigesti ja õigeaegselt oma õigusesse üle võtta.¹⁴

Uurimistöö kirjutamise ajal jõustus 1. märtsil 2014. aastal uus KMS muudatus, milles täpsustati § 29 lõiget 7.¹⁵ Seaduse täpsustusest sõltumata on teema endiselt oluline ning aktuaalne, kuna seadusemuudatus ei lahenda veel kõiki tõusetunud probleeme. Uus regulatsioon ei ava, millistel juhtudel tohib kreditarvet esitada lihtsustatud arve ja prognoositud arve korral ning ka sel puhul, kui on tegemist mitme eelneva arve korrigeerimisega. Magistritöö autor arvab, et arve mittenõuete kohane vormistamine võib praktikas tuua ettevõtjale maksuriski, mis ei anna võimalust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks KMS mõttes või ei saa olla teatud juhtudel aluseks arvete muutmiseks. Teema käsitus puudutab valdkonda, mis võib mõningatel juhtudel küll raamatupidajatel, audiitoritel ja ka juristidel otsesest huvifäärist välja jääda, ent võib mõjutada sellegipoolest ettevõtte raamatupidamisaruandlust ning maksuarvestust.

Käesoleva uurimistöö teema ongi oluline eeskätt ettevõtjate¹⁶ perspektiivist vaadatuna. Autori hinnangul peab riik kohtlema ettevõtjaid võrdväärselt kõigi teiste Euroopa Liidu (edaspidi EL) ettevõtjatega ja seda nii arvete muutmise, vormistamise kui ka käibedeklaratsiooni esitamise osas.¹⁷ See tähendab, et seaduses kehtestatud sätted peavad ühtlustama maksuõiguse süsteemi, mitte tekitama segadust või erisusi. Kindlasti on ettevõtjate jaoks oluline, et seadusest tulenevad sätted oleksid koostatud arusaadavalt ja mõistetavalt, et ettevõtjad saaksid oma majandustegevust korraldada seadusega sätestatud korras. Nii näiteks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja käibedeklaratsioonide korrigeerimine käibemaksusüsteemi nõuetekohase toimimise lahutamatu osa, mistõttu kõikvõimalikud KMS-st hälbivad piirangud sisendkäibemaksu mahaarvamisel ei ole alati põhjendatud. Kohtuotsuse varjatud mõjudest rääkides peab kindlasti käsitlema käibemaksu probleeme. Käibemaksualane probleematika on üle maailma üsna terav, kuna oma

13 RKÜKo 16.03.2010 otsus nr 3-4-1-8-09, p 141.

14 Euroopa Parlamendi, nõukogu ja komisjoni ühine normitehnika juhend. Luxembourg: Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus: 2008, lk 10.

15 Käibemaksuseadus - RT I, 18.02.2014, 11.

16 Vastavalt äriseadustikule § 1 (RT I, 21.03.2014, 21) on ettevõtja füüsiline isik, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kaupade müük või teenuste osutamine on talle püsivaks tegevuseks, ning seaduses sätestatud äriühing.

17 Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusel on puutumus ka põhiseaduse §-ga 31 tagatud ettevõtlusvabadusega. Vt selle kohta: RKPJKo 06.03.2002 otsus nr 3-4-1-1-02 p 12.

olemuselt on tegu ainsa maksuga, mida on teoreetiliselt võimalik riigilt pettuse teel omastada. Kõigi teiste maksude olemus on teiselaadne ning eeldab pettusena maksude tasumata jätmist. Kui isik jätab maksu maksmata, siis ta ei saa teha rohkem kahju kui tema enda maksukohustus. Käibemaks ongi selline maks, mis võimaldab pettuse teel raha teenida ilma, et peaks läbi ettevõtte mingit reaalselt äritegevust omama.¹⁸

Ilma igasuguse äritegevuseta saab isik „joonistada“ arveid ja oma käibemaksuarvestust korrigeerida ilma, et seadus seda otseselt keelaks. Nii näiteks saab käibemaksuarvestuse parandamisega põhjustada kõikvõimalike alusetu rikastumise nõudeid (siia alla võib liigitada erinevad tehingutest taganemise põhjused, tehingu tühisuse või selle õigusliku aluse äralangemist, samuti kauba tagastamist või ostuhinna alandamist). Nende nõuete sisu on enamasti makstud raha osaline või täielik tagasinõudmine. Enamjaolt on sellistel juhtudel tasutud arve alusel ja koos käibemaksuga, mida mõlemad tehingupooled kajastavad ka oma raamatupidamises ja käibemaksuarvestuses.¹⁹

Teemakäsitus on oluline, kuna magistritöös esitatud järeldused võimaldavad ettevõtjatel riigile seatud direktiivist tulenevaid nõudeid ja nendele nõuetele direktiiviga tagatud õiguste siseriiklikku elluviimist kontrollida.

Töö eesmärgiks on analüüsida praktikas esinenud õiguslikke probleeme kreditarvete koostamise ja esitamise osas tulenevalt RPS-ist ja KMS-st ning jõuda järeldusele, kas hetkel kehtivas KMS-is (01.03.2014) sätestatud regulatsioon on piisavalt õigusselge.

Juhul, kui autor oma töö käigus jõuab järeldusele, et maksuseadusest tulenev regulatsioon on ebapiisav, siis tulenevalt eelpoolnimetatust pakutakse alternatiive seaduseandjale, et täpsustada selgemini regulatsiooni KMS-is läbi konkreetsete ettepanekute.

Eesmärgi saavutamiseks kasutab uurimistöö autor õigusteoreetilist ja empiirilist käsitlust, mille kõrval kasutatakse ka võrdlev-süsteemset meetodit.²⁰ Töö käigus leitakse Eesti KMS-is ja

18 Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seadus 493SE. 01.11.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.riigikogu.ee/?page=en_vaade&op=ems&enr=493SE&koosseis=12 (26.04.2014).

19 Vaher, T. Jurist aitab maksuarvestusel silma peal hoida: Nõude mahakandmine ei peaks tuginema üksnes kohtulahendile. Maksud: veebruar 2010, lk 34-35. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.raamatupidaja.ee/?PublicationId=579638eb-0c2d-4873-87dd-dcdc56055a58> (26.04.2014).

20 Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS: 2004, lk 152-157.

Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiivis 2006/112/EÜ (ka Euroopa Nõukogu direktiiv 2010/45/EL, edaspidi käibemaksudirektiiv) käsitletud arve olemuse, esitamise, kehtivate nõuete ja käibedeklaratsiooni muutmise küsimust reguleerivad normid, kõrvutatakse need ning võrreldakse neid omavahel (võrdlev meetod). Võrdlemisel kasutatakse nii normide sõnastuse kõrvutamist, kui ka selle kõrval normide rakendamisel tõusetunud küsimuste käsitlemist. Samuti kasutatakse normi rakendamisel praktikas ilmnenuid asjaolude analüüsi ja seotud õigusaktidega ning võimalikke tagajärgi koosmõjus teiste vastavate küsimusega seotud õigusnormide ja neist tulenevate rakenduslike küsimustega. Seega käsitletakse KMS-i ja käibemaksudirektiivi probleeme komplekselt (süsteemne meetod).

Õigusallikatena on käesolevas töös kasutatud nii siseriiklikku kui rahvusvahelist erialakirjandust, samuti siseriiklikke ja rahvusvahelisi õigusakte. Magistritöös leiab käsitlemist kirjandusena kasutatud kaudseid õigusallikaid, mille hulka võib lugeda näiteks tava, õigusteadlaste arvamusi, kohtupraktikat, halduseeskirju ja teisi kirjapandud allikaid, millel ei ole otseselt kohustuslikku iseloomu, kuid millega praktikas siiski arvestatakse õiguse rakendamisel. Kuna avalikus õiguses kehtib seaduslikkuse põhimõte, siis tava ei saa olla maksukohustuslasele siduv õiguse allikas, kuid teatud olukordades tuleb siiski ka maksustamisel arvestada äritavasid (nt kuludokumentide vormistamisel²¹, mida käesolevas magistritöös autor lähemalt uurib ja ettevõtlusega seotud kulude määratlemisel²²).²³

Autor leiab, et käesoleva uurimistöö objekt KMS-is on suhteliselt uus määratlus, mida kohtupraktika mõttes on veel väga vähe käsitletud, seetõttu on Eesti kohtupraktika antud teemal puudulik, kuna neid maksukohustuslasi on suhteliselt vähe, kes sellele teemale kohtus tähelepanu on juhtinud.²⁴

Töö iseloomust tulenevalt (nii õigusteoreetiline kui empiiriline uurimus) on rahvusvaheliste tunnustatud ja eelretsenseeritud akadeemiliste allikate kasutamine olnud suhteliselt piiratud.

21 "Riigikohus on mitmes käibemaksuvaidluses seostanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust „äris nõutava ja tavapärase hoolsuse“ ülesnäitamise. Kui ettevõtja ei ole kontrollinud oma tehingupartneri isikut olukorras, kus tavapärase ja mõistlik oleks olnud seda kontrollida (nt suure summa tasumine sularahas), siis võtab ettevõtja omale riski kanda kõrgendatud tõendamiskoormust sisendkäibemaksu mahaarvamise tõendamiseks või näiteks ei ole arve nõuete kohaselt ja raamatupidamiseseadusele tuginedes korrektselt vormistatud.“ *Supra note 5*, lk 46.

22 "Tulumaksuseaduse § 32 lõikes 2 kasutatakse muu hulgas väljendit „kohane“. Kulutus on ettevõtlusega seotud, kui kulutuse tegemine on selles ärivaldkonnas tavapärase ja mõistlik. Näiteks kallid hotellid on luksuseseemete soetamine kohane, aga ajalehekioskis arvatavasti mitte.“ *Ibid.*

23 *Ibid.*

24 Kreeditarvetega tagasi saadud vagunite liisimine ja soetamisega samal ajal sisendkäibemaksu tagasi küsimine. TlnRnKo 25.06.2013 otsus nr 3-09-709.

Magistritöö on ülesehituselt jaotatud kolmeks peatükiks, mille omakorda moodustavad alapeatükid. Kreditarvete koostamise tundmiseks käibemaksuarvestuses ja käibedeklaratsioonide muutmise sisu mõistmiseks tuleks esmalt uurida, millisel kujul on võimalik neid arveid esitada. Seetõttu uurib käesoleva töö autor esimeses osas arvete olemust, vormistamise nõudeid (sh arve kui algdokument, käibemaksu arve, lihtsustatud arve) ja erisusi. Samuti püüab autor leida kreditarve terminile definitsiooni ning toob välja RPS-st, KMS-st ja käibemaksudirektiivist peamisi tulenevaid nõudeid arvetele ning võrdleb neid omavahel. Lisaks käsitletakse käibemaksu põhimõtteid ja selle arvestuse olemust.

Teises peatükis käsitleb autor kreditarvete probleeme KMS-i mõttes võrrelduna käibemaksudirektiivi ja teiste EL riikidega, kus keskseks küsimuseks tõstatub Eesti KMS-is kehtiv (al. 01.03.2014) kreditarvete vormistamise, esitamise ja sellest tulenevalt käibemaksuarvestuse korrigeerimise säte. Küsimus seisneb selles, kas nimetatud säte sisustamisel on järgitud õiguspõhimõtteid ja kas see on olnud arusaadav ning kas on vajadus nimetatud regulatsiooni muuta.

Kolmandas peatükis selgitab autor välja, kas eelnevalt püstitatud hüpotees peab paika ning sellest tulenevalt pakub uurimistöo autor välja alternatiivseid lahendusi, kuidas võiks olla kreditarvetega seonduv KMS-is täpsustatud.

1 ARVE JA KREEDITARVE

Teemast arusaamine eeldab esmalt arve kui sellise vaatlemist, sest kreditarve lähtub tavalisest arvest. Seega esimeses peatükis autor uurib arve kui algdokumendi olemust, selle sisu ja nõudeid arvele. Autor peatub esmalt arve kui algdokumendi olemusele, seejärel käsitletakse kreditarve definitsiooni määratlemist, millele järgneb käibemaksu arvega seotud nõuded ja maksuarvestuse eeskirjad. Antud peatükis on autor sügavuti uurinud ka lihtsustatud arvete temaatikat, mis on samuti seotud maksuarvestuse ja sellest tulenevalt kreditarve esitamise võimalusega.

1.1. Arve kui algdokument

Käesoleva alapeatüki eesmärgiks on uurida arve kui raamatupidamise algdokumendi tähendust, samuti selle sisu ja vormistamise tingimusi. Autor toob välja, millised seadused reguleerivad arvete rekvisiitidega seonduvat ning kohustuslikud rekvisiidid, mis maksuarvestuse seisukohalt mängivad olulist rolli. Põhjusel, miks autor uurib antud teemat, on oluline kreditarve tähendusest lähtuvalt.

Arve, inglise keelest *invoice*, on müüja poolt ostjale esitatav dokument kauba või teenuse maksumuse ja tasumise ning tähtaja ja tingimuste kohta. Ostja seisukohalt on arve kuludokument ehk ostuarve ja müüja seisukohalt tuludokument ehk müügiarve.

Arve on dokument, mille järgi tasutakse kauba või teenuse eest ning mis kuulub kokku mõistetega arvestus ja arvepidamine. Argikeeles on terminil „arve“ peale eelpoolnimetatute veel kolmaski tähendus, s.o. konto, st pangas avatud arve ehk konto, millele laetakse raha arvele või arve peale.²⁵

Arvet võib nimetada üheks majandustehingu toimumist tõendavaks dokumendiks. Tulenevalt RPS § 6 lõikest 1 on majandustehing käesoleva seaduse tähenduses raamatupidamiskohustuslase²⁶ poolt teostatav tehing, kolmandate isikute vaheline tehing või raamatupidamiskohustuslast puudutav dokumenteeritav sündmus, mille tagajärjel muutub

25 Raadik, M. Arve ja konto. Hommikuleht: 1993. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://keeleabi.eki.ee/artiklid/arve.html> (26.04.2014).

26 RPS § 2 lg 2 sätestab, et raamatupidamiskohustuslaseks on Eesti Vabariik ühe avalik-õigusliku juriidilise isikuna, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal.

raamatupidamiskohustuslase vara, kohustuste või omakapitali koosseis. Nimetatud seaduse lõike 3 järgi tuleb majandustehinguid kirjendada kahekordse kirjendamise põhimõttel nii debiteeritavatel kui krediteeritavatel kontodel. Raamatupidamisarvestuses on iga raamatupidamiskirjendi aluseks majandustehingut tõendav algdokument või algdokumentide alusel koostatud koonddokument. Need on ka kõnekeeles kasutuseloleva „arve“ olemuseks või sisuks. Seega on algdokument tõenduseks konkreetse tehingu toimumise kohta, mis näitab ära tehingu sisu, tehinguga seotud osapooled ja aja, millal täpselt tehing toimus, kas konkreetselt mingil kuupäeval või perioodil (RPS § 6 lg 5 ja § 7).

Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA või maksuhaldur) kodulehelt leiab termini „arve“ definitsiooni, mis ütleb, et arve on kauba müümisel või teenuse osutamisel müüja poolt ostjale väljastatav dokument, millest nähtub müüdud kauba või teenuse nimetus, kogus ja maksumus ning käibemaksudokumentide kauba müüja või teenuse osutaja puhul ka maksumusele lisatud käibemaks.²⁷ See tuleneb Euroopa Nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiivist 2010/45/EL²⁸, mille kohaselt arve peab kajastama kaupade või teenuste tarneid täpselt ja reaalsusele vastavalt ning arve päritolu, sisu terviklikkus ja loetavus peavad olema alates arve väljastamisest kuni selle säilitamise tähtaja lõpuni tagatud.²⁹ Nimetatud direktiivi järgi on arve päritolu tarne teostaja, teenuse osutaja või arve esitaja isiku samasuse tagamine. Sisu terviklikkus tähendab käesoleva direktiivi kohaselt, et nõutav sisu ei ole muudetud ning arve loetavus tähendab, et see arve on inimloetav ja peab jääma nii kuni arve säilitusaja lõpuni. Ehk arve peab olema esitataval viisil, kus kogu arve sisu on paberil või ekraanil selgesti loetav ilma, et oleks tarvis erilist uurimust või tõlgendamist.³⁰ Seega on arve puhul esmatähtis, et arve kohta vahetatav teave kajastaks täpselt tegelikke tarneid ning et oleks tagatud arve ehtsus ja puutumatus.³¹

27 E-arve. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=26715> (26.04.2014).

28 Selgitavad märkused. Euroopa Nõukogu direktiiv 2010/45/EL. Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/explanatory_notes_et.pdf (26.04.2014).

29 Arve loetavus tähendab, et see on inimloetav. See peab jääma nii kuni arve säilitusaja lõpuni. Arve peab olema esitataval viisil, kus kogu arve käibemaksuga seotud sisu on paberil või ekraanil selgesti loetav, ilma et oleks tarvis erilist uurimust või tõlgendamist (Euroopa Nõukogu direktiiv 2010/45/EL artikkel 233). *Ibid.*

30 *Ibid.*

31 Eesti raamatupidamine. Enterprise Europe Network, 07/2012. Arvutivõrgus kättesaadav: http://europa.eu/youreurope/business/start-grow/annual-accounts/index_et.htm#estonia_et_keeping-accounts (26.04.2014).

„Ajaloolistest ja infotehnoloogilistest arenguetappidest lähtuvalt võib arved jagada kolmeks liigiks:

- 1) müüjalt ostjale käest kätte või posti teel edastatud paberarve;
- 2) e-posti teel meili manusera edastatud arve (nt .pdf formaadis dokument, digitaalallkirjaga või ilma selleta);
- 3) süsteemide poolt vahetatav arve (nt Eesti e-arve standardil (<http://www.pangaliit.ee/arveldused/e-arve/>) põhinev .xml formaadis dokument). E-arve on seega üks võimalikest arve vormidest“.³²

Nõuded raamatupidamise algdokumendile on toodud RPS §-s 7 lõikes 1, mis ütleb, et majandustehingu toimumist kinnitaval tõendil (st algdokumendil) peavad olema:

- 1) dokumendi nimetus ja number, (näiteks *Arve nr 001*);
- 2) koostamise kuupäev;
- 3) tehingu majanduslik sisu, (näiteks *juriidiline nõustamine, konsultatsiooniteenus, müüri ladumine või puitmaterjal, samuti periood, millal teenus osutati või kaup müüdi, arve võib vormistada ka hiljem*);
- 4) tehingu arvnäitajad (kogus, hind, summa), näiteks *(5 tundi, 15 eur/h, 5 000 eur)*;
- 5) tehingu osapoolte nimed, (kui ostjaks on juriidiline isik, siis lisada tuleb ostja nimi ja ostja aadress);
- 6) tehingu osapoolte asu- või elukoha aadressid;
- 7) majandustehingut kirjendavat raamatupidamiskohustuslast esindava isiku allkiri (allkirjad), mis kinnitab (kinnitavad) majandustehingu toimumist; vastava raamatupidamiskirjendi järjekorranumber.³³

Seoses aga uue KMS ja RPS muutmise seadusega kavandatakse muuta RPS § 7 lõiget 1 p 6, mille sõnastus asendatakse tehingu osapoolte registri- või isikukoodidega³⁴. Toodud eelnõus on nimetatud muudatus vajalik, kuna planeeritaval käibedeklaratsiooni lisal deklareeritud

³² *Supra note 27*. Selgituseks: „E-arve on elektrooniline dokument, mis luuakse, edastatakse, kirjendatakse ja säilitatakse elektroonilises keskkonnas, st millega toimetamine toimub algusest lõpuni elektrooniliselt.“

³³ Raamatupidamise seadus - RT I, 13.03.2014, 50.

³⁴ „Registri- või isikukood on tehingu osapoolte asu- või elukoha aadressiga võrreldes oluliselt veakindlam.“ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde 21.01.2014. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf (28.04.2014).

tehingupoolte andmeid võrreldakse registri- ja isikukoodide kaudu.³⁵ Autor lisab, et kavandatud seaduse muudatus jäi presidendi poolt välja kuulutamata 16.01.2014 väga mitmetel põhjustel, millele autor pikemalt ei peatu, kuna see ei ole käesoleva uurimistöo eesmärgiks.

Autor lisab, et raamatupidamisarvestuses ei kasutata üksnes ainult arveid kui algdokumente, vaid tavapärase praktika kohaselt võib algdokumendiks olla ka näiteks:

- müügiarve (arve, arve-saateleht);
- ostuarve (arve, kauba ost, kuludokumendid, kviitungid, arve-saateleht);
- kassadokument (sissetuleku ja väljamineku orderid);
- maksekviitung;
- pangadokument (pangakonto väljavõte);
- leping;
- raamatupidamisõiend.

Eelpoolnimetatud algdokumendid on sageli ka üheks tehingu tõesuse vastavust kinnitavaks dokumendiks.³⁶ Näiteks Bulgaaria maksuõiguses ei ole lubatud igat algdokumenti oma raamatupidamises kajastada. Nii on Bulgaaria käibemaksuseaduses (Zakon za danaka varhu dobavenata stounost edaspidi ZDDS) artikli 112 lõike 1 järgi maksuarvestuse algdokumendiks arve, milleks võib olla ka tõend või protokoll.³⁷ Samas Ungaris³⁸ ja Saksamaal³⁹ peetakse arveks peaaegu igat dokumenti, millel on vastavad nõuded täidetud.

Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb üldjuhul maksukohustuse tekkimiseks tuvastada, kas tehingut tõendav algdokument (arve) vastab RPS-is sätestatud nõuetele või mitte, sest antud

³⁵ *Supra note 18.*

³⁶ Ostu-müügitehingute tõendamiseiga seonduvad selgitused. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=27605> (28.04.2014).

³⁷ EK 20.06.2013, *Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv vs Rodopi-M 91 OOD.*

³⁸ European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 25. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Hungary, No 15-16. Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_hu_en.pdf (26.04.2014).

³⁹ European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 23. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Germany, No 14. Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_de_en.pdf (26.04.2014).

seaduse kohaselt on see kõikide raamatupidamiskohustuslaste kohustus ja eriti oluline ettevõtlusega seotud kulu tõendamise või arvete muutmise seisukohalt⁴⁰

Kui näiteks kauba müüja või teenuse osutaja ei ole olnud tegelik arvel näidatud isik ja arvel kirjutatud isik ei ole nimetatud kaupa või teenust osutanud, siis võib antud tehingut (arvet) käsitleda tulumaksuseaduse tähenduses ning rakendada tulumaksuseadusest tulenevaid sanktsioone.⁴¹ Seega selline tehing maksustatakse tulumaksuga, mille kohta puudub isikul reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument – arve (tulumaksuseadus § 51 lg 2 p 3).

Praktikas esineb pigem selliseid juhtumeid, kus kõik arvele märgitud rekvisiidid võivad omada suurt tähtsust, eriti olukorras, kus tuleb hakata tehingute toimumist tõendama või arveid muutma (nt krediteerima). Seega on arve peamine tõend selle kohta, et tehing on toimunud ning seadusest tulenev korrektne arvete vormistamine maandab suure osa riskist, mis ettevõttel võib ette tulla ja millele on võimalik seadusandlikus mõttes sanktsioone rakendada.

Riskide maandamiseks lubab seadus arveid parandada. Lühidalt öelduna käsitatakse raamatupidamisõiendeid parandusdokumentidena (nt kreditarve esitamine) või amortisatsiooni (kulumi arvestamiseks). Selline õigus ja kohustus tuleneb RPS §-st 4 punktist 1, mille kohaselt on müüjal kohustus korraldada raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine müüja finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest.

Raamatupidamisdokumentidel ei ole lubatud teha õienditeta parandusi. Raha liikumist kajastavatel dokumentidel ei ole lubatud mingisuguseid parandusi.⁴² Seega on iga ettevõtja kui raamatupidamiskohustuslase kohustus jälgida, et parandusdokumentide koostamisel tuleks lähtuda RPS-st tulenevatest nõuetest. Oluline on veel see, et raamatupidamiskohustuslane on kohustatud dokumente säilitama 7 aastat (RPS § 12 lg 1). Dokumentide olemasolu ja säilimise tähtsus on vajalik maksukohustuse väljaarvutamiseks ja tõendamiseks.

40 Siim, J. Jaak Siimu artikkel: „Uuemat Riigikohtu praktikat: näilike tehingute alusel tehtud väljamaksed maksumaksja vastu suunatud varavastase kuriteo puhul tulumaksukohustust kaasa ei too“. Advokaadibüroo Aivar Pilv, 28.05.2012. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://apilv.ee/2012/05/uuemat-riigikohtu-praktikat-nailike-tehingute-alusel-tehtud-valjamaksed-maksumaksja-vastu-suunatud-varavastase-kuriteo-puhul-tulumaksukohustust-kaasa-ei-too/> (26.04.2014).

41 RKKHK 14.05.2012 otsus nr 3-3-1-12-12.

42 Lepvalts, E. Raamatupidamise sise-eeskirjade koostamine. Pandekt OÜ: Tallinn 2013, lk 113.

Sama kohustus on kehtestatud käibemaksudirektiivi artiklis 242, mis ütleb, et iga maksukohustuslane peab pidama piisavalt detailset üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mida on võimalik lihtsasti maksuhalduri poolt kontrollida ja millele vajadusel käibemaksu kohaldada.⁴³ Mingeid muid eritingimusi käesolev direktiiv ei kohalda.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et iga raamatupidamiskohustuslase ülesanne on tagada, et kõik ettevõtlusega seotud algdokumendid oleksid tõendatavad ja usaldusväärsed. Seega tulenevalt RPS-st kui ka käibemaksudirektiivist on oluline, et iga arve kui algdokument oleks korrektselt ning nõuetekohaselt vormistatud, mis annab olulise, tervikliku ja loetava informatsiooni. Mittenõuete kohane vormistamine võib hiljem tekitada probleeme näiteks arvete parandamisel või tuua viimasele eriarvamusi maksuhalduriga.

1.2. Kreditarve mõiste ja olemus

Kreditarve on maksuseaduses ja raamatupidamises laialt levinud mõiste, mis kahtlemata eeldab defineerimist ja lahti seletamist. Samavõrd oluline on avada ka kreditarvega seotud raamatupidamise ja maksuarvestuse muudatuste olemust ja tausta ning avada seonduvad põhimõisted ja nõuded. Autor uurib käesoleva mõiste olemust kõrvutades seda teiste seaduste ja käibemaksudirektiiviga. Antud teema uurimine on eelkõige vajalik selleks, et mõista kreditarve tähendust laiemalt.

„Kreditarve“ terminit ei ole käesoleva ajani ükski Eesti õigusakt ega määrus otseselt reguleerinud. Kreditarvest on küll juttu raamatupidamise toimkonnajuhendites ja käsiraamatutes, ent seda üsna pealiskaudselt ja pinnapealselt. Kreditarve puhul on mõningates allikates ja õiguslastes sätetes kirjeldatud seda, kuidas käibemaksu arvutada, ent seegi valdkond on pigem puudulik ja eeldaks põhjalikumat lähenemist. Seega peab käesoleva töö autor oluliseks uurida kreditarve temaatikat ja lahendada määratluse ja selgitusega seonduv probleem. Näiteks on pinnapealsest käsitlusest tulenevalt hüpotees, et kas õigusaktides defineerimata termin „kreditarve“ on üldse õigusselge ja kas ning millised nõuded kehtivad kreditarvele ning kas nimetatud arve puhul on sätestatud eritingimusi või reegleid. Antud asjaolu kõrvutatakse Hea õigusloome ja normitehnika eeskirjade, põhiseaduse §-ga 13 ja käibemaksudirektiiviga.

43 Terra, B.J., Wattel, Peter J. Euroopa maksuõigus. Sisekaitseakadeemia, Tallinn: 2006, lk 305.

Käibemaksudirektiiv käsitleb arve mõistet märksa laiemalt kui KMS. Nimetatud direktiivi artikli 218 kohaselt tunnustavad käesoleva direktiivi kohaldamisel liikmesriigid paberil või elektroonilisel kujul olevaid dokumente ja sõnumeid arvetena, kui need vastavad käesolevas lõikes sätestatud tingimustele. Artikkel 219 sätestab, et iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena.⁴⁴ Analoogset normi üritab jäljendada KMS § 37 lg 4, mis ütleb, et dokumenti, sealhulgas kreditarvet, millega muudetakse algset arvet ja millel on viide sellele arvele, käsitatakse arvena. KMS § 29 lg 7 viitab, et kreditarvet võib esitada vaid selles viidatud konkreetse arve kohta.

Praktikast tulenevalt väljastatakse kreditarveid siis, kui klient teatab, et probleem on seotud ostetud kaubaga või kaup tagastatakse⁴⁵ põhjusel, et tegemist ei ole täisväärtusliku tootega; samuti võib klient esitada pretensioone teenuse kvaliteedi kohta, milledest tulenevalt peab müüja vormistama kreditarve, mis vähendab müüja loodud saada kliendilt raha 100% ulatuses; või kui soovitakse muuta varem väljastatud arve väärtust; või kui tehakse algses arves arvutus- või süsteemiviga; rakendatakse ebakorrektselt arvestuspõhimõtteid; avastatakse pettus või varjatakse informatsiooni. Lisaks käsitletava termini definitsiooni puudumisega ei ole ka neid nimetatud olukordi maksuseaduses sätestatud. Seega autor leiab, et kreditarve, mida kasutatakse seaduses ja millel puudub legaaldefinitsioon, kuid millest sõltuvad maksukohustuslaste õigused ja kohustused käibemaksuarvestuses, ei pruugi olla piisavalt õigusselge.

Eesti õigusaktide koostamisel ei ole kreditarve terminit teistmoodi sisuga sõnades väljendatud. Samas tähelepanuväärne on see, et „elektroonilise arve“ definitsiooni puhul on viimast terminit Euroopa Nõukogu direktiivis 2010/45/EL artiklis 217 sätestatud⁴⁶, kuid kreditarvest pole sõnagi. Siiani on kreditarvet põhimõtteliselt käsitletud kui miinuskäibemaksu arvet.

Tartu Ülikooli finantsõiguse dotsent, Riigikohtu halduskolleegiumi nõunik, Eesti Maksuteadlaste Seltsi juhatuse esimees ja Rahvusvahelise maksuõiguse ühingu IFA-Eesti juhatuse esimees Lasse

44 Kajus, J., Terra, B. A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT in 2007. Volume 1. IBFD 2011, No 1158.

45 Processing Issues: Credit Notes. HM Revenue and Customs. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/insmanual/ins12706.htm> (26.04.2014).

46 „Elektrooniline arve tähendab arvet, mis sisaldab Euroopa Nõukogu direktiiviga 2010/45/EL nõutud teavet ning mis väljastatakse ja saadakse elektroonilisel kujul.“ *Surpa note* 28.

Lehis on märkinud, et kui müügiarvest tekib müüjal nõudeõigus ostja vastu (vastavat kontot debiteeritakse), siis kreditarve tulemusena krediteeritakse nõuete kontot.⁴⁷

Raamatupidamisliku poole pealt tähendab see seega seda, et sõna kredit raamatupidamiskontol tähistab ja tähendab „paremat poolt“. See omakorda tähendab, et kreditisse kantud summa võrra aktivakonto saldo väheneb ja passivakonto saldo suureneb ehk kulukonto saldo väheneb ja tulukonto saldo suureneb. Kui konto kredidupolel kajastatud summad (moodustavad algsaldot arvestamata kokku kreditkäibe) ületavad konto deebetpoolel kajastatud summasid, siis nimetatakse vahet kreditsaldoks. Kreditsaldo on passiva- ja kontraaktiva kontodel.⁴⁸

Sellest võib järeldada, et kreditarve terminit on peamiselt kasutatud raamatupidamise sisekorra eeskirjades ja nende tarkvarade kasutusjuhendites. Näiteks ühes tarkvara kasutusjuhendis oli lahti mõtestatud, et kreditarve on kui jälg raha tagastamisest⁴⁹. Raamatupidamisprogrammis Hansaworld juhendis on öeldud, et kui tellimusest on koostatud arve ja kaup tagastatakse asenduskaupa nõudmata (näiteks klient tühistab tellimuse), siis tuleb koostada kreditarve⁵⁰ (vt ka kreditarve näidiseid LISA 1 ja 2). Võib väita, et praktikast tulenevalt on kreditarve termini selgitusega jäänud üksnes juhendite ja sisemiste eeskirjade tasandile, mõtlemata kaugemale, kas see maksuarvestuses on ikka põhimõtetega kooskõlas.

Käsitledes Hea õigusloome ja normitehnika eeskirjade §-s 18 sätet on öeldud termini definitsiooni määratlemise kohta, et termin on mingil erialal kasutatav defineeritud sõna või väljend, mille tähendus võib tavakasutusest erineda. Kreditarve kohta ei ole kehtivaid erisusi sätestatud. Samas praktika on näidanud, et ükski maksuseadus ega maksuõigus tervikuna ei ole ega saa kunagi olema kõikehõlmav ja täiuslik, et selgitada kõiki termineid. Seega selleks, et aru saada kõikidest terminitest (sh kreditarve) võib ette tulla olukordi, kus peab uurima seaduseelnõude seletuskirju, Riigikogu rahanduskomisjoni protokolle, debatte ja muid juriidilisi avalikke mõtteavaldusi, et mõista seaduse sätteid ja sisu. Seaduseandja ei saa välja mõelda ja

47 *Supra* note 5, lk 329.

48 TEA e-entsüklopeedia. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.ents.ee:81/?aid=23524> (26.04.2014).

49 Pipfrog AS, Tellimuste haldus, lk 2. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.pipfrog.ee/media/manual/et/2_Tellimused.pdf (26.04.2014).

50 Hansaworld. Koosta kreditarve. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.hansamanuals.com/main/mailnumber__5086/theconf__478/manuals/version__61/langcode__ET/hwconvindex.htm?shortcode=HW0303RETGOODS_Operations_Menu_Create_Credit_Note (26.04.2014).

õiguslikult ära reguleerida kõiki elus ettetulevaid nähtusi ja protsesse.⁵¹ Lisaks sellele on terminid sageli mitmetähenduslikud või on need jäänud seaduses õiguslikult määratlemata.⁵² Eestis kehtiv Hea õigusloome tava ütleb, et seadus peab olema selge ja üheselt mõistetav, lihtsas keeles ja täpne, pidades silmas õigusakti peamisi sihtgrupe ning arvestades ühiskonna vajadust lihtsalt ja arusaadavalt sõnastatud Hea õigusloome põhimõtete järele.⁵³

Õigusselguse põhimõttest tuleneb nõue, et õigusaktide süsteem peab olema seaduse rakendajatele ja täitjatele üheselt arusaadav. Nagu Riigikohus on märkinud, on seadused ja muud õigusaktid määratud looma ühiskonnas korda, selgust, korrapära ja stabiilsust.⁵⁴ Umbmäärane ja vastuolulisi käitumisjuhiseid andev õigusnorm tekitab normi adressaadis segadust ja ebakindlust ning raskendab normi tõlgendamist ja rakendamist. Riigikohtu praktika kohaselt tuleneb õigusselguse põhimõtte põhiseaduse § 13 lõikest 2, mis näeb ette, et seadus peab kaitsma igaühte riigivõimu omavoli eest.⁵⁵ Riigikohus on rõhutanud, et tulenevalt demokraatliku õigusriigi põhimõtetest peab õigusaktide süsteem olema õiguse adressaatidele arusaadav.⁵⁶ Vastasel juhul ei pruugi maksukohustuslane tema maksukohustust mõjutavat üksikut normi leida väljaspool maksuseadusega määratud piire. Selliseid olukordi on veelgi, kus kohus on hinnanud mõiste tähendust ebapiisavaks.⁵⁷

Kuna kreditarve on paljuski seotud raamatupidamisliku poolega on RPS-is § 10 kehtestatud parandused dokumentides ja registrites. Sama §-i lõike 1 järgi tuleb ebakorrektnete raamatupidamiskirjendite parandada paranduskirjenditega, mis peab sisaldama viidet parandatava raamatupidamiskirjendi järjekorranumbrile või kui parandus ei põhine algdokumendil, tuleb koostada parandust selgitav parandusdokument. Parandusdokument on inglise keeles *corrective document*, mida kasutatakse EL riikides kreditarve tähendusena⁵⁸. Samas käibemaksudirektiiv ei sätestata kreditarve definitsiooni, kuid siiski on seaduseandja sätte sisustamisel olnud

51 Vallaste, V. Maksuseadus ja praktika. K-Kirjastus 2001: lk 43.

52 Näiteks: „Tulumaksuseadus nõuab külaliste vastuvõtu kuludelt tulumaksu tasumist, kuid millistel asjaoludel loetakse isik tulumaksuseaduse § 49 lg 4 mõttes külaliseks ja mitte näiteks külastajaks? Kes on „külaline“ KMS § 30 lg 1 mõttes? Mida tähendab sõna „tootmine“ kütuseaktsiisi seaduse mõttes või „valmistamine“ KMS-is?“ *Ibid.*

53 Jõks, A. Kas õigust selgitada või selgust õigustada? Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=56297/Allar+J%F5ks.pdf> (26.04.2014).

54 RPKPK 30.09.1994 otsus nr III-4/A-5/94.

55 RPJKo 05.10.2000 eriarvamus otsusele asjas nr 3-4-1-8-00.

56 RPKJKo 17.06.1998 otsus nr 3-4-1-5-98.

57 *Ibid.*

58 Näiteks Tšehhis tulumaksu ja käibemaksuarvestuses. Corrective Tax Documents. 24.08.2011. American Chamber of Commerce in the Czech Republic. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.czechmarketplace.cz/en/4449.corrective-tax-documents> (26.04.2014).

konkreetses, kui seda Eesti maksuseadus ette näeb.⁵⁹ Seega EL mõistes võrdub kreditarve arvega, millele kehtivad arvega samad nõuded⁶⁰. Tuues näiteks mõne EL liikmesriigi, siis näiteks Prantsusmaa⁶¹ maksuseaduses on kreditarve võrdsustatud arvega. Prantsusmaa maksuseaduses on sätestatud kreditarvele samad tingimused mis arvelegi (originaalarve nr, kliendi andmed, hinnaalanduse summa ja käibemaksusumma). Ka paljudes teistes EL riikides, nagu näiteks Poolas, Saksamaal, Bulgaarias ja Ungaris, on antud mõiste täpsustamisel olnud konkreetses,⁶² mida iseenesest võiks KMS-i üle võtta ja ühtlustada kreditarve tingimusi eelpoolnimetatud riikide õigusega.

Täpsustava näitena võib veel tuua Bulgaaria maksuõiguse. Käibemaksuseaduse ZDDS artikli 115 järgi on maksubaasi muutmise või niisuguse müügitehingu tühistamise korral, mille kohta on väljastatud arve, on tarnija või teenuse osutaja kohustatud koostama selle arve kohta teatise. Kõnealune teatis tuleb koostada 5 päeva jooksul alates müügitehingu tühistamisest või muutmisest. Maksubaasi suurenemise korral tuleb koostada õiend võlgnevuse kohta ning maksubaasi vähenemise või tarne tühistamise korral tuleb väljastada kreditarve. ZDDS artikli 124 lõikes 4 on ette nähtud, et maksukohustuslasena registreeritud isik peab kajastama talle esitatud maksuarvestuse algdokumente ostureskontroll⁶³ hiljemalt nende väljaandmise maksustamisperioodile järgnevalt 12. maksustamisperioodil, kuid mitte hiljem kui artikli 72 lõikes 1 sätestatud viimasel maksustamisperioodil.⁶⁴ Nagu näha, on kreditarve termin Bulgaaria õigusaktides selgem ja viitab selgesõnaliselt sellele, et maksukohustuslased ei saa oma äranägemise järgi kreditarveid koostada. Siin on kindlasti palju mõtteainet ja analüüsi nimetatud riigi praktika kohta ja Eesti seadusandjal kaalumist rakendada selle riigi eeskujul töös esile toodud küsimuses.

59 Käibemaksudirektiivi artikli 219 kohaselt käsitletakse arvena iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda.

60 Käibemaksudirektiivi artikkel 226.

61 Parandusdokumentide (kreditarvete) osas kehtib reegel, et vastavalt maksuseadusele on iga dokument või sõnum, mis on konkreetne ja ühemõtteline ning viitab konkreetsele arvele, on võrdsustatud arvega. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 22. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/traders, information networks, etc. France, No 12. Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_fr_en.pdf (26.04.2014).

62 *Supra note* 37, 38, 39, 122.

63 "Ostuarvete kandmine raamatupidamise programmi, nende tasumiste kajastamine, tasumata arvete jälgimine." Raamatupidamine. Vallaste & Partnerid. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.vjap.ee/index.php?lang=est&main_id=67 (27.04.2014).

64 *Supra note* 37.

Kokkuvõttes tuleb märkida, et kreditarve termin ei ole Eesti õigusaktides defineeritud. Seaduseandja peaks kaaluma kreditarve termini defineerimist maksuseadusesse, et tagada kooskõla Hea õigusloome tava ning normidega kui ka põhiseadusega. Alternatiivina võiks eeskuju võtta teistest EL riikidest nagu Bulgaaria, Poola või Saksamaa, kus on kreditarve tähendust selgitatud põhjalikumalt ning samuti toodud konkreetsed nõuded kreditarvele.

1.3. Käibemaksu arve

Kuna kreditarve sisu üks olulisemaid komponente on käibemaks, siis on oluline uurida, mida tähendab käibemaksu arve ning millised nõuded on sellele arvele kehtestatud. Autor peatub sellele, miks on need nõuded olulised.

Arve on käibemaksu arvestamise ja selle kontrollimise põhiline algdokument. Käibemaksuga arve koostamise puhul on oluline aspekt, kas müüja ise on käibemaksukohustuslane ning kas teine tehingupool on kantud käibemaksukohustuslase registrisse. Juhul, kui müüja ei ole käibemaksukohustuslase registris, siis ei ole tal õigust ka käibemaksuga arvet esitada või juhul, kui ostja ei oma käibemaksukohustuslase numbrit, siis arve koostaja (st müüja) peab riigile ise tasuma käibemaksu ja ostjal ei ole õigust käibemaksu riigilt tagasi küsida.

Käibemaksukohustuslane on KMS § 3 lg 1 järgi ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena KMS § 19 järgi. Seega käibemaksu arve erineb tavaliselt arvest vaid sellepolest, et käibemaksu arvet saab esitada juhul, kui tegemist on käibemaksukohustuslasega ja kes omab nimetatud registreerimise numbrit.

Nõuded käibemaksu arvele on toodud KMS § 37 lõikes 7, mis nõuab, et arvele tuleb märkida:

- 1) arve järjekorranumber ja väljastamise kuupäev;
- 2) maksukohustuslase nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number;
- 3) kauba soetaja või teenuse saaja nimi ja aadress;
- 4) kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel;
- 5) kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- 6) kauba kogus või teenuse maht;

- 7) kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäev või kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise kuupäev, kui see on kindlaksmääratav ja erinev arve väljastamise kuupäevast;
- 8) kauba või teenuse hind ilma käibemaksuta ning allahindlus, kui see pole hinna sisse arvatud;
- 9) maksustatav summa käibemaksu määrade kaupa koos kohaldatavate käibemaksu määradega või maksuvaba käibe summa;
- 10) tasumisele kuuluv käibemaksusumma (eurodes), välja arvatud seaduses sätestatud juhtudel.⁶⁵

Käibemaksu arve puhul on käibemaksukohustuslasel õigus ettevõtlusega seotud kuludelt maha arvata sisendkäibemaks selliselt kaubalt või teenuselt, mille käibemaksukohustuslane on soetanud oma ettevõtluses Eestis või mõnes välisriigis tekkiva maksustatava käibe või mõne KMS § 4 lõikes 2 nimetatud tehingu tarbeks nagu näiteks reklaamkingitusteks või ettevõtte üleandmiseks.⁶⁶ Ettevõtlus tähendab käibemaksu mõistes isiku iseseisvat majandustegevust, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest (KMS § 2 lg 2). Seega on käibemaksu arve vajalik eelkõige sisendkäibemaksu mahaarvamise kontrollimiseks, sest müügikäibelt käibemaksu arvutamiseks ei ole iga tehingu kohta arve esitamine vajalik.

Võrreldes KMS-is sätestatud nõudeid käibemaksu arvele käibemaksudirektiivi valguses, on need üsnagi sarnased. Nimetatud direktiivi artikli 226 kohaselt peab arvel olema näidatud väljastamise kuupäev, arve number, müüja nimi, aadress ja käibemaksukood, ostja nimi ja aadress, kauba liik ja kogus ning osutatud teenuse kirjeldus ja maht, käibe toimumise aeg või ettemakse tasumise aeg (kreeditarve korral), maksustatav väärtus maksumäärade lõikes, hinnaalandused, rakendatud maksumäär, maksusumma. Maksuvabastuse või maksustamise eriskeemi rakendamise korral tuleb lisada sellekohane viide. Kui tegemist on ühenduse sisese tarnega või tarnega, millega seoses tekib ostjal maksukohustus, siis tuleb arvel märkida ka ostja käibemaksukood.⁶⁷

Siiski esineb ka erinevus, nimelt käibemaksudirektiiv ei maini arve väljastamise tähtaja. KMS-is reguleerib arve väljastamise tähtaega § 37 lõiked 1 ja 2, mille kohaselt on iga käibemaksukohustuslane kohustatud väljastama kauba võõrandamise või teenuse osutamise korral arve 7 kalendripäeva jooksul kauba või teenuse käibe tekkimise päevast, sealhulgas kauba

⁶⁵ *Supra note 15.*

⁶⁶ Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. 2013, lk 342.

⁶⁷ *Supra note 8.*

või teenuse eest osalise või täieliku ettemaksu laekumise päevast arvates või tagama, et selle väljastajaks sama tähtaja jooksul tema nimel ja arvel tegutsev isik. Tähtaja eesmärk on see, et arve saaja saaks informatsiooni õigeaegselt kätte ning oma sisendkäibemaksu 20-ndaks kuupäevaks käibedeklaratsioonil deklareerida.

Samas autor juhib tähelepanu, et 7 kalendripäevane tähtaeg ei pruugi praktikas olla täidetav. Nimelt elektrituruseadus § 76³ lg 3 näeb ette, et üldteenuse osutaja avaldab kalendrikuus üldteenuse korras müüdud elektrienergia hinna koos selle aluseks olevate andmete ja arvutuskäiguga oma veebilehel järgmise kuu 9-ndaks kuupäevaks. Seega andmed elektritarbimise kohta esitatakse võrguettevõtja poolt elektrimüüjale alles 9-ndaks kuupäevaks. Selline praktika on tavapärane avatud elektriturul, kus võib näiduteatamisest arve koostamiseni kuluda kuni 12 päeva⁶⁸ ja seega võib esineda oht, et ei suudeta tagada kooskõla KMS-ga.

Käibemaksu arve alusel saab ka kontrollida, kas kauba või teenuse müüja on Eestis registreeritud käibemaksukohustuslane, millal toimus kauba müük või teenuse osutamine, kui suur oli kauba kogus, hind jne. Arvel märgitud asjaolusid on vajadusel võimalik kontrollida, kogudes täiendavaid tõendeid. Tuleb meeles pidada, et ainuüksi arve olemasolu ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamiseks piisav.⁶⁹ Kehtiva KMS §-d 29, 31 sätestavad, et sisendkäibemaksuna on lubatud maha arvata üksnes selline käibemaks, mille kohta on maksukohustuslasel olemas nõuetekohane käibemaksu arve ning sellel märgitud majandustehingud peavad olema ka tegelikkuses aset leidnud ja teostatud arvel märgitud maksukohustuslaste vahel.⁷⁰

Seda asjaolu on rõhutanud ka Riigikohus mitmes kaasuses, et ostja peab tõendama, et arvel näidatud kaup või teenuse on kätte saadud ning et soetatud kaup või teenus on ostja ettevõtluses. Ehk teisisõnu arve võib olla küll nõuetekohaselt vormistatud kuludokumendiks, kuid see ei tähenda, et on õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ja selle arvestamiseks.⁷¹

Ilmekalt kirjeldab seda üks konkreetne Riigikohtu kaasus, kus vaidlus käiski selle üle, et arved olid küll korrektselt vormistatud, kuid vale oli arvele märkida ettevõtte nimi, kes neid kaupu

68 Eesti Energia koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.energia.ee/naidud> (01.05.2014).

69 Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne seisuga 01.10.2003. Eesti Maksuteadlaste Selts, Tartu: 2003, lk 742.

70 Arvevabrikute kasutajate kontroll. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=14757> (01.05.2014).

71 Selle kohta vt RKKHK 18.11.1999 otsus nr 3-3-1-32-99; 07.02.2000 otsus nr 3-3-1-50-99; 19.06.2002 otsus nr 3-3-1-26-02; 16.04.2003 otsus nr 3-3-1-29-03.

tegelikkuses ei saanud. Riigikohus on selgitanud, et maksukohustuslane, kes kasutab käibemaksu mahaarvamise õigust, peab suutma vaidluse korral tõendada, et teenuse osutajaks või kauba müüjaks oli isik, kes on märgitud arvel. Kui isik ei suuda seda tõendada, siis ei ole tal ka õigust käibemaksu mahaarvamiseks.⁷²

Eelpoolöeldust johtuvalt on oluline märkida, et arvetega seoses käsitletavaid erinõudeid tuleb tulumaksuseadusest eristada. Kehtiv tulumaksuseadus § 51 reguleerib tulumaksu tasumist ettevõtlusega mitteseotud kuludelt. Ettevõtlusega mitteseotud kuluks loetakse väljamakseid arve väljastanud isikule, kui arvel näidatud isikult ei ole kaupade või teenuste soetamist tegelikult toimunud. Sama kehtib ka olukorras, kus väidetavad majandustehingud on küll aset leidnud, ent teostatud mitte arvel näidatud isikuga. Tulumaksuseaduse kohaselt kuuluvad nimetatud väljamaksed deklareerimisele ja väljamaksetelt arvestatud tulumaks kuulub tasumisele vastavalt väljamakse tegemise ajal kehtinud maksumäärale.⁷³

Kokkuvõtteks märgib autor, et käibemaksu arve puhul ongi just oluline märkida, et nõuded arvetele oleksid korrektselt lisatud, kaup või teenus reaalselt sellele konkreetsele ettevõtjale - kelle nimi ka arvel kajastub - üleantud või osutatud. Vastasel juhul ei ole tegemist KMS mõttes arvega, millelt on käibemaksukohustuslasel õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Olulise aspektina saab siin mainida, et kui arve ei ole nõuetekohaselt vormistatud, võib selle arve hilisem parandamine osutuda ka keerulisemaks ning puudub õigus ka kreditarve vormistamiseks, millele peab olema viide originaalarvele.

1.3.1. Lihtsustatud arve

Siiski eksisteerib ka juhtumeid, kus arve väljastamine ei ole maksuseaduse mõistes kohustuslik. Seda näiteks kaupade või teenuste puhul, mis ei ole käibemaksuga maksustatavad või ka lihtsa kuludokumendi korral (näiteks kassatšekk). Et lihtsustatud arvetega seonduv seadusandlik temaatika on sageli ebaselge või arusaamatu, siis on käesoleva töö raames oluline peatuda ka lihtsustatud arvel ning sellel, kuidas peaks toimuma lihtsustatud arvete osas kreditarvete esitamine ja kas see on võimalik ka KMS mõistes.

72 RKKHK 16.04.2003 otsus nr 3-3-1-29-03.

73 *Supra note 70.*

Lihtsustatud arve erineb tavalisest arvest selle poolest, et lihtsustatud arvel ei pea olema müüja poolt märgitud ostja nime ja aadressi, vaid üldjuhul ostja ehk arve saaja on kohustatud sellele arvele märkima oma nime ja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga (KMS § 37 lg 11). Siinjuures tuleb tähele panna, et lihtsustatud arve korral on maksurisk suurem, sest müüja valduses oleval arve eksemplaril ei ole ostja andmeid ning võib juhtuda, et üks ja sama arve või kviitung võetakse „kasutusele“ mitmes kohas korraga (kui tegemist on elektrooniliselt edastatud dokumendiga). Tulenevalt sellest on tingitud ka riigipoolne huvi piirata lihtsustatud arve kasutusala.⁷⁴

Kehtestatud piirang tuleneb KMS § 37 lõikest 9, mis ütleb, et lihtsustatud arvet võib väljastada, kui arvel olev summa ei ületa 160 eurot ilma käibemaksuta reisijateveo teenuse osutamisel (näiteks bussipilet, taksokviitung), parkimisautomaadi, automaattankla makseterminali ja muude samalaadsete aparatuuride väljatrükitava arve korral. Aparatuur peab trükkima vaid arve, kuid raha vastuvõtmiseks võib aparatuuri juures (näiteks parkla väravas) töötada ka inimene. Kui müüja töötaja sisestab arve väljatrükkimiseks vajalikud andmed ise aparatuuri (millest annab tunnistust näiteks see, kui tankla arvele on märgitud teenindaja nimi), ei ole enam tegemist lihtsustatud arvega.⁷⁵

Nimetud seaduse ja paragrahvi lõige 10 nõuab, et lihtsustatud arvele tuleb märkida vähemalt arve väljastamise kuupäev, maksukohustuse nimi ja maksukohustuslasena registreerimise number, kauba või teenuse nimetus või kirjeldus ning maksustatav summa ja tasumisele kuuluv käibemaksusumma.⁷⁶

Euroopa Liidus võeti 2010. aastal käibemaksudirektiivi muudatused⁷⁷, millega ühtlustati arvete vorminõudeid ja lihtsustati elektrooniliste arvete kasutamist. Sellest tulenevalt muutus ka 1. jaanuarist 2013 Eesti KMS. Üks käibemaksudirektiivis tehtud muudatus on aga jäänud üle võtmata: nimelt on EL liikmesriikidel lubatud alla 100 euro suuruste summade puhul väljastada lihtsustatud arveid, samuti on lubatud lihtsustatud arvete muutmisel ja tühistamisel kasutada algsete arvete vorminõudeid.⁷⁸ Sellest johtuvalt on käibemaksudirektiiv lihtsustatud arvete osas märksa liberaalsem ning paljud läänepoolsed riigid on liberaalsema käsitluse teed ka läinud.

74 Lehis, L. Mida rohkem, seda uhkem? Maksumaksja nr 6/7/2012. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1244> (26.04.2014).

75 *Ibid.*

76 KMS § 37 lg 10.

77 *Supra note* 74.

78 *Ibid.*

Käibemaksudirektiivi artikli 220a ja artikli 221 lõigete 1 ja 2 kohaselt väljastatud lihtsustatud arvete puhul nõuavad liikmesriigid vähemalt arve väljastamise kuupäeva, kaupa tarnitava või teenuseid osutava maksukohustuslase registreerimisnumbrit, tarnitud kaupade või osutatud teenuste liiki, tasumisele kuuluva käibemaksu summat või teavet, mis võimaldab seda arvutada ning infot, kui väljastatud arve on dokument või sõnum, mida käsitatakse arvena artikli 219 kohaselt, täpset ning ühemõttelist viidet nimetatud algsele arvele ja konkreetseid andmeid, mida muudetakse. Käesoleva direktiivi artikkel 226b säte on lubatud üksnes lihtsustatud arvete osas, mis on lubatud vastavalt käesoleva direktiivi artikli 220a alla 100 euro jäävate summade või kreditarvete korral.⁷⁹

Näiteks Saksamaa käibemaksuseaduse rakendusmääruse järgi (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, §-d 33-34*)⁸⁰ saab lihtsustatud arveid väljastada kõikidele tehingutele, millel kogusumma (koos käibemaksuga) ei ületa 150 eurot. Sõidupiletite puhul puudub summaline piir üldse ning lisaks puudub kohustus kirjutada välja käibemaksusummat ning maksumäär tuleb märkida ka vaid sel puhul, kui kohaldatakse standardmäära (lühematel distantidel kehtib ühistranspordis soodusmäär). Rahvusvahelise reisi puhul tuleb täiendavalt märkida Saksamaal läbitud osa ja sellele vastav maksumäär. Eestis seda probleemi ei ole, sest riigis alluvad kõik rahvusvahelised reisid 0%-sele maksumäärale.⁸¹

Eesti praktikas on probleeme kaupluste kassatšekkide ja käsitsi kirjutatud arvetega, millel puudub ostja nimi. Maksuhaldurile tekitab see segadust, sest kui neid arveid kontrollida ning püüda ostja ja müüja andmeid kokku sobitada, siis resultaadini on keeruline jõuda. Tavaliselt on sellistele kuludokumentidele juba raamatupidajad või ettevõtte juhid ise ostjapoolsed puuduvad rekvisiidid juurde kirjutanud. Isegi, kui rekvisiidid on omakäeliselt kirjutatud, ei pruugi aga müüja säilitada esitatud arvest koopiat. Tulemuseks on see, et ostjal on kõik kuludokumentatsioon korras, aga müüjal ei ole. Kohtupraktikat on selles vallas väga vähe.

⁷⁹ *Supra note 29.*

⁸⁰ Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV). Ausfertigungsdatum: 21.12.1979. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustdv_1980/gesamt.pdf (26.04.2014).

⁸¹ „See tähendab ka seda, et kui Eesti äriühingu töötajad käivad Saksamaal töölahetuses, siis saab Eesti käibemaksudokumentatsioon kõikide nende rongipiletite alusel Saksamaalt käibemaksu tagasi küsida (kui selle riigi käibemaksu summa ületab aastas 50 eurot). Käibemaks tuleb piletite pealt ise välja arvutada ehk reegel: kui sõit jääb ühe omavalitsusüksuse piiridesse või distant on lühem kui 50 km, siis on maksumäär 7%, muudel juhtudel 19%. See kehtib kõigi ühistranspordi liikide kohta (sh taksod, laevad, praamid, köisraudteed). Rahvusvahelise teisi rongipiletit Internetist ostes ost teha sellest riigist, kus on pikem teekond, sest piletil on ainult ühe riigi käibemaksu osa.“ *Supra note 74.*

Nimelt konkreetsemalt on antud teemat puudutanud üks Riigikohtu lahend⁸², kus vaidluse sisuks oli maaklerteenuse eest esitatud arve, mille osutamist tõendati üürilepinguga ning mille üheks osapooleks oli ärihing. Arvele oli maksjaks märgitud äriühingu juhatuse liige ja käsitsi oli juurde lisatud äriühingu nimi ning aadress. Riigikohus leidis, et arve on nõuetekohaselt vormistatud ka siis, kui sellele on osa andmeid omakäeliselt juurde kirjutatud. Samas kaasuses leidub veel ka teine asjaolu, mida antud kohtulahendis käsitleti, kuid kus esitatud arvele oli ostjaks märgitud füüsiline isik ehk äriühingu juhatuse liige ise. Kohus märkis, et analoogses olukorras ei ole ettevõttel õigust sisendkäibemaks maha arvata. Otsusest tulenevalt koostas ettevõtte parandusarve, mille peale lisas ostjaks sama ettevõtte. Seejärel oli sellel ettevõttel õigus oma sisendkäibemaks maha arvata (RKHK 22.06.2009 otsus nr 3-3-1-43-09, p 16).

Autori hinnangul ei ole taoline „käsitöö“ ehk käsitsi arvele mingil hetkel info juurde lisamine pikemas perspektiivis turvaline, sest nii võib hakata iga maksukohustuslane oma kuludokumentidele ise sobivaid andmeid „joonistama“, mis tähendab, et tulevikus võidakse olukorda hakata kuritarvitama, kasutades arveid, mis ei ole tegelikkuses ettevõtlusega⁸³ seotud või kus teine tehingu osapool ei pruugi olla sellest teadlik või ei lasta neid arveid raamatupidamisest läbi kanda.

Ka kreditarvete osas vaadatuna ei ole käsitsi andmete lisamine usaldusväärne variant, sest vähendades maksustatavat väärtust, võivad maksukohustuslased olukorda oma huvides ära kasutada, deklareerides valeandmeid käibedeklaratsioonidel või küsides alusetult käibemaksu riigilt tagasi. Eesti KMS ei kehtesta, kuidas tuleks koostada kreditarveid lihtsustatud arvete muutmiseks ja see võib olla ka üheks ajendiks panna toime käibemaksupettusi.

Eesti võiks antud kontekstist lähtudes võtta üle käibemaksudirektiivis sätestatu. Käibemaksudirektiivi valguses on asi lihtsam, näiteks võib kõiki väikeses väärtuses arveid väljastada ilma ostja andmeteta või märkida käibemaksu täisarvutuse asemel dokumendile lihtsalt, et summa sisaldab vastavas määras käibemaksu.⁸⁴

82 RKHK 22.06.2009 otsus nr 3-3-1-43-09.

83 Käibemaksu eripärast tulenevalt eristub toodud definitsioon näiteks äriseadustikus või tulumaksuseaduses toodud ettevõtluse määratlusest.

84 *Supra note 5*, lk 331.

Eeltoodule lisaks on olemas teatud juhtumid, mil arve väljastamine ei ole kohustuslik. Näiteks KMS lubab, et nõuetele vastavat arvet ei pea väljastama kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks, välja arvatud kaugmüügi, uue transpordivahendi võõrandamise ja ühendusevälise riigi füüsilisele isikule müüdava kauba ekspordina käsitamise korral (KMS § 37 lg 3). Arvet ei pea väljastama ka käesoleva seaduse § 16 lõikes 1 või 2 sätestatud kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel, kui vastavat käivet ei maksustata käibemaksuga.

Tarbijakaitseseaduse §-st 4 lähtuvalt peab kaupleja tarbijale andma kauba või teenuse ostmist tõendava dokumendi. Juhul, kui tarbija poolt tasutav summa on alla 20 euro, antakse see dokument ainult tarbija nõudmisel (lähemalt ptk 2.6.). Seega eraisikutele ei ole kohustust igakordselt arvet väljastada, kui nad ei ole selleks just soovi avaldanud⁸⁵. Samataoline juhtum tekib siis kui sularaha müügitehingu (üldjuhul jae- ja hulgimüük) puhul võib müüja eraisikutele koostada enda raamatupidamisse dokumendi, selle asemele, et neid arveid eraldi igale ostjale esitada. Praktikas võib aga selliste lihtsustatud arvete esitamise korral tekkida probleem. Sest maksuseaduses ei ole täpselt öeldud, mis saab, siis kui hinda vähendatakse, kuid müüja on käibemaksusumma juba ära deklareerinud. Eeltoodust johtuvalt tõusetub autoril küsimus, kas ja kuidas peaks toimuma antud situatsioonis lihtsustatud arve korrigeerimine kreditarvega, kui klient soovib jaemüügi korral kaupa tagastada.

Kokkuvõttes on käesoleva aja hetkel jäänud lihtsustatud arvete temaatika maksuseaduses puudulikuks, kuna ei ole tagatud kooskõla käibemaksudirektiiviga, mis lubab kõiki väiksemas summas arveid väljastada ilma, et peaks märkima ostja andmeid või lisama täissumma koos käibemaksuga. Samuti tuleks seaduseandjal mõelda muudatusele, kas oleks vajalik piirata käsitsi andmete lisamist. Oluline on märkida, et see piirang ei tohiks suurendada ettevõtjate vahelist halduskoormust, vaid tagaks õige ja õiglase dokumenteerimise.

1.4. Käibemaksu põhimõtetest ja -arvestusest

Käesolevas alapeatüki eesmärgiks on uurida arvetele rakenduvatest erinõuetest käibemaksuarvestuses. Autor on alapeatüki jaotanud osadeks, mis käsitlevad käibemaksupõhimõtteid ja -arvestuse printsiipe. Teema on oluline selleks, et aru saada, millised

85 Tarbijakaitseseadus - RT I, 31.12.2013, 7.

põhimõtted on olemas ja kuidas toimub käibemaksu arvestamine. Autor on käsitlenud uuritavaid objekte nii KMS-is kui käibemaksudirektiivis sätestatust ning lisaks analüüsimisel kasutanud kohtupraktikat.

1.4.1. Käibemaksu põhimõtted

Käibemaks on üks väheseid maksu liike, mis laekub riigile täies ulatuses ja mille kasutamisele ei ole ette nähtud mingit muud väljundit, kui eraldi EL eelarvesse.⁸⁶

Käibemaks on riiklik maks, mis kuulub kaudsete maksude alla. See tähendab seda, et maksukoormuse kandja on tarbija, kes ostab kaupu või teenuseid ning maksab toote hinda tasudes osana käibemaksu, mis on juba toote või teenuse hinna sees. Parema haldamise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja, kellel on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise summa maksmist, mis on käibemaksu võrra suurem. Käibemaks toimib lisandväärtuse maksuna (*inglise keelest value-added-tax*⁸⁷). See termin tähendab maksu kogumise tehnikat. Lisandunud väärtuse maksu toimimisviis on mitmetasandiliselt, sest riigile sissetulev maksusumma jaotub „kihikaupa“ mitmete ettevõtjate vahel. Iga müügi pealt maksab ettevõtja käibemaksu lisatud väärtuselt, mis lõppkokkuvõttes annab kauba või teenuse hinnale käibemaksusumma.

Kasutades erinevaid viise on võimalik arvutada lisandunud väärtus. EL-is rakendatakse arvetel põhinevat kaudset mahaarvamise meetodit maksusumma kaudu mitte arvutades lisandunud väärtust maksubaasina. See tähendab, et müügist tekkinud käibemaksust arvatakse maha ostude eest tasutud käibemaks, mida nimetatakse sisendkäibemaksuks. See arvatakse maha peale kauba või teenuse soetamist, seega amortisatsiooni-, kaubakulu ega ka muude tulude ja kulude vastavuse printsiibist lähtuvalt mingit käibemaksu arvestamist ei toimu.

Teatud ajal võib lisandunud väärtus olla ka negatiivne. Nii on näiteks selline olukord põhjendatud kapitalimahutuse suurendamisel, põhivara või kaubavarude soetamisel. Toodud

⁸⁶ *Supra note* 66, lk 265.

⁸⁷ „Enamikus lisandväärtuse maksu rakendavates riikides nimetatakse käibemaksu ka ametlikult „lisandväärtusemaksuks“, mis inglise keeles tähendab value added tax ehk lühendatult VAT, väljaspool Euroopat kasutatakse ka nimetust goods and services ja lühendist GTS. Kuid kuna lisandväärtuse maks on kehtestatud varem kehtinud müügi maksude või muude kumuleerivate käibemaksude asemel, siis on ka riike, kus maksu ametliku nimetusena on jätkuvalt kasutusel „käibemaks“. (näiteks Saksamaa ja Holland).“ vt Lehis, L. Tõlkes kaduma läinud. Maksumaksja nr 12/2009, lk 28-31.

näidete korral tagastatakse maksukohustuslasele sisendkäibemaksu ja arvestatud käibemaksu vahe. Ostjal on õigus sisendkäibemaksuna maha arvata ainult tegeliku müüja poolt väljastatud arvel näidatud käibemaks. See tähendab, et müüja poolt riigile makstava käibemaksu ja ostja poolt mahaarvatava käibemaksu summa peavad olema võrdsed. Sellepärast on käibemaksuarvestuses arve vorminõuetele pööratud palju suuremat tähelepanu kui tulumaksuarvestuses.⁸⁸

Kuna käibemaks on universaalne maks, siis maksukoormus langeb tarbijale mitte ettevõtjale. Kaudsest tunnusest lähtudes on ettevõtjad antud aspektist käibemaksu kogujad ning edastajad, üksnes tarbija ise otsustab, kas osta pakutavat toodet või teenust makstes selle eest hinda, mis sisaldab juba sisse arvestatud käibemaksu. Ehk teisisõnu ettevõtjate vaheline käibe maksustatakse, kuid reaalselt maksukoormust see neile ei tekita, kuna eesmärk ei ole neid kaupu või teenuseid kasutada oma isiklikeks otstarbeks (näiteks heategevuseks, isiklikuks tarbimiseks, avaliku võimu teostamiseks). Lühidalt öelduna, kasutades sisseostetud kaupu või teenuseid või kasutades neid uute maksustavate kaupade või teenuste tootmiseks (või edasimüük), tagatakse ettevõtjale sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.⁸⁹ Tegelikult võiks riik vabastada ettevõtjatevahelised tehingud üldse käibemaksust, kuid sellisel juhul muutuks maksu haldamine liiga keeruliseks ja taoline lähenemine suurendaks oluliselt maksupettuste riski eelkõige jae- ja hulgikaubanduse sektoris.⁹⁰

Nagu eespool autor märkis, et maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks märgitud müüja. Seda just seetõttu, et keeruline oleks ette kujutada olukorda, kus ostja peaks kaubanduskeskuses pärast sisseoste tegemast läbima lisaks veel ühe kassa, kus toimuks ostudelt käibemaksu tasumine. Näiteks kauba impordil ja piiratud käibemaksukohustuslase⁹¹ puhul toimib käibemaks otsese maksuna ja käibemaksu maksab lõpptarbija. Tegemist on erandlike olukordadega, mille puhul kaudse maksu administreerimine ei ole võimalik (nt kauba müüja või teenuse osutaja asub välisriigis ega maksa Eestis käibemaksu).⁹² Ostja maksab müügihinna sisalduva käibemaksu müüjale ning müüjal on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise hinna tasumist, mida on suurendatud käibemaksu võrra. Riigi ees vastutab maksu

88 RKHK 19.06.2002 otsus nr 3-3-1-26-02.

89 RKHK 22.02.2001 otsus nr 3-3-1-62-00.

90 *Supra note* 66, lk 266-267.

91 Piiratud kohustustega käibemaksukohustuslane on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena (KMS § 3 lg 2).

92 *Supra note* 5, lk 283.

tasumise eest müüja. Kauba või teenuse turuhinnaks loetakse hind, mis sisaldab käibemaksu. Üldjuhul lepingute tõlgendamisel eeldatakse, et kui ei ole teisiti kokku lepitud, siis märgitud hind sisaldab käibemaksu. Viimane asjaolu puudutab näiteks ka maksumäära muutumist. Kui lepingus on kauba või teenuse hind kujundatud summana, millele lisandub käibemaks, siis käibemaksumäära muutumisel suureneb või väheneb lõpphind automaatselt. Kui on toodud lõpphind ja seaduses või lepingus puudub klausel hinna ühepoolse muutmise õiguse kohta, siis maksumäära muutumisel muutub käibemaksuta hind ning sellest tekkiv lisakulu või –tulu jääb müüjale.⁹³

Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on tulenevalt KMS § 27 lõikest 1 maksustamisperiood kalendrikuu.

Käibemaksuga maksustamisel kehtib neutraalsuse põhimõte. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Lühidalt öelduna maksustatakse kõik tarbimise vormid sarnaselt ja ühte moodi. Käibemaksuga maksustamisel ei tohi tekkida kumulatsiooni ega alusetuid maksuvabastusi, sest mõlemad moonutavad ausat konkurentsi ja takistavad vaba ettevõtlust. Eesti kohtupraktikas on korduvalt rõhutatud, et käibemaksu kumulatsioon on neutraalsuse põhimõtetega vastuolus ning kumulatsiooni juhtumeid tuleb vältida maksimaalselt.⁹⁴ Vajadus ennetada käibemaksupettusi ei saa olla õigustuseks selleks, et vältida topeltnmaksustamist.⁹⁵ Ka käibemaksudirektiiv näeb ette samalaadseid põhimõtteid.⁹⁶

Kokkuvõtvalt ja eeltoodud põhimõtetest tulenevalt, peavad nii müüja kui ka ostja deklareeritud käibemaksusummad kokku langema, mis selle paremaks kontrollimiseks eeldab täpsemate nõuete kehtestamist arvetele käibemaksuarvestuses. Käibemaksusüsteem on lihtsam ja neutraalsem sellisel juhul, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkonda.⁹⁷

93 *Ibid.*

94 RKKHK 08.03.1999 otsus nr 3-3-1-5-99; 07.02.2000 otsus nr 3-3-1-50-99; 22.02.2001 otsus nr 3-3-1-62-00; 28.05.2002 otsus nr 3-3-1-21-02; 19.04.2004 otsus nr 3-3-1-12-04; 16.12.2004 otsus nr 3-3-1-74-04; 12.02.2007 otsus nr 3-3-1-90-06.

95 RKPJKo 30.01.2002 otsus nr 3-4-1-1-02; RKKHK 19.01.2005 otsus nr 3-3-1-73-04.

96 *Supra note 8.*

97 *Ibid.*

1.4.2. Käibemaksuarvestus

Käibemaksust rääkides tuleb kahtlemata peatuda ka käibe olemuse ja tekke temaatikal ning käibe käsitlusel seadusandluses. Käibe tekkimine on seotud tehingu teostamise ja selle sooritamise ajaga. Käibe tekkimise aega reguleerib üldsättena KMS § 11 lg 1, mis näeb ette niinimetatud varasema hetke printsiibi:

- 1) kaup on ostjale lähetatud või kättesaadavaks tehtud;
- 2) teenus on osutatud;
- 3) kauba või teenuse eest on makse laekunud.

Pöördmaksustamise korral rakendatakse sama reeglit vastupidi (kauba või teenuse saamine, raha maksmine). Seega käibemaks rakendub siis, kui raha on laekunud või kaup on üle antud (teenus osutatud). Sisendkäibemaksu mahaarvamise aega reguleerivad KMS § 31 lg-d 8 ja 9. Kogu sisendkäibemaks arvatakse maha kohe kaupade ja teenuste soetamise või nende eest tasumise hetkel, sõltumata sellest, millal hakatakse kaupa või teenust realselt tulu saamiseks kasutama või kui kaua kaupa majandustegevuses kasutatakse.

Raamatupidamises kasutatav tulude ning kulude vastavuse printsiip⁹⁸ (RPS § 16 p 6) ei kehti näiteks sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Maksu mahaarvamisel lähtutakse nii-öelda korrespondeeruvuse põhimõttest, mida toonitab ka käibemaksudirektiivi artikkel 167.⁹⁹ Oluline on märkida, et käibemaksu puhul samaaegselt ja võrdses suuruses tekib kohustus ja õigus nii müüjal kui ostjal ehk müüjal on kohustus riigieelarvesse maksta käibemaks ning ostjal on õigust sisendkäibemaks maha arvata. Sisendkäibemaksu on võimalik hiljem korrigeerida, sest mingit amortiseerimist ega ka periodiseerimist ei toimu. Ettevõtjatevahelise tehingute kogu käibemaksu summa laekumine annab kokku nulli, mis tähendab, et maksustamist praktiliselt ei toimu, kuna käibemaks on tarbimismaks, siis põhimõtte kohaselt maksuga ei tohi koormata ettevõtjat.¹⁰⁰

Registreeritud käibemaksukohustuslasele on pandud mõningaid täiendavaid kohustusi, mida üldised raamatupidamis- ja maksuarvestuse eeskirjad ette ei näe. Sellise võimaluse näeb ette ka maksukorralduse seadus § 57 lg 2 p 1. Täiendav arvepidamine on vajalik juba kas või sellepärast,

98 Aruandeperioodi tuludest arvatakse maha nendesamade tulude tekkega seotud kulud. Väljaminekuid, millele vastavad tulud tekivad mingil muul perioodil, kajastatakse kuludena samal perioodil, mil tekivad nendega seotud tulud. (RPS § 16 p 6).

99 Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

100 *Supra note* 66, lk 345.

et ühendada omavahel raamatupidamise ja käibedeklaratsioonide andmeid. Kõik registreeritud käibemaksukohustuslased peavad esitama iga kuu kohta 20-ndaks kuupäevaks käibedeklaratsiooni, sõltumata sellest, kas neil tekkis sel kuul maksukohustus (KMS § 27 lg 1) või mitte.

Käibedeklaratsioon tuleb esitada isegi ka sel juhul, kui sellel maksustamisperioodil deklareerimisele kuuluvaid tehinguid ja toiminguid ei ole. Piiratud maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni üksnes siis, kui ta on teinud vastaval maksustamisperioodil KMS § 3 lõikes 5 nimetatud toiminguid – seega ei pea piiratud maksukohustuslane esitama nn nulldeklaratsioone. Käibedeklaratsiooni esitamise kohustus tuleneb KMS § 27 lõikest 2. Käibedeklaratsioonil deklareeritakse lisaks müügikäibele ka omatarve ja pöördmaksustamise korras maksustatav käive (ühendusesisene kauba soetamine, teenuste saamine välismaa ettevõtjalt). Samuti peab käibedeklaratsiooni esitama isik, keda ei ole registreeritud maksukohustuslasena, kuid kes on väljastatavale arvele või muule müügidokumentidele lisanud käibemaksu.¹⁰¹

Sisendkäibemaksu on lubatud maha arvata ka kauba või teenuse eest tehtud ettemaksetelt, sest saadud ettemakselt tekib käibemaksukohustus KMS § 11 lg 1 p 2 alusel. Ettemakse saaja peab 7 päeva jooksul alates raha saamisest väljastama saadud raha kohta arve, mille alusel maksja saab sisendkäibemaksu maha arvata. Kauba või teenuse üleandmisel ei ole enam vaja ettemaksuga tasutud summa kohta uut arvet vormistada. Kui ostja maksab kauba või teenuse eest alles pärast kauba kättesaamist või teenuse osutamist, siis tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kauba või teenuse kättesaamise kuul ning arve tasumise aeg ei ole sel juhul oluline. Samuti ei ole oluline, et arve oleks väljastatud samal kuul, mil käive toimus. Seadus aktsepteerib sisendkäibemaksu mahaarvamist kõikide arvete alusel, mis on käibedeklaratsiooni koostamise ajaks kätte saadud (KMS § 31 lg 9).¹⁰²

Käibemaksudirektiiv ja Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb aktsepteerida ka hilinemisega saadud arveid, sest müüjal tekib maksukohustus samuti enne arve väljastamist. Praktikast võib käibedeklaratsiooni tagasiulatav parandamine olla kasulik siis, kui maksukohustuslasel oli sel perioodil maksuvõlg, sest siis väheneb paranduse tulemusena võlalt arvutatud maksuintress.

101 Maksustamisperiood ja käibedeklaratsioon. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=28464> (11.05.2014).

102 *Supra note* 66, lk 345.

Kui algselt mahaarvatud sisendkäibemaksu summa osutub hiljem ebatõeseks, siis tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamist parandada. Sisendkäibemaksu parandamisel ja korrigeerimisel kehtivad samad reeglid, mis arvestatud käibemaksu puhulgi. Sõltuvalt asjaoludest võib käibemaksuarvestuse korrigeerimine toimuda kas tagasi- või edasiulatuvalt.

Kui maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane muudab eelmiste maksustamisperioodide kohta esitatud käibedeklaratsiooni andmeid, on ta kohustatud vastava maksustamisperioodi kohta esitama uue, muudetud andmetega käibedeklaratsiooni (KMS § 27 lg 5). Antud säte kehtib deklareerimisel selliste vigade suhtes nagu:

- „kui on jäetud käive deklareerimata;
- käivet on deklareeritud vale maksumääraga;
- maksustatav käive on deklareeritud ekslikuna maksuvaba käibena;
- käibe kokkuliitmisel tehti arvutusviga;
- sisendkäibemaks arvati maha valedel perioodil jne.“¹⁰³

Seega analoogses olukorras on maksukohustuslasel eksliku käibedeklaratsiooni täitmisel esitatud vigade osas võimalus muuta varasemalt esitatud käibedeklaratsiooni andmeid. See tähendab, et maksukohustuslasel tuleb teha parandused juba varem esitatud käibedeklaratsioonis ning uuesti esitada varasema maksustamisperioodi kohta uus ja parandatud andmetega käibedeklaratsioon. Tähelepanuväärne on see, et maksuseaduses ei ole eelpoolnimetatud situatsioone täpselt selgitatud. Maksuhaldur on vaid põgusalt väljendanud seisukohti, kuidas maksuhaldur ise on antud olukorda mõistnud.¹⁰⁴

Maksuarvestuse jooksev korrigeerimine tuleb ette võtta siis, kui pärast käibe toimumist muutuvad maksukohustuse aluseks olevad asjaolud, näiteks:

- kauba tagastamine;
- hinna alandamine;

103 Käibemaksusumma arvutamine ja tasumine. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=28455&highlight=kreeditarve> (26.04.2014).

104 *Ibid.*

- liisingulepingu ennetähtaegne lõpetamine või ülesütlemine, tehing tühistatakse.¹⁰⁵

Sel juhul vähendab maksukohustuslane oma käivet või sisendkäibemaksu samal kuul, millal leidis aset korrigeerimise aluseks olnud sündmus. Korrigeerimise aluseks on arve tühistamine või kreditarve. Üldreegel on toodud KMS § 29 lõikes 7. Kreditarve alusel peavad tegema korrektiivse mõlemad tehingupoole, kuid ühe poole kande või selle puudumine ei ole teise tehingupoole jaoks siduv. Kuna KMS ei täpsusta, mida kreditarve tähendab ja millal seda võib esitada, siis enne 01.03.2014 täpsustatud KMS-i võis näiteks ettevõtja lootusetu arve kulusse kandmisel koostada kreditarve ja vähendada oma käibemaksukohustust. Näiteks kui kaup varastati, riknes, hävines, läks kaotsi jms või kui planeeritud ettevõtlus ei käivitunud ning tehtud kulutused jäävad tasa teenimata (näiteks ettevõtja pankrotistub), siis mingit sisendkäibemaksu tagasiarvestamist ega täiendavat maksustamist ei toimu¹⁰⁶. See tähendab seda, et maksukohustuslane võis ise oma äranägemise järgi maksukohustust vähendada, kuna seadus seda võimaldas.

Enne 01.03.2014 kehtis veel olukord, kus säte ei reguleerinud, millistel juhtudel täpselt tohtis kreditarvet esitada. Nimetatud kuupäevast alates uue KMS § 29 lõike 7 kohaselt ei ole õigus käibedeklaratsioonis kajastada kreditarvest tulenevaid muudatusi, kui on tegemist arve osalise või täieliku tasumata jätmise tõttu.

Näiteks käibemaksudirektiivi artikli 184 kohaselt lubatakse esialgset mahaarvamist korrigeerida, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud. Sama direktiivi sätte 185 kohaselt on lubatud mahaarvamist korrigeerida eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral. Erandina ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16¹⁰⁷ nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral. Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.¹⁰⁸ Muuhulgas

105 *Supra note 9.*

106 *Supra note 66, lk 343.*

107 “Maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil käsitatakse kaubatarnena tasu eest, kui nendelt kaupadelt või nende osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata. Kaubatarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil.“ *Supra note 8.*

108 *Ibid.*

käibemaksudirektiiv nõuab, et käibedeklaratsioonid tuleb esitada tähtajaks, mis ei tohi ületada kahte kuud alates maksustamisperioodi lõppemisest. Maksustamisperioodi pikkuseks võib olla üks kuu või kaks kuud, kvartal või muu periood, tingimusel, et see ei ole pikem kui üks aasta.¹⁰⁹ Nimetatud direktiiv reguleerib, et liikmesriigid võivad maksukohustuslaselt nõuda deklaratsiooni esitamist, mis sisaldab kõiki käibedeklaratsioonides esitatud andmeid kõigi eelmisel aastal tehtud tehingute kohta. Nimetatud deklaratsioon sisaldab mis tahes korrigeerimiseks vajalikku teavet.¹¹⁰ Eesti võiks analoogse lähenemise üle võtta, et lihtsustada käibemaksuarvestusega seotud korrigeerimisi.

Ilmekalt iseloomustab veel Saksamaa näide, kus üldjuhul maksukohustuslased on kohustatud esitama iga kuu käibedeklaratsiooni, kuid juhul, kui tehakse korrigeerimisi, siis need kajastatakse aasta deklaratsioonis ning ei ole vajadust juba algseid esitatud käibedeklaratsiooni andmeid muuta.¹¹¹ Ungaris aga tuleb käibedeklaratsioone esitada kas kord kuus, kord kvartalis või iga-aastase intervalliga.¹¹² Eestis ei ole sellist korda, et võiks aasta lõpus ühe korraga kõiki käibedeklaratsioone muuta.

Bulgaaria käibemaksuseaduse ZDDS osas saab öelda, et vastavalt käesoleva seaduse artikli 72 lõikes 1 sätestatust võib maksukohustuslasena registreeritud isik maha arvata sisendkäibemaksu kas mahaarvamise õiguse tekkimise maksustamisperioodil või 12 järgneva maksustamisperioodi jooksul. Sama seaduse artikkel 78 ütleb, et maksukohustuslasena registreeritud isik on kohustatud maksubaasi muutmise, müügitehingu tühistamise või müügitehingu liigi muutmise korral korrigeerima maha arvatud sisendkäibemaksu summat. Korrigeerimine peab toimuma maksustamisperioodil, mil ilmnesid lõikes 1 märgitud asjaolud, kajastades ostureskontrolli ja asjaomase maksustamisperioodi maksudeklaratsiooni artiklis 115 kohase dokumendi või uue, artikli 116 kohase parandusdokumendi.¹¹³ Nagu näha, on Euroopa liikmesriikide maksuseaduse sätted konkreetsemad.

Kokkuvõtvalt autor lisab, et käibemaksuarvestust on võimalik kahtepidi korrigeerida ehk tagasi- ja edasiulatavalt. Oluliselt rohkem kõnetab KMS § 29 lg 7, mis uue muudatuse kohaselt ei luba käibedeklaratsioone parandada, kui on tegemist arve osalise või täieliku tasumata jätmisega. Seaduseandja võiks kaaluda antud sätte täpsustamist lähtudes käibemaksudirektiivi artiklist 185,

109 *Supra note* 43, lk 305.

110 *Ibid.*, lk 306.

111 *Supra note* 39.

112 *Supra note* 38.

113 *Supra note* 37.

mis sätestab täpsemad juhised korrigeerimise osas. Lisaks tasuks kaaluda töös käsitletud riikide (nt Saksamaa) maksuõigusest tulenevaid sätteid, mis lubavad käibedeklaratsioone aasta lõpus korrigeerida. Autor soovib kaaluda ka KMS § 27 lg 5 täpsustamist, mis sätestaks konkreetsed juhised eksliku situatsioonide kohta. Praegune olukord on jäänud maksuhalduri seisukoha tasandile.

2 KREEDITARVETE KASUTAMINE KÄIBEMAKSUARVESTUSES

Käesolev peatükk käsitleb kreditarve kasutamise õiguslikke probleeme käibemaksuarvestuses. KMS regulatsiooni küll täpsustati, mille eesmärgiks on maksejõuetu kauba või teenuse saaja korral mitte võimaldada korrigeerida kreditarve esitamisel deklareeritud käivet selleks, et vähendada tekitatud kahju käibemaksusumma võrra¹¹⁴, kuid sellest tingimata on jäänud täpsustus puudulikuks. Sellest lähtuvalt analüüsitakse käesolevas peatükis, olukordi, kui üks tehingupooltest suurendab või vähendab hinda. Samuti tulevad kõne alla olukorrad, kuidas tuleks määratleda seadust, kellele sellises olukorras tuleks kreditarve esitada. Ebaselgeks on jäänud ka asjaolu, kuidas ja millal peaksid nii ostja kui müüja esitama käibedeklaratsiooni ja kas üldse peab esitama iga paranduse juhtumi korral kreditarvet või mitte. Nende ja mitme probleemide analüüsi tulemusena pakub autor võimalike alternatiivseid lahendusi, et olukorda mõistetavaks muuta.

2.1. Arve tühistamise ja kreditarve esitamise õigus

Esimeses peatükis tõi autor välja praktikas esinevad olukorrad, millistel juhtudel esitatakse kreditarve, kuid toodud olukorrad ei ole käesoleval ajal lõplikult käsitletud. Käsitluse all olid olukorrad, mil tegemist on praaktootega ja kaup tagastatakse või praaktootega, mille korral hinda vähendatakse. Samuti need olukorrad, kui avastatakse arvutus-, süsteemi- või käibemaksuarvutusviga ning neil puhkudel väljastatakse kreditarve.

KMS § 29 lg 7 lubab kreditarvet koostada vaid juhul, kui hinda vähendatakse. Seega võib väita, et kui klient saab praaktoote, on tal õigus pöörduda müüja poole, kes on kohustatud hinda alandama ning sellest tulenevalt talle kreditarve esitama.

Raamatupidamisliku poole pealt käsitledes sätestab RPS § 4 kohustuse, et raamatupidamiskohustuslane peab tagama oma dokumentide aktuaalsuse ja olulisuse, dokumenteerima kõiki majandustehinguid ning säilitama kõik tehingutega seotud dokumendid. Nagu eelpool viidatud, sätestab RPS § 10 lg 1, et ebakorrektnel raamatupidamiskirjend tuleb parandada paranduskirjenditega, mis peab sisaldama sama viidet parandatava raamatupidamiskirjendi järjekorranumbrile. Käibemaksuarvestuse KMS-i kohaselt käsitletakse

114 Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.koda.ee/public/Kaibemaksuseaduse_muutmise_eelnou_seletuskiri_juuni_2013.doc (26.04.2014).

muudetavat dokumenti, sh kreditarvet arvena, millel peab olema viide algsele arvele (KMS § 37 lg 4).

KMS-is ei ole kreditarve ja nõuded täpselt reguleeritud, seega on probleeme olukordadega, millal ja millistel tingimustel on maksukohustuslasel:

- 1) „õigus tühistada arve või esitada kreditarve?
- 2) kohustus tühistada arve või esitada kreditarve?
- 3) keelatud arvet tühistada või kreditarvet esitada?“¹¹⁵

MTA on olnud seisukohal¹¹⁶, et nii müüja kui ostja peaksid lähtuma lepingute sõlmimisel ja tõlgendamisel VÕS-ist, milles on käsitletud tingimuste¹¹⁷ kord. Antud seaduse § 112 ütleb, et kui lepingupool võtab vastu kohustuse mittenõuetele vastava täitmise, võib ta alandada tema poolt selle eest tasumisele kuuluvat hinda võrdeliselt kohustuse mittenõuetele vastava täitmise väärtuse suhtele vastava täitmise väärtusesse (näiteks koostada kreditarve). Kohase ja mittekohase täitmise väärtused määratakse kohustuse täitmiseks määratud aja seisuga. Kui kohase ja mittekohase täitmise väärtusi ei saa täpselt kindlaks määrata, otsustab väärtuse suuruse asjaolusid arvestades kohus. Hinna alandamine toimub avalduse tegemisega teisele lepingupoolele.¹¹⁸

Samas nõukogu direktiivis 2010/45/EL, mis käsitleb arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osa, selgitab eelneva kokkuleppe tingimused ning ostja ja müüja vaheliste arvete vastuvõtmise korra, nagu on sätestatud artiklis 224¹¹⁹, mille määravad kindlaks kaks asjaomast osapoolt. Liikmesriigid ei saa kahe osapoole vahelise kokkuleppe liiki ette kirjutada. Varasem kokkulepe tähendab, et see kokkulepe sõlmitakse enne endale koostatavate arvete väljastamisega alustamist. Samuti peavad mõlemad tehingupoole maksuhalduri taotluse korral olema suutelised tõestama, et varasem kokkulepe oli saavutatud ja kokku lepitud. Seda silmas pidades ning äriühingute

115 Lehis, L. Kui ei ole surmatõbi, siis saab kreditarvest ikka abi. Maksumaksja nr 04/2010. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=891> (26.04.2014).

116 Ulmre, A. Käibemaks: kõik arvetest. Raamatupidamis uudised. Majandusajakiri 3 (138) 2012, lk 34.

117 Võlaõigusseadus - RT I, 29.11.2013, 4 - 5. peatükk sätestab kohustuse rikkumise ja antud peatüki 2. jagu õiguskaitsevahendid.

118 *Supra note* 116.

119 „Maksukohustuslase poolt tarnitud kaupade soetaja või osutatud teenuste saaja võib ise arve koostada, tingimusel et mõlemad osapooled on selles eelnevalt kokku leppinud ja on olemas kord, mille alusel kaupu tarniv või teenuseid osutav maksukohustuslane iga arve vastu võtab. Liikmesriigid võivad nõuda, et sellised arved tuleb koostada maksukohustuslase nimel ja eest.“ *Supra note* 28.

osapoolte õiguskindluse tagamiseks on soovitatav, et eelneva kokkuleppe kohta säilitataks tõendid. Arvete vastuvõtmise kord peab olema sõnaselge või järeldatav. Selles võib kokku leppida ja seda võib kirjeldada varasemas kokkuleppes, ent selle tõendusmaterjaliks võib olla ka arve töötlemine või makse laekumine kaupade tarnijale või teenuse osutajale.¹²⁰

Eeltoodust võib järeldada, et kui pooled on oma õigustest ja kohustustes konkreetsetl kokku leppinud, siis vastavalt sellele tuleb ka toimida. See ei tähenda aga seda, et alati peaks olema koostatud VÕS-ile kohane leping või kokkulepe. Seaduse säte vaid viitab olukorrale, mis lubab teatud juhul tasumisele kuuluvat hinda alandada ja kreditarvet esitada. Samas KMS-is ei ole sätestatud kohustus, et kreditarve väljastaja peab kontrollima või saama ostjalt kinnituse, et ta on selle arvega nõus. MTA on täheldanud, et kui üksikjuhtumi või revisjoni käigus tehakse kindlaks, et tehingupooled on lähtunud käibemaksu deklareerimisel erinevatest arvetest, lähtub maksuhaldur tõendeid hinnates tehingu toimumise ja arve esitamises osas kompaktselt kogumis.¹²¹

Mitte kõikides riikides pole kreditarve esitamisega seonduv reguleerimine ebaselge. Näiteks Poolas on seaduseandja olnud sätte sisustamisel oluliselt konkreetsem. Maksuseadus lubab kreditarvet esitada reeglina juhul, kui tehakse hinnaalandust, hinda tõstetakse või kui avastatakse maksusumma arvutamisel viga.¹²² Kreditarve peab sisaldama viidet algsele arvele, mille kohta parandus tehakse. Ostja, kes saab müüjalt korrigeeritud arve, on kohustatud parandama oma sisendkäibemaksu summat. Eesti seaduses ei ole see sama konkreetsusastmega paika pandud.

Portugalis¹²³ on lubatud korrigeerida kõiki arveid, mida on vajalik muuta kreditarvega. Otseselt mingeid piiranguid ei ole kehtestatud. Kreditarvel peab olema üksnes viide originaalarvele ning muud nõuded on samad nagu tavalisel arvelgi.

120 *Supra note 28.*

121 *Supra note 115.*

122 European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Poland, No 7 Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_pl_en.pdf (26.04.2014).

123 European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 7. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Portugal, No 7. Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_pt_en.pdf (26.04.2014).

Rootsi maksuseadus sätestab, et kreditarvel peab olema viide originaalarvele ja ostja on kohustatud tasuma käibemaksu.¹²⁴ Muul juhul on lubatud kreditarvet esitada, kui tegemist on maksuarvestuse ja –kohustuse muutustega.

Olukorrad, millistel tingimustel on õigus või kohustus esitada kreditarve, peaks käesoleva magistritöö autori hinnangul olema selgesõnaliselt maksuseaduses kirjas, et maksukohustuslastel ei tekiks oma äranägemise järgi võimalust vähendada maksukohustust.

Järgnevalt tulevad uurimuse alla, kas on olemas olukordi, kui põhimõtteliselt ei ole õigust kreditarvet teha või on see üldse keelatud. Näiteks, kui tehingut ei toimu ja arve eest jäetakse maksmata, siis sellest johtuvalt ei ole vajadust ka arve tühistamiseks, kuna sellel arvel ei ole KMS kontekstis määravat tähtsust ega mingit tähendust. Olukorras, kus ettemaks tagastatakse, tuleb arve annulleerida.¹²⁵ Mingit kohustust ei ole, et peab vastavalt tühistamisele kreditarve esitama.

Siit võib järeldada, et kui ettemaks tasutakse, kuid sellele ei järgne kauba üleandmist või teenuse osutamist ning müüja ei tagasta ostjale käibemaksu, kuulub ettemaks maksustamisele KMS sätestatud korras ehk käibemaksuga. Samas ei ole see aga kooskõlas seaduse mõttega, mille kohaselt on käibemaksu objektiks käive ehk kauba võõrandamine või teenuse osutamine ettevõtluse käigus. Raha laekumine kui selline ei tohiks tekitada käibemaksukohustust. Seda seisukohta kinnitab oma raamatus ka Lasse Lehis, märkides, et kui raha ei tagastata, siis ei saa ka käive tekkida ning niisuguses situatsioonis ei leia aset ka kauba ega teenuse võõrandamine. Autor lisab, et niisuguseid laekumisi kajastatakse raamatupidamises muude äritulude nime all.¹²⁶

Ka võivad ette tulla sellised olukorrad, mil ostjale saadetakse kaup ja arvel märgitud rekvisiidid on kõik KMS § 37 lg 7 vastavuses, raamatupidaja võtab laos kauba arvele ning arvestab käibemaksu maha. Paari kuu pärast ostja avastab, et müüja on saatnud vale kauba. Sellises olukorras tõusetub küsimus, kas ostja peaks tagasiulatuvalt andmeid muutma, kui ta kauba

124 European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 12. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Sweden, No 11. Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_se_en.pdf (26.04.2014).

125 Lehis L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 15.03.2009. Kolmas köide. Maksumaksjate Liidu Kirjastus OÜ: 2009, lk 251.

126 *Ibid.*, lk 193.

müüjale tagastab. Ostja võib teha ka tagasitäitmise ning alus langeb jooksvalt ära. Tõusetub küsimus, kas analoogses olukorras peaks ostja saama kreditarve või piisaks ka arve tühistamisest. Rahandusministeeriumi tolli- ja aktsiisipoliitika osakonna peaspetsialist Sirje Pulk on öelnud, et KMS¹²⁷ tõlgendamise seisukohalt on teoreetiliselt õigem käsitleda kauba tagasisaatmist kauba lähetamisena (v.a komisjonimüügi korral), see tähendab seda, et kauba ostja esitab omakorda arve esialgsele kauba müüjale. Sel juhul kauba esialgne ostja tasub käibemaksu tagasisaadetava kauba lähetamiselt ning esialgne kauba müüja saab arvele lisatud käibemaksu oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata. Nimetatud juhul on müügilt tasumisele kuuluv käibemaks ja ostmisel mahaarvamisele kuuluv käibemaks deklareeritud õiges maksustamisperioodis.¹²⁸

KMS § 32 lg 1 lähtudes on pooltel sisendkäibemaksu osaline mahaarvamise õigus ja selline käitumine võib moonutada tulemusi, aga võib ka põhjustada topeltmaksustamist. Seda näiteks olukordades, kui sooritada kauba või teenuse ostmine mingi konkreetse valdkonna jaoks, mille sisenditelt ei ole õigus käibemaksu maha arvata (nt kaup ei ole ettevõtlusega seotud), kuid müüa see sama kaup käibemaksuga edasi. Samas teisel poolel on analoogne olukord, siis maksuarvestuse ja deklareerimise seisukohalt ei ole see nii lihtne kui tunduda võib.

On võimalik ka teoreetiline olukord, kus ettevõtte X kasutab ehitusmaterjali ostmisel ettevõtte Y kliendikaarti, aga selle tulemusena trükib ehituspood ostutšekile kliendikaarti omava ettevõtte Y andmed (nime ja aadressi). Tekib küsimus kas ja kuidas on võimalik antud ostutšekki kajastada ettevõtte X raamatupidamises ja kas ettevõtte X saab üldse sisendkäibemaksu maha arvata või peab ta tegema kreditarve, kuna ostutšekil on eksitud ettevõtte nimega. Siin tuleb „appi“ võtta KMS § 31 lg 1, mis sätestab, et teiselt maksukohustuslaselt kauba soetamise või teenuse saamise korral arvatakse sisendkäibemaks maha käesoleva seaduse §-s 37 sätestatud nõuete kohase arve alusel. Antud olukorras ettevõtte X puhul ei ole KMS-is sätestatud nõuded täidetud, ostutšekk on koostatud ettevõtte Y nimel. Käesoleva töö autor pakub välja, et seda olukorda saaks lahendada selliselt, et ettevõtte Y kajastab kulu kui oma tarbeks ehitusmaterjalide soetamist ning müüb sama kulu edasi ettevõttele A. Sellise käitumise puhul ei lähe ka käibemaks kaotsi.¹²⁹

127 *Supra note 15.*

128 Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Juura: Õigusteabe AS: 2001, lk 58

129 Kuusik, G. Ettemaksuarve ja käibemaksumäära muutus. Maksumaksja nr 9/2009, lk 41-42.

Seadusest ei tulene otsest kohustust, et ostja peab kauba tagasi saatma ning kreditarve esitama. Sisendkäibemaksu tagasiulatuv parandamine (KMS § 27 lg 5) tuleb kõne alla näiteks siis, kui puudub nõuetekohane arve, kui mahaarvamine tehti valel perioodil (nt tasumata ettemaksearvelt) või kui selgub, et kaupa või teenust ei kasutatud ettevõtluses. Jooksva korrigeerimise põhjuseks võib olla tehingu tühistamine või väärtuse vähendamine ning sel juhul väljastatakse kreditarve (KMS § 29 lg 7).¹³⁰ Maksukohustuslasel võib tekkida näiteks kaubakadusid või ebaõnnestunud äriprojekte. Sellisel juhul ei ole siiski tegemist tarbimisega ning maksukohustuslasel on lubatud sisendkäibemaks maha arvata, kuigi maksustatav väljund puudub. Omatarve (ja maksukohustus) tekib siis, kui vara hakatakse kasutama näiteks töötajate või juhtkonna isiklikus tarbimises.¹³¹ Lõppude lõpuks jääb analoogses olukorras ostja otsustada, kas ta kannab kauba maha, müüb edasi või teeb tagasitäitmise. Otsest keeldu selles osas ei ole KMS-is sätestatud.

Meeldetuletuseks, et uue KMS-i muudatuse tagajärjeks on otsene keeld esitada kreditarve eesmärgiga vähendada eelnevalt deklareeritud käivet ja sellelt arvestatud käibemaksu.¹³² Kreditarve maksubaasi korrigeerimise instrumendina on edaspidi lubatud vaid siis, kui pärast käibe deklareerimist antakse ostjale ostuboonuseid või kvaliteediprobleemide tõttu vähendatakse algset müügihinda. Maksupoliitiliselt on sellise muudatuse tegemine samm tagasi, sest valdav enamus EL liikmesriike¹³³, sh kõik Eesti naabrid, on läinud vastupidist teed ja aktsepteerinud, et käibemaksukahju ei pea maksejõuetu kliendi puhul jääma ettevõtja kanda, ja kindlaks määranud konkreetsed tingimused korrigeerimise teostamiseks.¹³⁴

Lootusetutelt arvetelt käibemaksu tagasiarvestamise korral lubab käibemaksudirektiiv liikmesriikidel valida, kas vabastada müüja riigile käibemaksu tasumisest, kui ostja muutub maksejõuetuks ja jätab arve müüjale tasumata või mitte. Suurem osa EL liikmesriike on oma ettevõtjatele selle õiguse andnud. Audiitorfirma PricewaterhouseCoopers 2009. aastal koostatud uuringust selgub, et uurimises osalenud 21-st EL liikmesmaast kõigest 6 riiki (Ungari, Bulgaaria, Eesti, Leedu, Tšehhi Vabariik ja Slovakkia) ei võimalda seadusandlikus korras lootusetuks

130 *Supra note* 66, lk 345.

131 *Supra note* 5, lk 287.

132 Rahandusministeeriumi vastus Eesti Maksumaksjate Liidu selgitustaotlusele 20.03.2014 nr 5-1/2838.

133 PwC viis läbi 2013. aasta oktoobris uuringu, mis näitas, et *bad debt relief* on käibemaksu osas olemas ühel või teisel moel 23 liikmesriigis. vt Veide, A. Kelle kanda jääb lootusetu nõude käibemaks? Maksumaksja nr 11/2013. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=5821> ja Veide, A. Lootusetu nõude käibemaks. PwC. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.pwc.com/ee/et/insights/assets/articles/article_01012013_1.jhtml (28.04.2014).

134 *Ibid.*

muutunud arvetelt käibemaksu maha arvata. Samas on teada, et Leedu ja Tšehhi Vabariik on tänaseks juba niisuguse parandamise õiguse kehtestatud.¹³⁵ Käibemaks on siiski kaudne maks ja müüja peaks riigile edasi kandma selle käibemaksu, mille ta ostjalt saab. Tänapäevane Eesti praktika võimendab maksejõuetutest klientidest tekkivat kahju, sest lisaks saamata jäänud tulule ja võimalikele võla sissenõudmisega seotud kuludele, tuleb ka käibemaks omast taskust peale maksta.¹³⁶

Kokkuvõtvalt tuleb nentida, et kõnealune säte tuleks vastavusse viia teiste EL liikmesriikidega, kes on oma maksuseadustes kehtestanud konkreetsed tingimused arvete ja käibedeklaratsioonide korrigeerimiste teostamiseks. Autori hinnangul oleks vajalik, et maksuhaldur koostaks selge juhendi kreditarvete tühistamise ja esitamise kohta, sh ka käibedeklaratsiooni muutmise korrektse maksustamise korra kohta või täpsustaks seaduse sätet. Tähelepanu tuleb juhtida, et teatavasti ei ole maksuhalduri juhenditel õiguslikku tähendust: need kuuluvad maksukorralduse seaduse § 15 lõike 1 alusel antud selgituste rühma, mis ei ole tulenevalt sama sätte teisest lõikest maksukohustuslastele siduvad. Kuna tegemist on aga põhimõttelisel laadi küsimusega, mille puhul on oluline selgete tegevusjuhiste andmine, siis autor viitab, et õiguskindluse ja võrdse kohtlemise tagamise eesmärgi silmas pidades oleks vajalik reguleerida neid küsimusi pigem seaduse tasemel.¹³⁷

2.2. Eksliku arve korrigeerimine kreditarvega

Nimetatud alapeatükis leiab käsitlemist eksliku arve õiguslik käsitus käibemaksuarvestuses ja selle korrigeerimine kreditarvega. Autor toob konkreetsed näited, millistel juhtudel on tegemist eksitusega ja kas see on nii ka seaduses kirjas. Käsitlust uuritakse nii Eesti KMS-i kui käibemaksudirektiivi võrdluses, milles tuginetakse Euroopa Kohtu praktikale.

Ekslik või ebaõige arve on tuletatav inglise keelsest sõnast *incorrect invoice*. Tegemist on tavakasutuses oleva terminiga, mida Eesti seadustes ei ole defineeritud. Samas on maksustamise

135 Kes või mis on kreditarve? Eesti Maksumaksjate Liidu ja Rahandusministeeriumi kirjavahetus. Maksumaksja 4/2010, lk 12-15. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=884> (26.04.2014).

136 Kus on hea ja kurja tundmise puu? Raamatupidamis uudised, 27.09.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/kus-on-hea-ja-kurja-tundmise-puu> (26.04.2014).

137 Lavrova, O. Ettemaksud — kas ja millal kuuluvad käibemaksuga maksustamisele? Maksumaksja nr 1/2014. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=1169> (28.04.2014).

seisukohalt lähtudes defineeritud õigustühise tehingu olemust. Kui õigustühise tehingu õiguslik vorm on vastuolus õigusliku tehingu majanduslike tagajärgedega, siis võib maksustamisel tehingu vormi ignoreerida. Arve annulleerimist ei võeta maksustamisel arvesse, kui pooled ei tagasta õigustühise arve kaudu saadut või ei taasta muul viisil tehingu tegemisele eelnenud olukorda. Kui õigustühine või kehtetu tehing on poolte poolt täidetud (näiteks kaup üle antud ja raha makstud) ja tagasitaitmist ei ole toimunud, siis on maksustamise alus (tulu käive) realselt olemas ning see tuleb ka vastavalt maksustada.¹³⁸

Eksliku arvega on tegemist siis, kui avastatakse arvutus- või süsteemiviga, arvutatakse käibemaks valesti või väljastatakse arvel näidatud summa valesti. Eksliku arvega on tegemist ka siis, kui arve väljastatakse kliendile, kellele ei olnud see tegelikult ette nähtud.

Tuues konkreetse näite, siis ilmekat juhtumit eksliku arve kohta iseloomustab alljärgnev situatsioon: *müüja müüb juunis ostjale kaupa 2 miljoni euro eest, kuid esitab ekslikult arve summale 3 miljonit eurot. Viga avastatakse juulis ning juulis esitab müüja ostjale esmalt kreditarve summale 3 miljonit eurot ning seejärel uue arve samale kaubale summas 2 miljonit eurot.*¹³⁹

Ekslikule arvele võib olla iseloomulik ka vale käibemaksumäära märkimine, mis leiab aset siis, kui müüja on väljastanud käibemaksuga arve, millel käibemaksumäär on suurem, kui seadusandlikult tegelikult kehtestatud on. Hiljem ostja avastab, et tegemist oli eksliku veaga ning seega ka eksliku arvega. Antud olukorras on müüja kohustatud tühistama originaalarve ja esitama parandatud arve (kreditarve), viidates eelmisele arvele. Sellised olukorrad võivad tekkida seoses ka ühendusesisese kaubatarnega, kus müüja kohaldab käibemaksu ebakorrektselt (nt ei ole teadlik teise riigi käibemaksumääradest) ja hiljem selgub, et oleks pidanud rakendama hoopis nullmäära.

Tasub märkida, et käibemaksudirektiiv ei reguleeri küsimust, kuidas parandada arvet, millel on ekslikult märgitud käibemaks. Seega peavad liikmesriigid käibemaksu neutraalsuse tagamiseks

138 *Supra note 5*, lk 52-53.

139 *Supra note 115*.

ise oma siseriiklikus õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu.¹⁴⁰

„Siseriiklik õigusnorm, mis sätestab üldise kohustuse asendada ekslik arve parandatud arvega, ei tundu proportsionaalne. Reeglina on selline tingimus sobiv vahend, välistamaks maksu ekslikku mahaarvamist esialgse arve alusel. Halduse lihtsustamise huvides on aga olukord, kui maksuhaldurid ei pea maksutulude saamata jäämise ohu vältimise eesmärgil igal üksikjuhtumil kontrollima, kas arve saaja võiks olla isik, kellel puudub maksu maha arvamise õigus.“¹⁴¹

Tuleb silmas pidada ka seda, et eksliku arve väljastamisega põhjustab maksukohustuslane ise maksutagastuse menetluse. Samavõrd väärib tähelepanu ka asjaolu, et arve asendamise nõue ei muuda maksutagastuse õiguse kasutamist üldjuhul ülemäära raskeks. Maksutagastusest keeldumine arve asendamata jätmise tõttu võib olla ebaproportsionaalne äärmisel juhul siis, kui arve asendamine ei ole teatud üksikjuhtumil võimalik, näiteks kui arve on valesse kohta saadetud, mistõttu selle kasutamise võimalus maksu mahaarvamiseks on välistatud.¹⁴²

Praktikas võivad esile kerkida aga ajalised probleemid ehk küsimus, millises kuus peab müüja deklareerima kreditarvest tuleneva käibe vähenemise 7 miljonit eurot ja millises kuus uuel arvel kajastatud käibe 6 miljonit eurot.¹⁴³

Näiteks tühise tehingu puhul loetakse tehing algusest peale kehtetuks ehk lähtutakse sellest, nagu poleks tehingut toimunudki. Maksuarvestust tuleb muuta siis, kui näiteks kohtuotsuse tulemusena tagastavad pooled teineteisele tühise tehingu läbi saadu või taastavad tehingule eelnenud olukorra muul viisil. Kostja raha tagastamisel kohtuotsuse täitmisel või mõlema poole teineteiselt saadu tagastamisel küsib üks pooltest tõenäoliselt riigilt enammakstud käibemaksu tagasi ja teine pool peab varem sisendkäibemaksuna mahaarvatu riigile tagasi maksuma.¹⁴⁴ Selles osas on küsimusi tekitanud see, kas käibemaksu tuleb parandada tagasiulatuvalt või jooksvalt probleemi ilmnemisel.

140 Selles kontekstis vt EK 13.12.1999. otsus nr C-342/87: *Genius Holding* p 18; 19.09.2000 otsus nr C-454/98: *Schmeink & Cofreth ja Storbelt* p 48, 49, 56; 06.11.2003 otsus liidetud kohtuasjades C-78/02-C-80/02 *Karageorgou* p 49, 50.

141 EK 12.03.2009 otsus nr C-566/07: *Staatssecretaris van Financiën vs Stadeco BV*, p 27.

142 *Ibid.*, p 28.

143 *Supra note* 115.

144 *Supra note* 19.

Samas on oluline märkida, et käibe tekkimise seisukohast ei teki käivet niinimetatud määratlemata ettemaksest, näiteks ekslikest või juhuslikest maksetest, mida ei saa seostada konkreetse kauba või teenusega. Maksekohustus tekib alles siis, kui on kokku lepitud tasaarvestus kauba või teenuse eest makstava rahaga. Sama kehtib ka näiteks ettemaksukaartide (kõnekaardid, kütusekaardid) kohta, millele klient võib teha suvalisel hetkel suvalises suuruses ettemakseid. Käibemaksuga ei maksustata müüja tulu, vaid tarbimist. Kui müüja rikastub ostja arvelt, aga ostja ei tarbi kaupa ega teenust (näiteks kui ettemaksukaart jääb kehtivusaja lõpuks kasutamata, hävib või läheb kaotsi), puudub alus käibemaksuga maksustamiseks.¹⁴⁵

Arvutus- ja süsteemivigade või paranduste puhul esitatakse praktikas kreditarveid. Kuid sellises olukorras tuleb probleemina kõne alla käibemaksuarvestuse korrigeerimine ja käibedeklaratsioonide esitamine.

Näiteks: *Ettevõttele A esitati jaanuaris ruumide eest proportsiooni alusel kommunaalteenuste arve, mille ettevõtte B allrentnikule edasi esitas. Arve ei olnud aga koostatud tegeliku tarbimise alusel ja kommunaalettevõtte koostas kuu aega hiljem krediti, samas vormistas ise selle jaanuarisse, mille ettevõtte B sai kätte veebruari lõpus. Nüüd tekkis olukord, kus ettevõttel B jaanuaris muud käivet ei olnud ja tegi ka allrentnikule krediti (jaanuari kuupäevaga), mille tõttu müügikäive läks miinusesse.*¹⁴⁶

Tekib küsimus, kas sellises olukorras oleks pidanud ettevõtte B krediidid läbi kandma tagantjärele augustis ja parandama deklaratsiooni või oleks võinud esitada deklaratsiooni miinusega.¹⁴⁷ KMS § 29 lg 7 viidatud säte ei täpsusta, mis põhjusel kreditarve koostatakse, ega ka mitte seda, kas selle põhjuseks on andmete täpsustamine, vigade parandamine või hilisem kokkulepe hinna muutmise osas. Võib järeldada, et kui ettevõtte B sai kreditarve septembris kätte, siis võib seda kajastada septembri käibedeklaratsioonil. Analoogia korras on siis kohaldatav KMS § 31 lg 9, mis näeb ette, et kui maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamise ajaks ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olevat arvet saadud, arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil arve saadakse. Viidatud sätetest tulenevalt on täiesti reaalne ja aktsepteeritav olukord, kus mingi kuu käibe või sisendkäibemaksu lahter on negatiivne.¹⁴⁸

145 *Supra note* 66, lk 310.

146 Maksuküsimused. Käibemaks, maksu deklareerimine ja korrigeerimine. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=2449> (26.04.2014).

147 *Ibid.*

148 *Ibid.*

Ka raamatupidamisprogrammid ei võimalda teha parandusi eelnevatesse maksustamisperioodidesse, seetõttu praktikas tehakse kreditarvetest tingitud käibemaksuarvestuse osas parandused maksustamisperioodil, millal kreditarve esitatakse, kuigi see ei ole kooskõlas KMS-ga. Tuleb silmas pida, et kehtiva seaduse kohaselt ei saa ettevõttel kreditarvete arvestamise tulemusena tekkida negatiivset käivet.

Kokkuvõtvalt tuleb märkida, et nii KMS kui ka käibemaksudirektiiv ei reguleeri otseselt olukorda, kuidas parandada arvet. Eelkõige on paranduste puhul lähtunud käibemaksu neutraalsuse põhimõtte seisukohalt, et on ette nähtud võimalus korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu. Käivet ei teki, kui tegemist on tühise või juhusliku tehinguga. Kui vaja teha muudatusi käibedeklaratsioonides, siis praktikas on probleeme pigem tagasiulatuva korrigeerimisega ehk lihtsam on korrigeerida edasiulatuvalt, mil kreditarve esitatakse. Samas KMS seda ei luba, kuna kreditarve arvestamise tulemusena ei saa tekkida negatiivset käivet. Selline võimalus peaks olema ka seaduses sätestatud. Eksliku või ebaõigete arvete puhul peaks olema KMS § 27 lg 5 paika pandud konkreetsed situatsioonid, millistel juhtudel on õigus käibedeklaratsiooni tagasiulatuvalt parandada. Praegusel juhul on see jäänud avamata.

2.3. Prognoosi alusel tehtud arve ja selle korrigeerimine kreditarvega

Hetkel kehtivas (01.03.2014) KMS-is ei ole reguleeritud olukorda, millistel juhtudel tohib kreditarve esitada sellise arve kohta, mis on koostatud prognooside põhjal. Kuna antud teema valdkonda ja käsitlust ei ole varasemalt uuritud, siis see osutus ajendiks teema sügavuti analüüsimiseks. Käesolevas alapeatükis avatakse prognoos arve mõiste ning uuritakse selle õiguslikku käsitlust käibemaksuarvestuses. Kõne alla tulevad konkreetsed näiteid, millistel juhtudel praktikas koostatakse prognoos arveid ja kuidas on senini tehtud kreditarveid. Kuna uurimisobjekt on suhteliselt uus, siis regulatsiooni mõistmiseks on pöördutud Maksu- ja Tolliameti poole. Samuti on analüüsimisel kasutatud nii käibemaksudirektiivi kui konkreetset ühe EL riigi õigust, mille maksuseaduses on lubatud prognoos arveid parandada kreditarvega.

Prognoosi alusel tehtud arveid esineb enamjaolt vee- ja elektritarbimise valdkonnas. Prognoos arve on teenuse osutaja poolt esitatud arve, kus tarbitavad kogused on arvutatud tarbimise

prognoosi alusel. Tarbimise prognoos on teenuseosutaja koostatud arvestus osutatavate teenuste koguste kohta, mis on arvatud ostja varasema või oodatava tarbimise alusel.¹⁴⁹

Kaasaegsel ajal on Eesti läinud üle avatud elektriturule, mille kohta väljastatakse arveid igakuiselt ning seetõttu on oluline teatada elektri- ja veetarbimise näidud õigel ajal. Kui näit jääb õigel ajal teatamata, siis teenuse osutaja prognoosib tarbitud elektrikoguse kliendi keskmise elektritarbimise järgi. Kui tarbijale prognoositud näit ei sobi, siis tuleb õige näit teatada järgmisel näiduperioodil ja selle näidu järgi korrigeeritakse kliendi elektritarbimise andmeid. Sama olukord kehtib ka vee tarbimise kohta.

Majandus- ja kommunikatsiooniministeeriumi määrus „Võrguteenuste kvaliteedinõuded ja võrgutasude vähendamise tingimused kvaliteedinõuete rikkumisel korral“ § 7 näeb ette võrgutasu vähendamise miinimumsummad elektrivarustuse kindluse nõuete rikkumise korral (näiteks tormikahjustuste tagajärgedel tekkinud varustusraskused). Määruse § 7 lg 2 p 2 näeb ette, et kui turuosalise elektripaigaldus on ühendatud võrguga madalpingel peakaitsmega kuni 63A, ei tohi summa, mille võrra võrguettevõtja võrgutasu vähendab, olla väiksem kui 15,98 eurot, kui katkestuse kõrvaldamine ületab nõuetes sätestatud kestuse 48-96 tundi. Kuna määrus näeb ette võrgutasu vähendamise miinimumsumma, tekib praktikas olukordi, kus võrgutasu vähendamise summa on suurem kui konkreetsel maksustamisperioodil tarbijale esitatud arve võrguteenuste eest ehk tarbijale edastatud võrgutasu arve on negatiivne. Viimane kirjeldatud olukord tähendab seda, et tarbijal tekib ettemaks. Võrgutasu vähendamine võib kajastuda nii selle kuu arvel, millal varustusraskused aset leidsid, kust teatud juhtudel ka hilisemate perioodide arvetel.

Üldreeglina toob võrgutasu vähendamine kaasa tarbija poolt varasemalt makstud võrgutasu tagastamise. Kuna võrguteenuse osutamine on seotud käibega, siis võrgutasu vähendamise kohta tuleks esitada tarbijale negatiivne arve vastavalt käibemaksuga (kreeditarve) ning millest tulenevad muudatused kajastatakse kreditarve esitamise maksustamisperioodi kohta esitatavas käibedeklaratsioonis. Praktikas tõusetub küsimus, kas niisugune toimimine on ikka korrektne, st kas kreditarve võib olla suurem kui esialgne arve, mille kohta kreditarve esitatakse, mis tähendab seda, et kreditarve tulemusena tekib tarbijal ettemaks. Samuti tekib küsimus, et kuidas

149 Tüüplepingu tingimused. Arvutivõrgus kättesaadav:
http://www.kvd.ee/DOC/Tehnovorkude_Ehituse_OU_gaasi_tyyptingimused.pdf (28.04.2014).
<http://www.ihastegaas.ee/files/Vorguteenuse%20osutamise%20tuupitingimused.pdf> (28.04.2014).

tuleks sellises olukorras toimida, kus ettemaksu ei teki. Ehk olukorras, kus KMS nõuab vähendamist suuremas summas kui tasu kogutud on, kuidas siis võrguteenuse vähendamist käibemaksuarvestuses korrektselt kajastada. Kas sellisel juhul tuleks viidata täiendavalt varasematele arvetele või mitte.

Näiteks: *Kui kommunaalteenuste osutaja teeb kliendile arved prognoositud kasutusest lähtuvalt ning aasta lõpus teeb tasaarvestuse ja kreditarve, et enammakse tagastada.*

Sisuliselt krediteeritakse terve eelmise aasta arved. Tekib küsimus, kas sellisel juhul tuleks peale panna kõigi nende arvete numbrid või piisaks näiteks ka viitest vastavale perioodile.

Võib tekkida olukord, kus võrgutasusid tuleb määruse kohaselt vähendada ka nendel tarbijatel, kes konkreetsel kuul võrguteenust üldse ei tarbinud ning seetõttu ei ole neile ka arvet esitatud (vähendamise tulemusena tekib neil ettemaks). Lisaks veel olukorrad, kui puudub informatsioon tarbija poolt tarbitud elektrienergia kohta (näiteks tarbija ei ole teavitanud oma näitudest), siis sellisel juhul tehakse tarbijale arve prognoositava tarbimise kohaselt ning tegelike tarbimisandmete saades tuleks teha tasaarveldus, mille tulemusena tehakse tarbijale vastavalt arve täiendava summa juurdemaksmiseks või kreditarve enammakstud summa tagastamiseks.¹⁵⁰ Prognoositava tarbimise aluseks on ostja tarbimiskoha viimase 12 kuu, lühema tarbimisperioodi korral selle põhjal prognoositud 12 kuu, elektrienergia tarbimine.¹⁵¹ Prognoositav tarbimine võib kujuneda sellises olukorras, kui näiteks aprillis maksis tarbija 64 eurot, siis mai prognoosarve järgi tuleks samuti maksta umbes 64 eurot, olgugi et kulud peaksid soojemal ja valgemaal ajal väiksemad olema. Võimaliku vaheltlõike hüvitab teenuse osutaja järgmise arveldusperioodi tegeliku näidu alusel, kuid varem kätte saadud raha pealt intresse ei maksta.

Või pikema perioodi puhul: *Isik on välisreisil ning ei esita 2013. aasta jooksul oma elektrinäite, mistõttu talle esitatakse kord kuus arve prognoositud tarbimise kohaselt. Aasta lõpus elektrinäitude saamisel (või ka varem, kui isik andmed esitab) tehakse tasaarveldus.*

¹⁵⁰ Elektrituru seadus § 76³ lõige 2 sätestab, et üldteenuse osutaja arvestab üldteenuse tasu elektrienergia mõõdetud tarbimiskoguste alusel. Kui võrguettevõtjal puuduvad mõõdetud andmed väiketarbija eelmise kalendrikuu elektrienergia kasutamise kohta, prognoosib võrguettevõtja üldteenuse osutamiseks vajaliku elektrienergia koguse tarbimisgraafiku alusel. Kui täpsete andmete selgumise korral prognoositud kogus mõõdetud kogusest erineb, esitab võrguettevõtja tasaarvestuse järgmise kuu arvel.

¹⁵¹ Eesti Energia AS elektrilepingu tüüptingimused. Kehtivad alates 01.07.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: https://www.energia.ee/-/doc/10187/pdf/services/elektrilepingu_tyypingimused_est.pdf (26.04.2014).

Praktikas tõusetub küsimus, kuidas käituda, kui kreditarve ei seendu ühe konkreetse arvega, vaid mitme konkreetse arvega konkreetsel perioodil (näiteks eeltoodud näites puudutaks kreditarve 2013. aasta kõiki arveid kuna tasaarvestust ei ole võimalik seostada ühe konkreetse kuuga), kas kooskõla tagamiseks KMS § 29 lg 7 viimase lausega – piisab viitest konkreetsel perioodil tehtud arvetele (näiteks arved elektrienergia tarbimise eest 2013. aastal) või tuleb kreditarve tuua korraga välja kõigi 2013. aasta 12 kuu elektrienergia tarbimise eest esitatud arvete numbrid.

Maksu- ja Tolliamet on väljendanud seisukohta, et KMS § 29 lg 7 ei reguleeri otseselt kreditarve esitamist, kuna tegemist on raamatupidamisdokumendiga (parandusdokument). KMS-is on sätestatud juhud, millal kreditarve alusel on õigus vähendada deklareeritavat käivet (vähendada hinda). Kreditarve alusel on õigus vähendada deklareeritavat käivet juhul, kui mõlemad pooled on käibemaksukohustuslased ning mõlemad pooled korrigeerivad oma käibemaksuarvestust. Kreditarve alusel ei saa vähendada käivet ja maksustatavat käibemaksu suuremas ulatuses, kui seda vastaval maksustamisperioodil konkreetse arve ulatuses deklareeritud on. Kui arve saajaks on üksikisik (füüsiline isik), ei anna KMS § 29 lg 7 alust käibemaksu korrigeerimiseks.¹⁵²

Kui kreditarve tulemusel tekib tarbijal ettemaks, siis on kauba müüja raha kätte saanud varasemalt enne kauba võõrandamist. Käibe tekkimise aeg vastavalt KMS § 11 lg 1 on raha laekumise maksustamisperiood, olenemata kauba võõrandamise ajast. Ka juhul, kui tarbija maksab prognoositava tarbimise pealt, on kauba müüjale makstud raha ulatuses käive tekkinud vastavatel maksustamisperioodidel. Kui tasaarvelduse tegemise tulemusena tekkinud enamakstud summasid ei jäeta ettemaksuks ning tagastatakse kauba soetajale, on kauba võõrandajal õigus vähendada selle perioodi maksustatavat käivet. KMS § 29 lg 9 kohaselt võib kauba müüja jätta kaubalt käibemaksu arvestamata juhul, kui ta ei ole kaupa müünud ning on laekunud raha ostjale tagastanud. Kreditarve esitamisel maksukohustuslasele tuleb kreditarvel välja tuua kõigi 2013. aasta 12 kuu elektrienergia tarbimise eest esitatud arvete numbrid. Kreditarve saaja peab nende arvete alusel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerima, st arvestama enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksuna.¹⁵³

152 Maksu- ja Tolliameti märgukiri “Kreditarve esitamisest” 10.02.2014 nr 9-2/004560-1.

153 *Ibid.*

Käibemaksudirektiivi artikkel 223 lubab liikmesriikide maksukohustuslasel väljastada koondarveid, mis hõlmavad mitme eri kaubatarne või teenuste osutamise andmeid tingimusel, et koondarves kajastatud kaubatarnetelt või teenuste osutamiselt tasumisele kuuluv käibemaks muutub sissenõutavaks sama kalendrikuu jooksul.¹⁵⁴ Ilma, et see piiraks artikli 222 kohaldamist, võivad liikmesriigid lubada koondarvetel kajastada tarneid, millelt tasumisele kuuluv käibemaks on muutunud sissenõutavaks ühest kalendrikuust pikema ajavahemiku jooksul.

Artikkel 175 ütleb, et aastaks prognoositav mahaarvatav osa arvutatakse eelmise aasta tehingute alusel. Selliste võrdlustehingute puudumise korral või nende tühise väärtuse korral annab esialgse hinnangu mahaarvatava osa kohta maksuhalduri järelevalve all maksukohustuslane ise oma prognooside kohaselt. Esialgse prognoositud osa alusel tehtud mahaarvamised korrigeeritakse järgmisel aastal lõpliku osa kindlaksmääramise ajal.¹⁵⁵ Näiteks Hispaania maksuseadusest tulenevalt on lubatud parandusarvega muuta mitu eelnevat arvet, milles tuleb ära märkida periood, mille kohta parandusarve tehakse ja tuua välja põhjus.¹⁵⁶

Tulenevalt eelöeldust on autor seisukohal, et tagamaks kooskõla, tuleks KMS regulatsiooni sätted viia vastavusse käibemaksudirektiiviga, mis otseselt lubab väljastada koondarveid, millest tulenevalt on käibedeklaratsioonide korrigeerimine lubatud ka aasta lõpus, vähendades sellega maksukohustuslase halduskoormust. Konkreetse ettepanekuna tasuks arvesse võtta Hispaania maksuseaduse näite, mis lubab ühe arvega parandada mitu eelnevat arvet.

2.4. Hinnasoodustus ja maksustatava väärtuse vähendamine kreditarvega

Hinnasoodustust käsitlev alapeatükk võib mõneti minna laiemaks teemaks maksustatava väärtuse valguses. Kuna hinnasoodustused on paljuski seotud kreditarvete esitamise ja käibemaksuarvestuse korrigeerimisega, osutus see autoril ajendiks antud temaatikat käsitleda. Käesoleval töös ei ole eelnevalt puudutatud hinnasoodustuse olemust, sellest tulenevalt autor

¹⁵⁴ Euroopa Nõukogu direktiiv 2010/45/EL, 13.07.2010, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas. Euroopa Liidu Teataja L 189, 22.07.2010.

¹⁵⁵ *Ibid.*

¹⁵⁶ European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. Brussels, October 2010 TAXUD/C/1. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Spain, No 11 Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_refunds/2010/vademecum-refund-spain_2010_en.pdf (26.04.2014).

viitab põgusalt konkreetsetele seaduse sätetele, mis on seotud kreditarvetega. Eelkõige on suurimaks probleemiks mitte niivõrd kreditarvete vormistamine, vaid selles tulenevalt maksustatava väärtuse vähendamine ning kajastamine maksuarvestuses.

Et mõista, mida allahindlused, boonused jm sarnane käibemaksuarvestus tähendab, tuleb esmalt vaadelda, mis üldse on maksustatav väärtus. Keskenduda küsimusele, milline maksustatav väärtus olla võib, millised on selle korrigeerimise võimalused ja kuidas korrigeerimist faktiliselt läbi viia.

Käibe maksustatava väärtuse arvutamine on kehtestatud KMS §-des 12-14. Maksustatava käibe maksustatav väärtus on käibemaksuga maksustatavate kaupade ja teenuste maksubaas (summa, mille korrutamisel maksumääraga saame maksusumma).¹⁵⁷

Sellises juhul on tegemist tarbimismaksuga ning vastavalt KMS-le maksustatakse reeglina reaalselt kulutust, mille teenuse tellija või kauba soetaja või nendega seotud kolmas isik kannab. Samas seaduses, KMS §-s 12 lõikes 1, on kirjas põhimõte, mille kohaselt moodustavad käibe maksustatava väärtuse ning kauba või teenuse müügihind. Kõik muu on käsitatav tasuna, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba ostjalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult kauba või teenuse eest on soetanud või saab. Sätet ei kohaldata sama paragrahvi lõigetes 3, 6, 7, 10, 13 ja 14 nimetatud juhtudel.¹⁵⁸

KMS § 12 lõike 6¹ kehtestab, et maksustatava väärtuse hulka arvatakse ka muud summad, sealhulgas kõrvalkulud ning lõivud ja maksud, välja arvatud Eestis või välisriigis makstav käibemaks, mida kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba soetajalt või teenuse saajalt tehinguga seoses nõuab.

Artiklid 73 ja 78 annavad võrreldava definitsiooni käibemaksudirektiivis, mida KMS peab järgima. Artikkel 73 sätestab, et Artiklites 74–77 nimetatata teenuste osutamise ja kaubatarnete teostamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse

¹⁵⁷ *Supra note* 5, lk 315.

¹⁵⁸ Huberg, M. Käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine. Uus kohtupraktika. Maksumaksja nr 1/2010. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=859> (26.04.2014).

osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.¹⁵⁹

Artikkel 78 kohaselt ei arvata maksustatava käibe väärtuste hulka käibemaksu, küll aga arvatakse maksustatava väärtuse hulka maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud. Lisaks arvestatakse sinna ka veel kõrvalkulud, nagu vahendus-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab. Viimase puhul võivad liikmesriigid kõrvalkuludena käsitada ka eraldi lepinguga hõlmatud kulusid.¹⁶⁰

Kauba või teenuse maksustatavat väärtust võib vähendada hinnasoodustuse võrra vaid sellisel juhul, kui hinnasoodustust kohaldatakse kauba müümise või teenuse osutamise hetkel ning ärilistel eesmärkidel (KMS § 12 lg 8). Hinnasoodustuse kohaldamisel ei ole oluline, mis tingimustel soodustust antakse. Tähtis on tähele panna, et kõik need hinnasoodustused, mida võimaldatakse samade kaupade ja teenuste tehingutele järgmistel maksustamisperioodidel, ei vähenda automaatselt maksustatavat väärtust. Sellises olukorras saab maksustatavat väärtust vähendada, väljastades kreditarve lähtuvalt sellele esitatavatest nõuetest või jäetakse maksustatav väärtus korrigeerimata, kui ostja esitab boonuse saamiseks deebetarve. Viimasel juhul ei teki boonuse käibemaksu arvestamise kohustust, kuna tegemist ei ole käibega. Oluline on see, et müüja ja ostja kajastaksid tehingut ühtemoodi.¹⁶¹

Kõik see, mida kauba või teenuse eest tegelikult ja realselt tasutakse, kuulub maksustatava väärtuse alla. Käibemaksuga maksustatava käibe maksustatavaks väärtuseks on reeglina realselt kantavad kulud, mida tõestab ka käibemaksudirektiivi nõue soodustuste arvestamiseks maksustatava väärtuse määramisel. Vastavad nõuded sätestavad käibemaksudirektiivi artikkel 79 punktid a ja b ning artikkel 90 lõige 1. Direktiivi artikli 79 kohaselt maksustatava väärtuse hulka ei arvata vaid varase maksmise puhul tehtavaid hinnaalandusi, ega ka mitte soetajale või teenuse saajale võimaldatud hinnaalandusi ning maksevahendeid, mis tehingu toimumise ajal saadi.¹⁶²

Käibemaksudirektiivi artikkel 90 lõige 1 ütleb, et tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või ka näiteks juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt liikmesriikide poolt

159 *Ibid.*

160 *Supra note 8.*

161 Arula, K. Maksuviidad 2006. Äripäeva Kirjastuse AS: 2005, lk 86-87.

162 *Supra note 8.*

kindlaksmääratud tingimustel. Kui käesoleva direktiivi artikkel 79 kõneleb mitmesugustest allahindlustest ning soodustustest, mis olid teada ja kokku lepitud ajal, siis artikkel 90 lõige 1 võimaldab maksustatavat väärtust vähendada ka sellisel juhul, kui hinna alandamiseks tekib alus hiljem (näiteks ei vasta kaup või teenus kokkulepitud nõuetele ning pooled lepivad kokku hinna alandamises).¹⁶³

Eesti KMS-is vastab eelpoolnimetatud sätetele § 12 lg 8, mille kohaselt ei sisalda maksustatav väärtus ostjale võimaldatavat hinnasoodustust, kui soodustust kohaldatakse kauba müümise või teenuse osutamise ajal ning ärielistel eesmärkidel. KMS § 12 lg 8 on olemuslikult aga defineeritud märgatavalt kitsamalt kui direktiivi asjakohased sätted. Põhimõtteliselt on võimalik direktiiviga samale tulemusele jõuda ka üldsätte KMS § 12 lg 1 laiendava tõlgendamise kaudu.¹⁶⁴

Erinevalt KMS-is sätestatust, nimetab direktiiv *expressis verbis* maksustatava väärtuse vähendamise juhtudena ära varase maksmise puhul tehtavad hinnaalandused (artikkel 79 p a) ning hinna alandamise pärast tarne toimumist (artikkel 90 lg 1). Põhimõtteliselt võib asuda seisukohale, et artikkel 90 lg 1 sisu on tuletatav KMS § 29 lõikes 7 sätestatust, kuigi selles pööratakse enam rõhku protseduurile kui aluste sätestamisele.¹⁶⁵

Hinnasoodustuse kohaldamisel ei ole oluline, mis tingimustel soodustust antakse. Näiteks võib kauba või teenuse hind sõltuda kliendirühmast (edasimüüjad, püsikliendid), ostetavast kauba kogusest jms.¹⁶⁶ Seega praktikas teevadki ettevõtjad aeg-ajalt hinnasoodustusi ja müüvad kaupu või teenuseid turuhinnast, omahinnast või seotusmaksumusest madalama hinnaga, millega vähendatakse maksustatavat väärtust. Müügi edendamiseks antakse mitmesuguseid hinnasoodustusi. Selliste hinnasoodustuste andmine tekitab küsimusi, kas peaks esitama kreditarve ja kuidas peaks toimuma käibemaksuarvestus, kas tegemist on hinnaboonusega või müügisoodustusega. Kahjuks ei ole hinnasoodustuste käibemaksuarvestus alati selgelt reguleeritud ja tekitab nii ettevõtte omanikele kui raamatupidajatele rea küsimusi.¹⁶⁷

163 *Supra note* 158.

164 *Ibid.*

165 *Ibid.*

166 Käibemaksu käsiraamat. Seadusandlus, selgitused, näited seisuga 01.04.2012. TEN-TEAM OÜ 2012. Tallinn: 2012, lk 98.

167 Hinnasoodustuse andmine ja käibemaksuarvestus. Raamatupidaja, 13.08.2008. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://raamatupidaja.ee/203812art/> (11.05.2014).

Hinnaalanduse all mõeldakse üldjuhul seda, kui tegemist on praaktootega, st kaup ei ole standardile vastav või hälbib originaaltoote kvaliteedist. Kuid alati ei pea ilmingimata tegemist olema praaktootega või kahjustada saanud kaubaga, vaid ettevõtted võivad teha näiteks töötajatele soodusmüüki või lõpumüügi ja turuväärtuse kaotanud kaupade korral soodustusi. Kindlasti tulevad sellised soodustused ette suuremates kaubanduskettides allahindluste näol. Paljud kaubandusketid jagavad klientidele ostude puhul boonuspunkte sõltuvalt kauba väärtusest (nt mida kallim, seda suurem boonusepunkt või hinnaalanduse %), mille korral saab siis hiljem kogutud boonuste arvelt teatud või omal vabal valikul kaubad soodsamalt või tasuta kätte. Praktikas ei ole see Eesti käibemaksuarvestuses sugugi nii lihtne kui tunduda võib.

KMS-i kohaselt tuleb lõpptarbijal maksta käibemaksu tasult, mida ostja maksab kaupade ja teenuste eest. KMS järgi moodustavad maksustatava väärtuse üldjuhul müügihind ja muud summad, mis ostja või kolmas isik tasub kauba või teenuse eest. Kui ostjale antakse kauba müümise või teenuse osutamise ajal hinnasoodustust¹⁶⁸, siis vähendatakse KMS § 12 lg 8 kohaselt maksustatavat väärtust hinnasoodustuse võrra juhul, kui hinnasoodustust kohaldatakse kauba müümise või teenuse osutamise ajal ning ärilisel eesmärgil. Praktikas esineb olukordi, kus paljudel juhtudel ei anta soodustust aga müügihetkel või ei anta seda otse ostjale.¹⁶⁹

Näiteks: „*Kui kauba käibemaksuta hind on 10 000 eurot ja püsikliendile antav hinnasoodustus 500 eurot, on kauba maksustatav väärtus püsikliendile müügi korral 9 500 eurot.*“¹⁷⁰

Oluline on, et seda soodustust antakse kauba müümise ja teenuse osutamise ajal, see tähendab, et käibemaksu arvutatakse juba õigelt hinnasoodustusega hinnalt. Kui kauba soetaja või teenuse saaja esitab nn boonuserve ja lisab sellele käibemaksu, tekib arve saajal probleem sellelt arvelt sisendkäibemaksu mahaarvamisega. Nimelt sisendkäibemaksu mahaarvamisel peab olema üheselt arusaadav, millist teenust või kaupa soetatakse ning millise teenuse või kauba seos maksustatava käibega. Seetõttu tuleks selliseid boonuserveid käsitleda ainult raamatupidamisdokumendina, mis ei muuda käibemaksuarvestust.¹⁷¹

168 Kuldkepp, A., Lehis, L. Käibemaks hinnasoodustuste andmisel. Maksumaksja nr 05/2007. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=570> (26.04.2014).

169 Maksustatav väärtus. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=28459> (26.04.2014).

170 *Ibid.*

171 *Supra note* 166, lk 98.

Näiteks: „Suurklientidele kehtib hinnasoodustus, kui ostetakse aasta jooksul kaupu vähemalt 100 000 euro eest, siis alandatakse kõikide aasta jooksul ostetud kaupade hinda 5%.“¹⁷²

Aasta lõpus, st detsembris, tehakse vastavad arvestused, väljastatakse kreditarveid ja tagastatakse klientidele hinnavahe. Oma töötajad saavad kaupa osta 25%-lise hinnasoodustusega sõltumata ostu suurusest.¹⁷³

Sellises olukorras tekib küsimus, kas käibemaksu tuleb tasuda algselt või vähendatud müügihinnalt. Arvatavasti on siin tegemist perioodiboonustega, mis üldjuhul käibemaksuarvestust ei muuda, sest antud näite puhul ei saa kohaldada KMS § 12 lg 8, mis ei anna müügi hetkel hinnasoodustust. Kauba soetaja või teenuse soetaja võib väljastada arve maksukohustuslase või välisriigi maksukohustuslase poolt talle võõrandatud kauba või osutatud teenuse kohta, kui poolte vahel on selles enne käibe toimumist sõlmitud kirjalik kokkulepe ja kokkulepe sisaldab ka aktsepteerimise korda (KMS § 37 lg 5). Kui kauba müüja või teenuse osutaja ning kauba soetaja või teenuse saaja vahel ei ole sõlmitud kirjalikku kokkulepet vastavalt eeltoodule, ei ole kauba soetaja või teenuse saaja poolt väljastatava arve alusel kauba müüja või teenuse osutajal õigust tagasiulatuvalt vähendada võõrandatud kauba või osutatud teenuse maksustatavat väärtust.¹⁷⁴

Eeltoodust tulenevalt järeldub, et KMS § 29 lg 7 annab võimaluse esitada kreditarve, mis lubab maksustatavat väärtust kreditarve väljastamisega samal kuul vähendada. Seega, kui müüja peakski ostjale (näites suurklientidele) väljastama kreditarve, siis käibemaksukohustuslasest ostja peab vastavalt vähendama mahaarvatud sisendkäibemaksu, st antud situatsioonis tekib ostjal täiendav käibemaksu tasumise kohustus. Erasiku (näites töötaja) jaoks ei muutu midagi.

Autor juhib tähelepanu, et KMS § 29 lõikest 7 tulenevalt peab kindlasti olema täidetud nõue, et kreditarvel on märgitud viide konkreetsele arvele, mille kohta müügihinda vähendatakse, kuid antud seaduse §-s ei ole öeldud, milline peaks olema nõuetele vastav arve. Praktikas ei ole võimalik aga tihti kreditarvet väljastada, kuna allahindlust ei anta otse ostjale või siis makstakse

172 Finantsõiguse seminari kirjalik kodutöö käibemaksust. E-õpe materjal, lk 2. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.e-ope.ee/_download/euni_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMTC5005.zip/4.%20kodut%C3%B6%C3%B6%20vastused.pdf (26.04.2014).

173 *Ibid.*

174 Hinnasoodustused. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=28459#7.5> (26.04.2014).

boonuseid pikema perioodi kohta ning seetõttu ei ole tehnilistel või muudel põhjustel võimalik viidata kõikidele muudetavatele arvetele (näiteks nende rohkuse tõttu).¹⁷⁵

Eraisikute (näiteks töötaja) puhul on lihtne, sest isikul ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, samuti on eraisikute puhul kohaldatav tulumaksuseadus. Seega tuleb eraisikute puhul lähtuda KMS §-st 12 lõigetest 14-17, mis ütleb, et maksustatavaks väärtuseks on turuväärtus. Käibemaksudirektiiv näeb ette, et maksustatav väärtus ei sisalda kaupade või teenuste eest varasema maksmise tõttu tehtavaid hinnaalandusi, kuid seda võimalust Eesti KMS ei sätesta, kuigi käibemaksudirektiivis on see kohustuslik (*shall*) säte.¹⁷⁶

Euroopa Liidu õigusaktid sätestavad, et maksustatavat väärtust tuleb korrigeerida, kui hinda alandatakse pärast tehingu toimumist, ost tühistatakse või jäetakse selle eest maksmata. Käibemaksudirektiiv artikkel 90 sätestab järgmist: lõike 1 kohaselt tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel. Lõike 2 järgi täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.” Euroopa Ühenduste Kohtu otsuse põhjal tuleb maksustatava väärtuse korrigeerimist võimaldada ka juhul, kui allahindlust ei anta otse ostjale vaid mõnele teisele tarneahela lülile, kellele ei ole eelnevalt arvet väljastatud. Seega maksustatava väärtuse korrigeerimine ei sõltu EL õigusaktide kohaselt allahindluse andmise ajast ega viisist. Korrigeerimine peab olema võimalik kõikidel juhtudel, kui allahindustega kaasneb kauba või teenuse eest saadava tasu, ja seega maksustatava väärtuse, vähenemine.¹⁷⁷

Kokkuvõtvalt Eesti KMS-s ei ole maksustatava väärtuse vähendamiseks tingimusi kehtestatud, seega antud olukord ei vabasta Eestit kohustusest kohaldada EL reeglit maksustatava väärtuse vähendamise kohta. Märkimist väärib asjaolu, et Eesti KMS-i ei ole sisse viidud ka võimalust korrigeerida maksustatavat väärtust osalise või täieliku mittetasumise korral. Näiteks Lätis on selline seadusemuudatus juba menetlemisel. KMS-i muudatus võimaldaks ära hoida situatsiooni, kus ettevõtte on kohustatud tasuma kaupade müügilt käibemaksu, kuigi tema ostja on jätnud nende kaupade eest tasumata.¹⁷⁸ Autor toonitab, et KMS täpsustus on asjata sisse viidud, kuna

175 *Supra note* 168.

176 *Supra note* 161, lk 87.

177 *Supra note* 168.

178 *Ibid.*

see ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas, vaid keelab teatud juhtudel käibemaksuarvestust korrigeerida.

2.5. Boonusarvete seos kreditarvega

Boonusarvete temaatika on kaudses seoses kreditarvetega. Nimelt on selle üheks olulisemaks aspektiks soodustuste andmine läbi boonuste. Kuna käesolevat alateemat ei ole autor puudutanud, siis on oluline selgitada ja uurida, mis need perioodiboonused täpselt on ja kuidas on selle õiguslikud probleemid seotud kreditarvega.

Ettevõtetal on vaba voli määrata oma turundusstrateegia osana müügiedutamise ja tegeleda müügipromotsiooniga. Müügi soodustamiseks või brändi kinnitamiseks võimaldatakse klientidele eri moel antavaid hinnasoodustusi. Sageli tehakse väikeseid kingitusi, tasuta tutvumistooteid, viiakse läbi tarbijamänge, tehakse müügitulemustepõhiseid aastalõpuboonuseid jne. Ettevõtjad kasutavad müügiboonuste andmisel mitmesuguseid võimalusi. KMS reguleerib maksustatava väärtuse vähendamist vaid läbi kahe paragrahvi, millest praktikas ei piisa kõigi olukordade lahendamiseks.¹⁷⁹

Nagu eelmises peatükis leidis käsitlemist, siis KMS-s sätestatud üldreegli kohaselt on käibe maksustatav väärtus kauba või teenuse müügihind ning muud summad, mis tuleb kauba või teenuse ostjal või kolmandal isikul tasuda kauba soetamise või teenuse saamise eest (KMS § 12 lg 1). Vastava §-i 12 lõike 8 kohaselt ei sisalda kauba maksustatav väärtus kauba ostjale võimaldatud hinnasoodustust, kui soodustust kohaldatakse kauba müümise või teenuse osutamise ajal ning ärilisel eesmärgil. Praktikas seisavad ettevõtjad küsimuse ees, kuidas tõlgendada hinnasoodustuse andmise aega ning kas see hõlmab ka olukorda, kus müügi hetkel on ostja ja müüja kokku leppinud boonuse andmise tingimustes.¹⁸⁰

Kui ostjale antakse hinnasoodustust (näiteks makstakse boonuseid), siis väheneb selle võrra ostjalt saadav tasu ja ühtlasi tuleb vähendada tehingu maksustatavat väärtust. Samal ajal tähendab see aga seda, et ostja jaoks väheneb kauba soetusmaksumus ja ta peab vähendama enda poolt mahaarvatavat sisendkäibemaksu.¹⁸¹

179 Zernask, J. Maksuviidad 2008. AS Äripäev: 2008, lk 67.

180 *Ibid.*, lk 66.

181 *Supra note* 168.

Näiteks: „*Kui müüja väljastab ostjale kreditarve, millel vähendab müügihinda, siis müüja vähendab enda käibe maksustatavat väärtust ja samas vähendab ostja enda poolt mahaarvatavat sisendkäibemaksu.*“¹⁸²

Või kui näiteks müüja ja ostja sõlmivad omavahel kokkuleppe, mille kohaselt peab müüja andma hinnasoodustuse aasta lõpus juhul, kui ostude summa ületab 1000 eurot. Sellises olukorras saab väita, et soodustust kohaldata müügi hetkel, sest soodustuse tingimused on mõlemale poolele algusest peale teada ning kokku lepitud.

Maksuhaldur on väljendanud seisukohta, et aastalõpuboonuste puhul maksustatavat käivet automaatselt vähendada ei saa, kuna soodustuse andmine ei ole toimunud müügitehingu toimumise hetkel. Maksuhalduri seisukohast võib aru saada, et väljastades boonuse kohta aasta lõpus miinusarve ehk kreditarve ning lisades arvele selgituseks boonuse, ei ole maksukohustuslasel automaatselt õigust maksustatava väärtuse vähendamiseks.¹⁸³

Kui müüja saab tarnitava kauba eest lisaks ostjalt veel tasu kolmandalt isikult (näiteks jaemüüja saab allahindluse otse tootjalt), siis suureneb temale makstav tasu ja seega tehingu maksustatav väärtus kolmandalt isikult saadud summa võrra. Sellisel puhul tootja maksukohustus väheneb, kuna tema jaoks vähenes müügist saadud tulu müüjale antava hinnasoodustuse võrra, jaemüüja maksukohustus aga suureneb.¹⁸⁴

Näiteks: „*Kui jaemüüja väljastab tootjale boonuserve, siis saab ta sellel näidata ka maksustatava väärtuse ja tasumisele kuuluva käibemaksu.*“¹⁸⁵

Sellest johtuvalt väheneb tootja maksustatav väärtus hinnasoodustuse võrra (sellest tulenevalt vähendatakse esialgset müügihinda (80) boonuse (10) võrra ja tootja jaoks on maksustatav väärtus mitte 80 vaid 70. Jaemüüja jaoks moodustab maksustatava väärtuse lisaks ostjale saadavale hinnale (90) ka tootjalt saadav boonuse (10), seega on jaemüüja jaoks maksustatav väärtus mitte 90 vaid 100 (vt Joonis 1).

„EL käibemaksudirektiivi artikli 90 kohaselt tuleb maksustatavat väärtust vähendada olukorras, kus hinda alandatakse pärast käibe toimumist ja seda olenemata allahindluse andmise ajast või

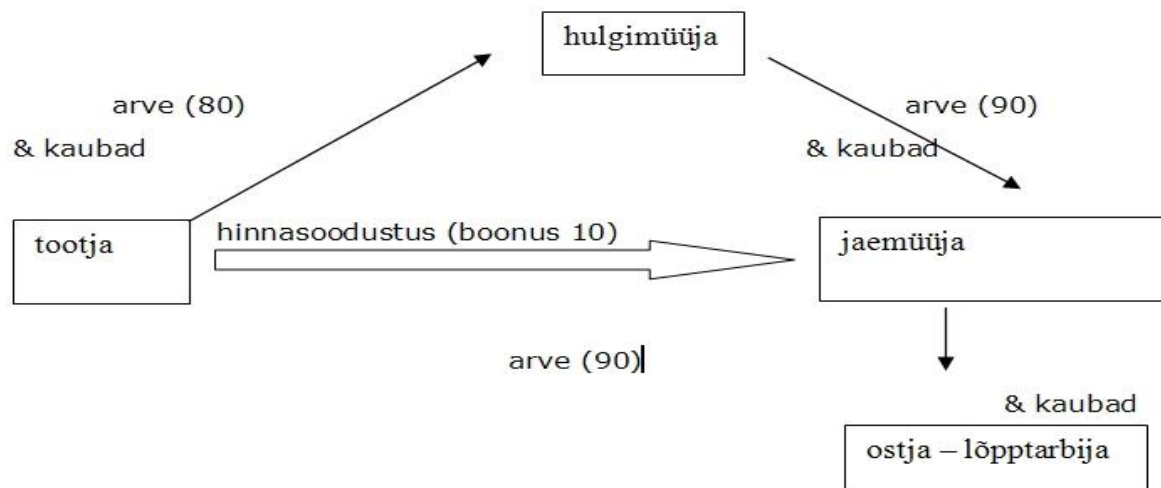
182 *Ibid.*

183 *Supra note* 179, lk 67.

184 *Supra note* 168.

185 *Ibid.*

moodusest. Tegemist on liikmesriikide jaoks kohustusliku sättega. Kuidas ja millistel tingimustel toimub selle kohustusliku sätte alusel maksustatava väärtuse vähendamine, on jäetud liikmesriikide otsustada.¹⁸⁶



Joonis 1. Allikas: *Supra note 168.*

Eesti KMS on käibemaksudirektiiviga antud otsustusõigust rakendanud sel viisil, et on seadnud pärast müügi toimumist antavate hinnaalanduste korral maksustatava käibe vähendamise sõltuvusse kreditarve väljastamisest. Nõutav on, et kreditarvel viidatakse kõikidele muudetavatele arvetele lähtudes KMS § 37 lg 7 sätestatud arvetele esitatavatest nõuetest.¹⁸⁷

Kuna käibemaksu arvete esitamist käitlevad õigusaktid põhinevad direktiivil, on iga liikmesriigi ülesanne need sätted oma siseriiklikesse õigusaktidesse üle võtta ning neid oma territooriumil õigesti kohaldada.¹⁸⁸ Käesoleval juhul on Eesti majanduspoliitika ja –õiguse maastikul üheks prioriteediks riigi seadusandluse, sealhulgas maksuseaduse ühtlustamine EL õigusega. EL-is on need nõuded kehtestatud ennekõike käibemaksule ja aktsiisidele.¹⁸⁹ Peale seda, kui Eesti ühines EL-ga peavad Eesti seadused maksuõiguses olema vastavuses EL õigusaktidega. Käibemaksu instituudis on olulisim Euroopa Ühenduste Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ, mis on

¹⁸⁶ *Ibid.*

¹⁸⁷ *Ibid.*

¹⁸⁸ *Supra note 28.*

¹⁸⁹ *Supra note 128, lk 3.*

käesoleva aja hetkeks asendatud käibemaksudirektiiviga ning mida tõlgendatakse kooskõlas Euroopa Kohtu lahenditega.¹⁹⁰

Eelpoololevast analüüsist tulenevalt on oluline lisada, et maksustada tuleb kauba või teenuse tegelik väärtus. See tähendab seda, et käibemaksuga tuleb maksustada hind, mida kauba või teenuse ostja selle eest realselt maksis või maksab. Seega, kui kauba või teenuse eest maksti varasemalt rohkem, siis tuleb ülejäänu tagastada ning vastavalt sellele maksuarvestust korrigeerida. Käibemaksudirektiivi artikkel 90 sisaldab endas kohustuslikku sätet teiste EL liikmesriikide jaoks ehk see on jäetud liikmesriikide enda otsustada. Kuid see otsustus peab olema käibemaksu üldpõhimõtetele kooskõlas.

2.6. Lihtsustatud arve korrigeerimine kreditarvega

Kuna KMS-is ei ole õiguslikult ära reguleeritud, kas ja kuidas tuleks esitada kreditarve lihtsustatud arve korral, siis see osutus ajendiks antud teemat analüüsida. Peamiselt käsitletakse antud teemat KMS ja käibemaksudirektiivi valguses. Esimeses peatükis autor uuris lihtsustatud arvete olemust. Seega on oluline esmalt selgitada lihtsustatud arvetega seonduvat terminoloogiat.

Jaemüük tähendab kauba või teenuse pakkumist tarbijale, kes ostab ja kasutab või kavatseb osta ja kasutada kaupa või teenust eravajaduseks. Sellise definitsiooni võib tuletada näiteks tarbijakaitseaduse § 2 punktis 1 defineeritud tarbija mõiste kaudu. Tarbija on füüsiline isik, kellele pakutakse või kes omandab või kasutab kaupa või teenust eesmärgil, mis ei seonu tema majandus- või kutsetegevusega.

Jaemüük tähendab müügikorraldust, mitte iga müügitehingut. Kui kauplus on avatud ja planeeritud jaemüügiks, siis see ei tähenda, et ettevõtjad ei võiks seal ostusid sooritada. Kui ostja soovib kaupa või teenust kasutada ettevõtluses (näiteks ehitusettevõtte töödejuhataja läks poodi naelu ostma), siis ta avaldab müüjale soovi, et viimane väljastaks talle nõuetekohase arve.

Kui aga müüja ja ostja lepivad kokku kauba või teenuse maksustatava väärtuse suurendamises (näiteks täiendavate tööde tõttu), siis selle kohta esitatakse eraldi arve ning käibemaksu

190 Maksukäsiraamat. KMPG, Äripäev, aprill 2011. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.aripaev.ee/temp/online/kasiraamat/MK.pdf> (26.04.2014).

arvestatakse üldreegli kohaselt vastavalt käibe toimumise ajale (KMS § 11) ja sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt seaduses sätestatud mahaarvamise momendile (KMS § 31).¹⁹¹

Praktikas tõusetub küsimus, kuidas jaemüügi, st lihtsustatud arvete puhul, kreditarvet vormistada, kui näiteks füüsiline isik tagastab kauba, summa on käibemaksuga, kuid füüsiline isik ise ei ole käibemaksukohustuslane. Ettevõtte, kes on käibemaksukohustuslane kajastab käibemaksu käibedeklaratsioonil, vormistab kreditarve ning seejärel vähendab oma käibemaksukohustust. KMS-is sätestatud kohustused kehtivad üksnes käibemaksukohustuslastele ning seega ei laiene need füüsilistele isikutele. Ettevõtjat võib (lõpp)tarbijaks pidada ainult siis, kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetab nende kaupade ja teenuste kasutamise ettevõtluses (nn omatarve).

Käibemaks on lisandväärtuse maks ning selle maksab kinni lõpptarbijaja. Ettevõtjate seisukohalt vaadatuna on see neile kasulik tehing, kuna füüsilistele isikutele tehtud kreditarvetega saavad nad vähendada oma käibemaksu kohustust. Maksuseadustes ei ole otseselt lihtsustatud arvete kohta midagi öeldud, kuidas tuleks ettevõtjal kreditarveid koostada.

Käibemaksukohustuslaste puhul on asi lihtsam. Kui arve on kauba müüja või teenuse osutaja poolt ostjale esitatud ning vastab nõuetele, kuid sellel arvel märgitud käibemaksu ei tohiks olla¹⁹², siis sellisel arvel näidatud käibemaksusummat sisendkäibemaksuna maha arvata ei saa. Kui muus osas vastab arve nõuetele, kuid käibemaksusumma arvutamisel on müüja teinud matemaatilise vea, peab ostja sisendkäibemaksu ikkagi maha arvama summa, mis vastab kas 20%-le või 9%-le kauba või teenuse maksustatavast väärtusest. Hilisemate probleemide vältimiseks tasuks sel juhul taotleda müüjalt uue arve väljastamist, kus see viga on parandatud.¹⁹³

Ungaris on näiteks lihtsustatud arvete osas maksuseaduses konkreetselt sõnastatud, et korrigeeritud arve ja korrigeeritud lihtsustatud arve peavad sisaldama viidet originaalarvele ehk selle parandust eelmisele arvele; andmeid, mis on vajalikud teise poole tuvastamiseks arve number, kuupäev, maksukohustuslase nimi ja number, maksustatav summa ja miinussumma

191 *Supra note* 115.

192 Näiteks kaup või teenus on KMS kohaselt maksuvaba või nullmääruga maksustatud või polegi arve esitaja tegelikult käibemaksukohustuslane (KMS § 3, 16).

193 *Supra note* 116, lk 34-25.

koos maksuga; lisaks veel tuleb arvel kajastada originaalarve maksustatav summa, mida tahetakse muuta.¹⁹⁴

Eestis ei ole kehtestatud korda lihtsustatud arvete osas. Nimelt KMS-is ei ole määratletud need olukorrad, kui on vaja lihtsustatud arvet parandada. Üldjuhul lihtsustatud arvetele ei märgita ostja nime ega andmeid. Need lisab ostja hiljem ise omakäeliselt ning kannab oma raamatupidamis- ja maksuarvestusse. Kui aga hiljem peaks selguma, et kaup ei vasta originaalile, siis see tagastatakse. Müüja teeb kreditarve hinna vähendamise tõttu. Nagu ka esimeses peatükis, siis autor jõudis seisukohale, et seaduseandjal tuleks kaaluda, et viia KMS § 37 lg 9 käibemaksudirektiiviga kooskõlla, kuna nimetatud direktiiv on märksa liberaalsem. Lihtsustatud arvete osas kehtestatud piirang ei tohiks tekitada ettevõtjatele suurt halduskoormust, vaid seaduseandjal tuleks tagada õige ja õiglane arvestamine.

194 *Supra note 38.*

KOKKUVÕTE

Käesoleva uurimistöö teemaks on uurida võimalike kreditarvetega seotud õiguslikke probleeme käibemaksuarvestuses, analüüsida praktikas tõusetunud probleeme ning jõuda järeldusele, kas hetkel kehtivas KMS-is sätestatud kreditarvetega seonduv regulatsioon on piisavalt õigusselge. Eesmärgi saavutamiseks kasutas autor õigusteoreetilist, empiirilist ja võrdlev-süsteemset meetodit. Peamiselt keskendus Eesti seadusandluse, käibemaksudirektiivi ja teiste EL liikmesriikide normatiivmaterjalidele. Kõrvalallikatenä oli kasutatud õigusteadlaste arvamusi, juhendeid ja teisi õigusakte. Kuna uurimistöö valik on suhteliselt uus ja käsitlemata valdkond Eesti maksu- ja kohtupraktikas, siis antud teema osas ei olnud palju näiteid ega kaasuseid Eesti kohtupraktikast. Vähe oli neid kohtulahendeid, mis mingil määral viitasid kreditarve olemusele või sellega seotud maksuarvestusele. Samuti oli piiratud välisallikatest saadud teave, kuna antud teemal ei ole palju teoreetilisi uurimusi veel teostatud või neid avaldatud.

Töö panus seisneb selles, et uurimus on vajalik eelkõige maksu- ja raamatupidamise valdkonnas tegutsevatele ametiisikutele, raamatupidajatele, ettevõtjatele, juristidele või muudele asjaomastele isikutele, kellel on antud teema vastu huvi või kellel on vajalik saada teavet ning mõista, kuidas ning millistel juhtudel on õigus kreditarvet esitada ja millises perioodis peaks käibedeklaratsiooni esitada. Uurimistöös toodud järeldused ja ettepanekud on vajalikud seaduseandjale, kes võiks viimaste peale mõelda ning vajadusel KMS-i ühtlustada EL sätetega. Praktilisel tasandil võib töö olla aga huvitav ja oluline lugemisvara neile, kes käibemaksuga ja kreditarvega kokku puutuvad ning kes olemasoleva info kaudu paremini mõistavad nii enda kui oma tehingupartnerite õiguseid ja kohustusi.

Esimeses peatükis uuris autor võimalike arvete olemust ja sisu, sealhulgas arvet algdokumendina, lihtsustatud arvet, käibemaksuga arvet ning kreditarvet. Paljuski olid nende arvete nõuded sarnased. Puudulikult on Eesti seaduses käsitletud kreditarve terminit, millele autor püüdis ka sisu leida. Käesolevas magistris uuriti antud terminit nii Hea õigusloome ja normitehnika eeskirjadest, käibemaksudirektiivist kui põhiseaduse §-st 13 lähtuvalt, mis oluliselt ei andnud kõlapinda, et kreditarve kui termini definitsioon oleks piisavalt põhjendatud. Autori soovitude kohaselt tuleks seaduseandjal kaaluda kreditarve termini defineerimist maksuseadusesse, et tagada kooskõla Hea õigusloome tava ning normidega kui ka põhiseadusega. Alternatiivina võiks eeskuju võtta teistest EL riikidest nagu Bulgaaria, Poola või Saksamaa, kus on kreditarve tähendust selgitatud põhjalikumalt ning samuti toodud konkreetsed

nõuded kreditarvele. Autor jõudis seisukohale, et KMS-is tuleks tagada kooskõla käibemaksudirektiiviga ning tuua välja nõuded, mis tuleb kreditarve koostamise korral esitada või teisel juhul, kui seaduseandja peab vajalikuks ning oluliseks, tuleb kreditarve termin võrdsustada arvega, kuid see peaks olema seaduses sõnaselgelt öeldud mitte paljasõnaliselt viidatud. Termin peab olema kõigile üheselt mõistetav ning arusaadav. Kreditarvel esitatavat teavet käsitlevaid teatud nõudeid tuleks konkreetselt sätestada, et paremini kontrollida makse, kohelda piiriüleseid ja riigisiseseid tarneid ühetaolisemalt ning edendada elektrooniliste arvete kasutamist.

Kuivõrd kreditarve terminit ei ole ka Eesti seaduses defineeritud, on probleeme tõusetunud kreditarve esitamise kohustusega või arvete tühistamisega. Nimelt seadustes ei ole otsest viidet, kuidas peaks toimuma muudetavate arvete osas kreditarve esitamine ja vormistamine. RPS § 4 punkti 1 kohaselt on kohustus korraldada raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine müüja finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest. RPS § 10 lõike 1 järgi ei ole alg- ja koondokumentidel olevat informatsiooni ning raamatupidamiskirjendeid lubatud kustutada ega teha neis õienditeta parandusi. Nendest sätetest tulenevalt on olnud praktikas arusaam, et müüjal on kohustus ja õigus koostada kreditarveid ja teha nende alusel arvetel olevas informatsioonis parandusi. MTA seisukohast tulenevalt on püütud maksukohustuslastele selgitada, et tuleb lähtuda VÕS §-s 112 sätestatust, kuid tegelikult see ei ole rusikareegel, mida peab järgima. Autor jõudis oma töös järeldusele, et müüja ja ostja võivad kokku leppida ka olukorra, kus nad ei esitagi kreditarvet, vaid võivad teha teatud juhtudel kauba tagasitäitmise.

Peale selle on maksuarvestuses probleeme käibemaksuarvestuse korrigeerimisega. Nimelt KMS § 27 lg 5 lubab maksukohustuslasel käibedeklaratsiooni andmeid oma äranägemise järgi muuta, täpselt nii kuidas vaja. Antud säte lubab käibedeklaratsiooni parandada kõikidel juhtudel, mil seaduse kohaselt on vaja maksustatavat väärtust muuta kreditarve alusel.¹⁹⁵ Seega, kui KMS § 29 lõiget 7 ei saa maksukohustuslane rakendada, siis automaatselt rakendub nimetatud seaduse § 27 lg 5, mis lubab maksukohustuslasel oma käibedeklaratsioone tagasiulatuvalt korrigeerida. Uue KMS-iga piirati üksnes olukorda, kus ei tohi kreditarvet esitada, kui tegemist on osaliselt või täielikult maksmata arve puhul. Samas on jäänud aga tähelepanuta konkreetsed olukorrad, millistel juhtudel tohib ikkagi kreditarvet teha, kui parandatakse tagasiulatuvalt käibedeklaratsiooni tulenevalt KMS § 27 lõikest 5.

¹⁹⁵ *Supra note* 168.

Näiteks Saksamaal kehtib aastane maksustamisperiood, kuid samas peavad ettevõtjad sõltuvalt käibe suurusest esitama maksuaruande, kas kord kuus või kord kvartalis ning selle alusel ka maksu tasuma. Kui hiljem on vaja teha parandusi, siis tehakse need aastadeklaratsioonis. Käibemaksudirektiivi artikli 184 kohaselt korrigeeritakse esialgset mahaarvamist, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud. Nimetatud direktiivi artikli 185 lõike 1 esimese lõigu kohaselt korrigeeritakse mahaarvamist eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral¹⁹⁶. Korrigeerimisi ei tehta selliste tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata¹⁹⁷, varanõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka väikese väärtusega kinkide tegemise ja jagamise korral¹⁹⁸. Eesti võiks analoogse korra KMS-i üle võtta.

Tuleb tõdeda, et nii KMS kui ka käibemaksudirektiiv ei reguleeri otseselt olukorda, kuidas parandada arvet. Eelkõige on paranduste puhul lähtunud käibemaksu neutraalsuse põhimõtte seisukohalt, et on ette nähtud võimalus korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu. Käivet ei teki, kui tegemist on tühise või juhusliku tehinguga. Kui vaja teha muudatusi käibedeklaratsioonides, siis praktikas on probleeme, kui tekib miinusega käive. KMS seda ei luba, kuna kreditarve arvestamise tulemusena ei saa tekkida negatiivset käivet. Seega tuleks seaduseandjal kaaluda, kas viia KMS-i sisse võimalus, mis seda lubaks. Lisaks soovitab autor KMS § 27 lg 5 puhul kaaluda sätte täpsustamist, mis sätestaks konkreetsed juhised eksliku või ebaõigete arvete kohta ehk mis need konkreetsed ekslikud arved on.

Lisaks eelnevale on KMS § 29 lg 7 uus täpsustus jäänud reguleerimata selliste juhtumite korral, kui maksukohustuslasel on vaja esitada kreditarve prognoosarve või lihtsustatud arve kohta. Autor soovitab, et KMS-i tuleks viia sisse täpsustus, mis annaks õiguse esitada kreditarvet viidates mitmele arvele. Konkreetse ettepanekuna tasuks arvesse võtta Hispaania maksuseaduse näite, mis lubab ühe arvega parandada mitu eelnevat arvet¹⁹⁹. See oleks ettevõtjate perspektiivist vaadatuna vähem koormavam viis, samuti hoiaks aega ja kulusid kokku. Lisaks selline kord ei tekitaks maksuarvestuses segadust käibedeklaratsioonide esitamisega.

196 *Supra note 37.*

197 *Ibid.*

198 Käibemaksudirektiiv artikli 90 lõike 1 kohaselt, tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne sooritamist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

199 *Supra note 156.*

Olulise märkusena leiab käesoleva töö autor, et maksustatava väärtuse vähendamise valguses tuleks osalise või täieliku arve tasumata jätmise korral ära kaotada uues KMS-is sätted, mis ei võimaldata kreditarvet esitada. Selle muudatuse eesmärgiks on vältida olukorda, kus ettevõtte peab tasuma kaupade müügilt käibemaksu, kuid tema ostja on jätnud nende kaupade eest tasumata²⁰⁰. Käibemaksudirektiivi artiklis 90 lõike 1 kohaselt on võimalik maksukohustuslasel maksustatavat väärtust ja seega ka tekkinud käibemaksukohustust vähendada muuhulgas ka osalise või mittetäieliku tasumise korral ja seda liikmesriigi poolt kindlaksmääratud tingimustel.

Kuigi Eesti seaduses ei sisaldu Euroopa Liidu õigusaktides sätestatud kohustust maksustatavat väärtust korrigeerida, kui allahindlusi antakse pärast käibe toimumist, siis peab olema siiski võimalik maksustatavat väärtust korrigeerida ka pärast käibe toimumist antavate allahindluste korral – ka juhul, kui kreditarvet ei ole võimalik väljastada või kui ei ole võimalik viidata kõigile krediteeritavatele arvetele. Korrigeerimine peab olema võimalik kõikidel juhtudel, kui allahindustega kaasneb kauba või teenuse eest saadava tasu ja seega maksustatava väärtuse vähenemine.²⁰¹

Olulise järelduse saab teha ka aastalõpuboonuste kohta, mille puhul oleks võimalus tagantjärele antavat hinnasoodustust käsitleda finantstehinguna. Sellisel juhul on tegemist raha liikumisega, mida käibeks aga ei peeta ning seega ei teki ka müüjal käibemaksu arvestamise kohustust ega ostjal mahaarvamise õigust. Aastalõpuboonuse korral seega aasta jooksul müügikäibelt arvestatud käibemaksusummat ei arvestata. Praktikas on aga mitmeid juhuseid, kus boonuse kohta esitab arve boonuse saaja. See tõstatab küsimuse, kas maksustamise sisu ja olemus on sama või erinev. KMS kohaselt arvatakse käibeks kauba võõrandamine või teenuse osutamine ettevõtluse käigus. Arvestades, et boonuse saaja ei ole boonuse andjale ühtki kaupa müünud ega teenust osutanud, on küsitav, kas ostjapoolset käibemaksuga arve väljastamist saab korrektseks lugeda. Seega tuleks kasutada eespool käsitletud võimalustest.

Lihtsustatud arvete osas peaks olema samuti kehtestatud selge olukord. Käesoleval juhul ei ole KMS-is määratletud need olukorrad, kui on vaja lihtsustatud arvet parandada, samuti on kehtestatud teatavad piirangud. Üldjuhul lihtsustatud arvetele ei märgita ostja nime ega andmeid. Need lisab ostja hiljem ise omakäeliselt ning kannab oma raamatupidamis- ja maksuarvestusse. Kui aga hiljem peaks selguma, et kaup ei vasta originaalile, siis see tagastatakse. Müüja teeb kreditarve hinna vähendamise tõttu. Autor pakub ühe lahendusena välja, et tuleks KMS § 37 lg

200 *Supra note* 168.

201 *Ibid.*

9 viia vastavusse käibemaksudirektiiviga, kuna direktiiv on tunduvalt liberaalsem. Näiteks käibemaksudirektiiv lubab kõiki väikeses summas arveid väljastada ilma, et peaks ostja andmeid ja summat koos käibemaksuga märkima. Teise variandina tasuks kaaluda regulatsiooni täpsustamist, kui on vaja lihtsustatud arveid parandada kreditarvega. Ehk tuleks kehtestada konkreetsed nõuded, mida tuleb arvele märkida (nagu nt Ungari maksuseaduses).

Autor juhib tähelepanu, et KMS § 29 lg 7 muudatuse tegemine ei ole põhjendatud ega ka õiglane ausate müüjate suhtes. Müüja saaks jääda käibemaksukulu kandjaks vaid teatud ekstreemsetel juhtudel. Kui näiteks ostja on muutunud maksejõuetuks või pankrotistunud, siis peaks olema võimalik ausameelse ja ettevõtlustegevuses hoolsa müüja käibemaksukohustuse vähendamine või annulleerimine, sest müüja peaks riigile edasi kandma vaid selle käibemaksu, mille ta ostjalt saab, kuna käibemaks on kaudne maks. Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamine on tekkepõhine, siis võimaldab selline olukord ebaausal ostjal lisaks tasuta saadud kaubale või teenusele riigilt juurde teenida ka käibemaksuraha ning loob ebavõrdse ärilise positsiooni ning ebaõiglase õigusliku situatsiooni.

KMS muudatuse asemel oleks vajalik kehtestada mõistlikud tingimused käibemaksukohustuse korrigeerimise õiguse tekkimise aja ja nõuded tõendamiskoormuse kohta. See oleks suur samm edasi Eesti maksukonkurentsivõime tõstmise suunas.

Autori hinnangul oleks vaja, et maksuhaldur koostaks selge juhendi või avaldaks oma seisukoha kreditarvete tühistamise ja esitamise, sh käibedeklaratsiooni muutmise korrektse maksustamise korra kohta. Samas ei ole aga maksuhalduri juhenditel teatavasti õiguslikku tähendust: need kuuluvad maksukorralduse seaduse § 15 lõike 1 alusel antud selgituste rühma, mis ei ole tulenevalt sama sätte teisest lõikest maksukohustuslastele siduvad. Kuna tegemist on aga põhimõttelist laadi küsimusega, mille puhul on oluline selgete tegevusjuhiste andmine, on autor seisukohal, et õiguskindluse ja võrdse kohtlemise tagamise eesmärke silmas pidades oleks vajalik reguleerida neid küsimusi seaduse tasemel.²⁰²

Teema uudsusest lähtuvalt on seda võimalik edasi arendada käibemaksukohustuslase vastutuse valguses. Ehk teisisõnu uurida seda, millised tagajärjed kaasnevad, kui ei deklareerita õigesti või kui ei esitata üldse kreditarvet (otsene kohustus puudub); olukorrad, kus isikud ei väljastagi

202 *Supra note* 137.

üksteisele arveid või ei kanna raamatupidamisest üldse läbi. Lisaks saaks kreditarvetega seonduvat uurida ka pöördmaksustamise valguses. Antud teemal autor ei peatunud, kuna teemakäsitus oleks ületanud uurimustöö piire ega ei vastaks enam õppeasutuse tingimustele.

Antud teema valdkonda saaks uurida ka lihtsustatud arvete maksuriskidest lähtuvalt. Kui näiteks tulevikus peaks muutuma konkreetselt lihtsustatud arvete osas vastav regulatsioon, siis üks ettepanek oleks käsitleda teemat lihtsustatud arvete muutmise ja tühistamise korrast lähtuvalt. Uurimuse alla võiks kerkida hüpotees, et lihtsustatud arvete muutmine ja tühistamine suurendab maksuriske. Autor arvab, et selline muudatus võib kaasa tuua probleeme, kui näiteks suure väärtusega tehingut jagatakse mitmeks osaks või kasutatakse sama arvet mitmes ettevõttes või olukorrad, kui tuleb kõne alla siseriiklik pöördmaksustamise juhtum või probleemid info saamisega kogu kauba või teenuse saamise või lähetamise kohta. Sellistel juhtudel ei ole mitte haruldane ka olukord, kus eelpool mainitud tehingud on toimumas, ent jäänud asjaolude tõttu maksuhalduril märkamata. Niisiis on tegemist laias laastus isikutevahelise, juriidilise, majandusliku ja majanduspoliitilise probleemiga, mille lahendamine aitab kaasa õigusriigi arengule, ettevõtluseetika arenemise ning riigitulude õiglasemale laekumisele.

SUMMARY

Title: Credit invoice in the accounting of the value added tax and legal issues related to it

Author: Olga Tšernikova

The paper is written in Estonian

Keywords: invoice, credit invoice, simplified invoice, VAT invoice, false invoice, estimated invoice, price concession, Accounting Act, value added tax return, period of taxation, Value-Added Tax Act, VAT directive

Contents: 68 pages

References: 113 sources

The hypothesis if the research paper is: whether the legal clarity of the regulation connected with the credit invoices provided in the current Value-Added Tax Act (01.03.2014) is adequate. The goal of the research paper is to analyse whether in practice there have been legal problems connected with the submission and preparation of credit invoices pursuant to the Accounting Act and the Value-Added Tax Act, to compare the regulations with the value Value-Added Tax (VAT) directive and provide alternative solutions to ensure legal clarity.

During the process of writing the research paper, a new amendment to the VAT Act took effect on the 1st of March 2014, specifying subsection 7 of § 29. Despite the specification, the author still considers the theme important and topical because the amendment of the law does not solve all the issues, which arise in connection with the problems. The new regulation does not specify cases in which a credit invoice may be submitted for a retail sale (simplified) invoice, or instead of an estimated invoice, and in case when several different former invoices are adjusted.

In order to achieve the goal, the author used the classical, and comparative-systematic method, and based the research on the Estonian legislation, the VAT directive and other regulatory documentation of the member states of the European Union. As the chosen topic is a comparatively new, and unexplored area in the Estonian taxation, and judicial practice, not many examples or cases were available from Estonian judicial practice. There were a few judicial decisions, which at some extent referred to the nature of the credit invoice or accounting for taxation purposes related to it. Information from foreign sources was also somewhat limited because not much theoretical research has been carried out or published yet.

The contribution of the work is constituted in the fact that the research is required by an official in the area of taxation, and accounting, bookkeepers, entrepreneurs, lawyers or other relevant persons, who are interested in the topic or need information how, and which cases a credit invoice may be submitted, and during which period the VAT return has to be submitted. The deductions, and suggestions proceeding from the research are necessary for the lawmakers, who might consider, and adjust the VAT Act with the provisions of the EU legislation. On the practical level the research may be interesting, and necessary reading material for those, who deal with the VAT, and credit invoices, and thanks to this information understand their own, and partners' rights and obligations better.

The author studies the nature, and content of possible invoices, including the invoice as an initial document, a simplified invoice, and a credit invoice. Requirements to these invoices are similar. The definition of the credit invoice is handled inadequately in the Estonian legislation, to which the author tries to find also some content. In the Master's thesis the term is studied pursuant to the good legislative drafting, and regulations of standard technique, the VAT directive and the § 13 of the Fundamental Law, which does not reflect the importance and necessity of the term of the credit invoice. The author comes to the conclusion that the credit invoice is odd in the VAT Act, and in controversy with the VAT directive, and should be legalised in the second case. Namely, there is no direct reference how the submission, and formalisation of changed invoices should be carried out. According to The Accounting Act § 4 article 1, an accounting entity organises its accounts in such a way as to ensure the provision of up-to-date, relevant, objective, and comparable information concerning the financial position, economic performance, and cash flows of the accounting. According to the Accounting Act § 10 subsection 1, information, and entries in accounting source, and summary documents shall not be deleted, nor shall they be corrected without adjusting entry documents. Pursuant to these provisions, in practice people think that the seller is obliged, and has a right to prepare credit invoices, and based on them make adjustments in the information presented in them. From the point of view of the Tax and Customs Board it has been explained to the taxable persons that they have to follow the provisions of § 112 of the Law of Obligations Act, however, this is not the rule of thumb to be followed. The author comes to the conclusion that the seller, and the purchase may agree to a situation, in which they do not submit a credit invoice and in some cases may apply the reversal of goods.

In addition, there are problems in accounting for taxation purposes with the adjustment of VAT accounting. According to the VAT Tax Act § 27 subsection 5, a taxable person may amend information submitted in a VAT return pursuant to the needs. This provision allows amending a VAT return, which is done on the basis of the credit invoice. Therefore, if a taxable person cannot apply subsection 7 of § 29 of the VAT Tax Act, subsection 5 of § 27 of the mentioned act is applied, which allows the taxable person to adjust the value added tax return retrospectively. The new VAT Tax Act restricts the situation in which a credit invoice may not be submitted for partly or fully unpaid invoices. In other cases the provision has remained unregulated (e.g. the submission of the credit invoice in case of several invoices, adjustment of simplified invoice).

In connection with these problems the author puts forward some recommendations, which might be applied in the Estonian legislation and be taken over from the provisions of the EU if necessary. Firstly, the consistency of the Value-Added Tax Act with the VAT directive has to be guaranteed and the requirements have to be established indicating which documents have to be submitted when a credit invoice is prepared, or in the other case, when the legislator considers it necessary or important, the term of the credit invoice has to be equalized with the invoice, but it has to be introduced in the legislation unambiguously. The term has to be comprehensible, and understood clearly by everyone. Certain requirements to the information presented on the credit invoice have to be specified to make it simpler to check the payments, handle cross-border, and inter-state supplies equally, and promote the use of electronic invoices. The specification has to be introduced in the VAT Tax Act, which would enable to submit a credit invoice referring to several invoices. It is especially important if evaluated invoices are submitted, and there are several of them from the previous period, and the person wants to clear all the previous ones with one credit invoice. From the aspect of the entrepreneur it is less stressful, saves time, and money. In addition, such kind of procedure would not cause any mess when submitting VAT returns. For example, in Germany one-year-long taxation period is established, however, depending of the amount of turnover entrepreneurs have to submit a tax report once a month or in a quarter and pay tax pursuant to it. If it is necessary to make amendments later, they are made in the annual return report. According to the VAT directive article 184, the initial value deduction is adjusted if it is bigger or smaller than allowed in case of the taxable person. According to the directive article 185 subsection 1, the value is deducted when after the preparation of the VAT return the factors, which are used as the basis for accounting the deduction change, especially in case of the cancellation of purchases or deductions. No adjustments are applied in case of transactions, which are partly or fully unpaid, in case of

damage, loss or theft proved and confirmed as required or making and distributing gifts of small value. The analogical order might be introduced in the VAT Act in Estonia.

The third relevant observation brought out by the author is the fact that if the taxable value decreases, in case an invoice is partly or in full unpaid, the provisions in the new VAT Act should be eliminated that do not enable to submit a credit invoice. The goal of the amendment is to avoid a situation, in which a company has to pay VAT on the sale of goods when the purchaser has not paid for them. According to the VAT directive article 90 subsection 1, a taxable person can deduct the taxable value and together with it the VAT liability including also partly or in full unpaid invoices according to the provisions established by the member states.

Although the Estonian legislation does not include the obligation provided in the legislation of the EU to adjust the taxable value if deduction is applied after the turnover, there has to be a possibility to adjust the taxable value also after it, and also when it is not possible to issue a credit invoice or it is not possible to refer to all credited invoices. Adjustment has to be possible in all cases when the deduction is accompanied by the decrease of the value of the provided goods or service, and hence the decrease of the taxable value.

In case of bonuses paid at the end of the year it is possible to handle the subsequent price reduction as a financial transaction. As this involves movement of money not regarded as turnover, the seller shall not be subject to VAT accounting obligation and the purchaser is not subject to the right of deduction. In such case the VAT accounted from the sale turnover during the year shall not be re-accounted upon the bonuses paid at the end of the year. In case of simplified invoices it has to be clear whether the person is a VAT payer or not. The latter is not obliged to account or declare tax liability. According to the VAT directive, the member states should implement the re-accounting of the VAT provide when transaction is not paid for. No such regulation is established in Estonia. Only according to § 29 subsection 7 of the new VAT Act it is obligatory to VAT payers. The author thinks that it would be reasonable to legalise the situation with simplified invoices and extend the handling of the simplified invoices (submission of credit invoices, adjustment of VAT accounting), following the example of the VAT directive and the German legislation.

The author is convinced that the amendment of the VAT Act § 29 subsection 7 is not justified or fair towards an honest seller. The seller might bear the VAT costs only in very extreme cases. If the seller acts with adequate business diligence when executing a sales transaction, it should be

possible to decrease the VAT obligation even to zero, when the purchaser becomes insolvent or declares bankruptcy. The seller should transfer the state only the part of the VAT received from the purchaser because VAT is an indirect tax. This amendment amplified the damage to insolvent VAT payers and paves the road to “the crooks in business” – it enables the dishonest purchaser besides keeping free-of-charge goods or services earn also VAT money from the state as the deduction of the input VAT is accrual-based. Instead of the amendment of the VAT Act it would be necessary to establish reasonable conditions in respect to the time when the right for the adjustment of the VAT payment occurs and requirements to prove the load. It would be a major step ahead in the increase of the competitiveness in the Estonian taxation.

According to the author it would be necessary to have the tax authority to prepare unambiguous guidelines or publish the opinion concerning the cancellation and submission of credit invoices, including the proper taxation of the amendment of the VAT return. At the same time the guidelines of the tax authority have no legal effect: according to the Taxation Act § 15 subsection 1, they belong to the group of explanations, which are not binding to VAT payers according to the second subsection of the provision. As this is a question of principle which requires clear instructions, the author is convinced that from the aspect of legal certainty, and equal treatment, it is necessary to regulate these questions on the level of the legislation.

From the point of view of novelty, it is possible to develop the theme from the aspect of the VAT payer's liability. Or in other words - study the consequences, which occur when the VAT returns are wrong or a credit invoice is not submitted at all (there is no direct obligation); circumstances under which no invoices are issued to each other at all or are not registered in the accounting. In addition, issues related to credit invoices might be studied from the aspect of reversed charge. However, the author did not discuss this problem, because the amount of work would have increased significantly, and would not correspond to the requirements of the educational institution. This topic might be studied from the aspect of payment risks of the simplified invoices. Namely, if in future the part regulating the simplified invoices is changed, then one suggestion is to handle the topic from the aspect of the order of the amendment and the cancellation of simplified invoices. The issue might discuss whether the amendment or cancellation of simplified invoices would increase taxation risks. The author thinks that such a change may bring along issues related to the receipt of information about the delivery of goods or service or their dispatch, the division of the great transaction value into several parts, the use of the same invoice in several companies, and invoices subject to reverse charge in national

taxation. At the same time the author draws attention to situations, which cannot be excluded in which the above-mentioned transactions are already actually in progress but have remained unnoticed by the tax authority.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Eesti ja väliskirjandus

1. Arula, K. Maksuviidad 2006. Äripäeva Kirjastuse AS: 2005.
2. Euroopa Parlamendi, nõukogu ja komisjoni ühine normitehnika juhend. Luxembourg: Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus: 2008.
3. G. Heindl, H. Schambeck. Prozesse sind ein Silberschweiss oder Juristen. Brevier, Wien, 1979, No 189.
4. Huberg, M., Kuusik, G., Uusorg, M. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. Veebruar 2012 Lasse Lehise kommentaaridega. 3 köide. Tartu: 2012.
5. Kajus, J., Terra, B. A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT in 2007. Volume 1. IBFD: 2011.
6. Kasak, E. Mõiste mõistmise mõistatusest. Juridica 2010/III.
7. Kuusik, G. Ettemaksuarve ja käibemaksuäära muutus. Maksumaksja nr 9/2009.
8. Käibemaksu käsiraamat. Seadusandlus, selgitused, näited seisuga 01.04.2012. TEN-TEAM OÜ 2012. Tallinn: 2012.
9. Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne seisuga 01.10.2003. Eesti Maksuteadlaste Selts, Tartu: 2003.
10. Lehis L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 15.03.2009. Kolmas köide. Maksumaksjate Liidu Kirjastus OÜ: 2009.
11. Lehis, L. Tõlkes kaduma läinud. Maksumaksja nr 12/2009.
12. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
13. Lehis, L. Maksuõigus. Õigusteaduse õpik. Juura: Kolmas täiendatud ja muudetud trükk, 2012.
14. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013. Tartu: 2013.
15. Lepvalts, E. Raamatupidamise sise-eeskirjade koostamine. Pandekt OÜ: Tallinn 2013.
16. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura: Õigusteabe AS: 2004.
17. Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Juura: Õigusteabe AS, 2001.
18. Terra, B.J., Wattel, Peter J. Euroopa maksuõigus. Sisekaitseakadeemia, Tallinn: 2006.
19. Zernask, J. Maksuviidad 2008. AS Äripäev: 2008.
20. Ulmre, A. Käibemaks: kõik arvetest. Raamatupidamisuudised. Majandusajakiri 3 (138) 2012.

21. Vallaste, V. Maksuseadus ja praktika. K-Kirjastus: 2001.

Muud allikad

22. Arvevabrikute kasutajate kontroll. Maksu- ja Tolliameti koduleht. vutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=14757> (01.05.2014).
23. E-arve. Eesti Pangaliit. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.pangaliit.ee/et/arveldused/e-arve> (11.05.2014).
24. E-arve. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=26715> (26.04.2014).
25. Eesti Energia koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <https://www.energia.ee/naidud> (01.05.2014).
26. Eesti Energia AS elektrilepingu tüüptingimused. Kehtivad alates 01.07.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: https://www.energia.ee/-/doc/10187/pdf/services/elektrilepingu_tyyptingimused_est.pdf (26.04.2014).
27. Eesti raamatupidamine. Enterprise Europe Network, 07/2012. Arvutivõrgus kättesaadav: http://europa.eu/youreurope/business/start-grow/annual-accounts/index_et.htm#estonia_et_keeping-accounts (26.04.2014).
28. Finantsõiguse seminari kirjalik kodutöö käibemaksust. E-õpe materjal. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.e-ope.ee/_download/euni_repository/file/1565/K%C3%A4ibemaks%20-%20FMTC5005.zip/4.%20kodut%C3%B6%C3%B6%20vastused.pdf (26.04.2014).
29. Hansaworld, Koosta kreditarve. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.hansamanuals.com/main/mailnumber___5086/theconf___478/manuals/versio n___61/langcode___ET/hwconvindex.htm?shortcode=HW0303RETGOODS_Operations_Menu_Create_Credit_Note (26.04.2014).
30. Hinnasoodustused. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=28459#7.5> (26.04.2014).
31. Hinnasoodustuse andmine ja käibemaksuarvestus. Raamatupidaja, 13.08.2008. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://raamatupidaja.ee/203812art/> (11.05.2014).
32. Huberg, M. Mõningatest käibemaksu korrigeerimisega seotud küsimustest. Maksumaksja nr 12/2008. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=842> (26.04.2014).

33. Huberg, M. Käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamine. Uus kohtupraktika. Maksumaksja nr 1/2010. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=859> (26.04.2014).
34. Jöks, A. Kas õigust selgitada või selgust õigustada? Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=56297/Allar+J%F5ks.pdf> (26.04.2014).
35. Kes või mis on kreditarve? Eesti Maksumaksjate Liidu ja Rahandusministeeriumi kirjavahetus. Maksumaksja nr 4/2010. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=884> (26.04.2014).
36. Kreditarve vorminäidis. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://intellisoft.ee/help/doc.php?id=317> (26.04.2014).
37. Kreditarve vorminäidis. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://rup.ee/instrumentaarium/blanketid/rup-ee-blanketid> (10.03.2014).
38. Kuldkepp, A., Lehis, L. Käibemaks hinnasoodustuste andmisel. Maksumaksja nr 5/2007. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=570> (26.04.2014).
39. Kus on hea ja kurja tundmise puu? Raamatupidamis uudised, 27.09.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/kus-on-hea-ja-kurja-tundmise-puu> (26.04.2014).
40. Käibemaksusumma arvutamine ja tasumine. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=28455&highlight=kreditarve> (26.04.2014).
41. Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seadus 493SE. 01.11.2013. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.riigikogu.ee/?page=en_vaade&op=ems&enr=493SE&koosseis=12 (26.04.2014).
42. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.koda.ee/public/Kaibemaksuseaduse_muutmise_eelnou_seletuskiri_juuni_2013.doc (26.04.2014).
43. Lehis, L. Mida rohkem, seda uhkem? Maksumaksja nr 6/7/2012. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1244> (26.04.2014).

44. Lehis, L. Kui ei ole surmatõbi, siis saab kreditarvest ikka abi. Maksumaksja nr 4/2010. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/print.php?itemid=891> (26.04.2014).
45. Maksukäsiraamat. KPMG, Äripäev, aprill 2010. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.aripaev.ee/temp/online/kasiraamat/MK.pdf> (26.04.2014).
46. Maksuküsimused. Käibemaks, maksu deklareerimine ja korrigeerimine. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=2449> (26.04.2014).
47. Maksustamisperiood ja käibedeklaratsioon. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=28464> (11.05.2014).
48. Maksustatav väärtus. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=28459> (26.04.2014).
49. Mägi, S. Maksuseadusi tuleb tõlgendada maksumaksja kasuks. Raamatupidamisuudised, 27.09.2011. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.blslawfirm.com/et/bls-estonia/uudised/uudis?nid=1042> (26.04.2014).
50. Ostu-müügitehingute tõendamise seonduvad selgitused. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=27605> (28.04.2014).
51. Ostureskontro. Raamatupidamine. Vallaste & Partnerid. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.vjap.ee/index.php?lang=est&main_id=67 (27.04.2014).
52. Pipfrog AS, Tellimuste haldus. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.pipfrog.ee/media/manual/et/2_Tellimused.pdf (26.04.2014).
53. Raadik, M. Arve ja konto. Hommikuleht: 1993. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://keeleabi.eki.ee/artiklid/arve.html> (26.04.2014).
54. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde 21.01.2014. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf (28.04.2014).
55. Selgitavad märkused. Käibemaksuarvete esitamise eeskirjad. Euroopa Nõukogu direktiiv 2010/45/EL. Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/explanatory_notes_et.pdf (26.04.2014).
56. Siim, J. Jaak Siimu artikkel: „Uuemat Riigikohtu praktikat: näilike tehingute alusel tehtud väljamaksed maksumaksja vastu suunatud varavastase kuriteo puhul tulumaksudohustust kaasa ei too“. Advokaadibüroo Aivar Pilv, 28.05.2012. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://apilv.ee/2012/05/uuemat-riigikohtu-praktikat-nailike-tehingute-alusel->

- tehtud-valjamaksed-maksumaksja-vastu-suunatud-varavastase-kuriteo-puhul-tulumaksukohustust-kaasa-ei-too/ (26.04.2014).
57. TEA e-entsüklopeedia. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.ents.ee:81/?aid=23524> (26.04.2014).
58. Tüüplepingu tingimused. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.kvd.ee/DOC/Tehnovorkude_Ehituse_OU_gaasi_tyyptingimused.pdf ja <http://www.ihastegaas.ee/files/Vorguteenuse%20osutamise%20tuuptingimused.pdf> (28.04.2014).
59. Vaher, T. Jurist aitab maksuarvestusel silma peal hoida: Nõude mahakandmine ei peaks tuginema üksnes kohtulahendile. Maksud: veebruar 2010. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.raamatupidaja.ee/?PublicationId=579638eb-0c2d-4873-87dd-dcdc56055a58> (26.04.2014).
60. Veide, A. Kelle kanda jääb lootusetu nõude käibemaks? Maksumaksja nr 11/2013. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=5821> (26.04.2014).
61. Veide, A. Lootusetu nõude käibemaks. PwC. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.pwc.com/ee/et/insights/assets/articles/article_01012013_1.jhtml (28.04.2014).

Muud välisallikad

62. Corrective Tax Documents. 24.08.2011. American Chamber of Commerce in the Czech Republic. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.czechmarketplace.cz/en/4449.corrective-tax-documents> (26.04.2014).
63. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 23. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Germany. Arvutivõrgus kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_de_en.pdf (26.04.2014).
64. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 25. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc.

- Hungary. Arvutivõrgus kättesaadav:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_hu_en.pdf (26.04.2014).
65. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 22. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. France. Arvutivõrgus kättesaadav:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_fr_en.pdf (26.04.2014).
66. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. Brussels, October 2010 TAXUD/C/1. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Spain. Arvutivõrgus kättesaadav:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_refunds/2010/vademecum-refund-spain_2010_en.pdf (26.04.2014).
67. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Poland. Arvutivõrgus kättesaadav:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_pl_en.pdf (26.04.2014).
68. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 7. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Portugal. Arvutivõrgus kättesaadav:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_pt_en.pdf (26.04.2014).
69. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. TAXUD/1032/07-EN Part 12. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/trades, information networks, etc. Sweden. Arvutivõrgus kättesaadav:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/dec2007/vat_ec_se_en.pdf (26.04.2014).

70. Gordon, R. K., Thuronyi, V. Tax Law Design and Drafting. Law of Tax Administration and Procedure. International Monetary Fund: 1996. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch4.pdf> (26.04.2014).
71. Processing Issues: Credit Notes. HM Revenue and Customs. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/insmanual/ins12706.htm> (26.04.2014).
72. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV). Ausfertigungsdatum: 21.12.1979. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ustdv_1980/gesamt.pdf (26.04.2014).

Kohtupraktika

73. RPKPK 30.09.1994. a otsus nr III-4/A-5/94.
74. RKPJKo 17.06.1998 otsus nr 3-4-1-5-98.
75. RKHK 08.03.1999 otsus nr 3-3-1-5-99.
76. RKHK 18.10.1999 otsus nr 3-3-1-32-99.
77. RKHK 07.02.2000 otsus nr 3-3-1-50-99.
78. RPJKo 05.10.2000 eriarvamus otsusele asjas nr 3-4-1-8-00.
79. RKHK 22.02.2001 otsus nr 3-3-1-62-00.
80. RKPJKo 30.01.2002 otsus nr 3-4-1-1-02.
81. RKPJKo 06.03.2002 otsus nr 3-4-1-1-02.
82. RKHK 20.03.2002 otsus nr 3-1-1-26-02.
83. RKHK 28.05.2002 otsus nr 3-3-1-21-02.
84. RKHK 19.06.2002 otsus nr 3-3-1-26-02.
85. RKHK 16.04.2003 otsus nr 3-3-1-29-03.
86. RKHK 19.04.2004 otsus nr 3-3-1-12-04.
87. RKHK 16.12.2004 otsus nr 3-3-1-74-04.
88. RKHK 19.01.2005 otsus nr 3-3-1-73-04.
89. RKHK 12.02.2007 otsus nr 3-3-1-90-06.
90. RKHK 22.06.2009 otsus nr 3-3-1-43-09.
91. RKÜKo 16.03.2010 otsus nr 3-4-1-8-09.
92. RKHK 14.05.2012 otsus nr 3-3-1-12-12.
93. RKHK 11.02.2013 otsus nr 3-3-1-72-12.
94. TlnRnKo 25.06.2013 otsus nr 3-09-709.

Väliskohtupraktika

95. EK 13.12.1999. otsus nr C-342/87, *Genius Holding*.
96. EK19.09.2000 otsus nr C-454/98, *Schmeink & Cofreth ja Storbel*.
97. EK 06.11.2003 otsus liidetud kohtuasjades C-78/02-C-80/02, *Karageorgou*.
98. EK 12.03.2009 otsus nr C-566/07: *Staatssecretaris van Financiën vs Stadeco BV*.
99. EK 21.10.2010 otsus C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV versus Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*.
100. EK 20.06.2013, *Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv vs Rodopi-M 91 OOD*.

Normatiivmaterjalid

101. Elektriturseadus - RT I 2003, 25, 153... RT I, 13.03.2014, 21.
102. Euroopa Nõukogu direktiiv 2010/45/EL, 13.07.2010, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas. Euroopa Liidu Teataja L 189, 22.07.2010.
103. Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Euroopa Liidu Teataja 2006L0112, ET, 15.08.2013.
104. Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri - 22.12.2011 nr 180... RT I, 29.12.2011, 22.
105. Käibemaksuseadus - RT I 2003, 82, 554... RT I, 18.02.2014, 11.
106. Raamatupidamise seadus - RT I 2002, 102, 600... RT I, 13.03.2014, 50.
107. Tarbijakaitse seadus – RT I 2004, 13, 86... RT I, 31.12.2013, 7.
108. Tulumaksuseadus - RT I 1999, 101, 903... RT I, 23.12.2013, 23.
109. Võlaõigusseadus - RT I 2001, 81, 487... RT I, 29.11.2013, 4.
110. Võrguteenuste kvaliteedinõuded ja võrgutasude vähendamise tingimused kvaliteedinõuete rikkumise korral - RTL 2005, 41, 582... RT I, 29.12.2010, 47.
111. Äriseadustik - RT I 1995, 26, 355... RT I, 21.03.2014, 21.

Avaldamata allikad

112. Maksu- ja Tolliameti märgukiri “Kreeditarve esitamisest” 10.02.2014 nr 9-2/004560-1.
113. Rahandusministeeriumi vastus Eesti Maksumaksjate Liidu selgitustaotlusele 20.03.2014 nr 5-1/2838.

LISA 1 KREEDITARVE VORMINÄIDIS 1

Arve nr 130 Kaseke AS

KREEDITARVE NR 130
18.09.2012

Maksja: Kaseke AS
Kase 2 Tallinn 12011
EE98745

Näidis AS
Aleksandri 7-3
Reg.nr.: 10851992
KMKR nr.: EE100753134
Telefon: 740 5980
A/a: Swedbank AS:
221019427738

Kauba kood	Kauba nimetus	Ühik	Kogus	Hind KMta	Summa
KONSUL	Konsultatsioon	H	-1	120,00	-120,00
Summa:					-120,00 EUR
Käibemaks 20%:					-24,00 EUR
Kokku:					-144,00 EUR

Summa sõnadega: miinus üks sada nelikümmend neli eurot ja 00 senti

Maksetähtaeg: 25.09.2012
Viivis: 0,05% päevas

Page 1/1

Kreeditarve vorminäidis. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://intellisoft.ee/help/doc.php?id=317>
(26.04.2014).

LISA 2 KREEDITARVE VORMINÄIDIS 2

[Ostja nimi]

[Ostja aadress]

[KMKR [Ostja käibemaksukohustuslase registri number] (vajadusel kustutada)]

Kreeditarve nr: [krediteeritava arve järjekorranumber

või viide, mille alusel on võimalik tuvastada arve, mida krediteeritakse]

Kuupäev: [arve väljastamise kuupäev]

Nimetus	Kogus	Hind	Summa
[kauba või teenuse nimetus või kirjeldus, mille kvaliteet ei vasta kokkulepitule või arvele on märgitud ekslikud andmed või kui tehing, mille kohta arve esitati, jäi tegelikult toimumata]	[kauba kogus / teenuse maht]	[ühiku hind]	[summa miinusmärgiga]

Kokku maksustatav summa (EURO): [summa miinusmärgiga]

Käibemaks (EURO): [summa miinusmärgiga]

Kokku tasuda (EURO): [summa miinusmärgiga]

Kreeditarve vorminäidis. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://rup.ee/instrumentarium/blanketid/rup-ee-blanketid> (10.03.2014).