

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOLI TALLINNA KOLLEDŽ

Majandusarvestus

Kätlin Ojamets

**ERINEVATE MAJANDUSTEHINGUTE KÄIBEMAKSUGA
MAKSUSTAMINE**

Diplomitöö

Juhendaja: Pille Kaarlõp, MA

Tallinn 2014

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
MÕISTED	7
1. KÄIBEMAKSU ÜLDISED TUNNUSED	11
1.1. Käibemaksu rakendamise põhimõtete õiguslik alus ja rakendamine	13
1.2. Arvetele esitatavad nõuded	14
2. KÄIBEDEKLARATSIOONI KOOSTAMINE	17
2.1. Standardmääraga maksustatavad toimingud ja tehingud	19
2.2. Standardmääraga maksustatava kauba või teenuse omatarve	24
2.3. Soodusmääraga maksustatavad toimingud ja tehingud	27
2.4. Soodusmääraga maksustatav kauba või teenuse omatarve	29
2.5. 0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud	31
2.6. Kauba ühendusesisene ja teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele osutatud teenuste käive	33
2.7. Kauba ühendusesisene käive	36
2.8. Kauba eksport	38
2.9. Käibemaksutagastusega müük reisijale	41
2.10. Käibemaksu summeerimine	44
2.11. Impordilt tasumisele kuuluv käibemaks	44
2.12. Seadusega lubatud mahaarvatav sisendkäibemaks	45
2.13. Impordilt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks	48
2.14. Põhivara soetamiselt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks	49
2.15. Kauba ühendusesisene soetamine ja teise liikmesriigi maksukohustuslaselt saadud teenused	52

2.16. Kauba ühendusesisene soetamine	54
2.17. Muu kauba soetamine ja teenuse saamine, mida maksustatakse käibemaksuga	57
2.18. Erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeringukulla soetamine.....	60
2.19. Maksuvaba käive	62
2.20. Erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeringukulla ning teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba käive	65
2.21. Käibedeklaratsiooni täpsustused.....	67
2.22. Tasumisele kuuluv või enammakstud käibemaks.....	68
KOKKUVÕTE	69
VIIDATUD ALLIKAD	71
LISAD	75
Lisa 1. Käibedeklaratsiooni vorm.....	76
Lisa 2. Ühendusesisese käibe aruande vorm.....	77
Lisa 3. Erinevate teenuste käibemaksuga maksustamine ja deklareerimine.....	78
Lisa 4. Arvetele lisatavad viited	95
SUMMARY	106

SISSEJUHATUS

Igapäevaseid tehinguid tehes ei pööra me tähelepanu milliseid makse peidetud kujul riigile maksame, maksud on arvestatud kauba või teenuse hinna sisse mida tehinguid tehes maksame. Üks peamistest peidetud maksudest on käibemaks mis lõpptarbija jaoks ei oma tähtsust kuid ettevõtte jaoks, kes on end registreerinud käibemaksukohustuslaseks on see osa igapäevasest äritegevustest mille arvestus tekitab tihtipeale erinevaid küsimusi- kas müügittehinguid maksustada, mis määraga, millistelt tehingutelt on võimalik makstud käibemaks maha arvestada ettevõtte poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust ja kas käibemaksu tohib maha arvestada kõikidelt soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt. Käibemaksu arvestusega puutub igapäevaselt kokku ettevõtte raamatupidaja, kelle ülesanne on erinevate majandustehingute kirjendamine ja maksuarvestamine, lisaks tuleb suhelda Eesti maksu- ja tolliametiga riigile makstavate maksude deklareerimisel mistõttu on oluline teada maksustamise põhimõtteid ja käibedeklaratsiooni esitamise korda.

Käibemaks on majandustehingute lahutamatu osa, samas puudub kompaktne ja ülevaatlik juhend mõistmaks käibemaksu olemust ja selle arvestamise põhimõtteid. Ülikooli loengutemaht ei ole piisav omandamiseks vajalikke teadmisi käibemaksuarvestusest mida praktilises töösituatsioonis igapäevaselt tuleb rakendada. Iseseisvalt teemaga põhjalikumaks tutvumiseks ei ole koostatud kompaktset materjali, mis oleks selgesti mõistetav. Koostatav juhend võimaldab tudengil ja alustaval raamatupidajal tulevikus iseseisvalt omandada käibemaksuarvestuseks ja käibedeklaratsiooni koostamiseks vajalikke teadmisi ja oskusi, mida rakenduslikus kõrgkoolis õppinud tudengilt oodatakse ja eeldatakse läbi teoreetiliste selgituste ja praktiliste näidete.

Töö eesmärgiks on juhendi koostamine, mis käsitleb käibemaksuga maksustatavate tehingute erisusi ning võimaldab koostada maksuametile esitatavat käibedeklaratsiooni, mis on raamatupidaja igapäevatöö oluline osa. Töö käigus uuritakse erinevate majandustehingute käibemaksuga maksustamise põhimõtteid käibemaksuseadusest lähtuvalt ja käibedeklaratsiooni lahtrite täitmisest tulenevaid erisusi, töö sisulises osas on võimalik lahendada erinevaid käibemaksuga maksustamise olukordi, millele järgneb selgitav kommentaar teoreetilise

selgitusega ja seeläbi iseseisvalt koostada Maksuametile esitatav käibedeklaratsioon lähtuvalt töö käigus lahendatud ülesannetest, mis on grupeeritud vastavalt käibedeklaratsiooni ridadele. Töö sisulises osas kasutatavad tabelid sisaldavad näiteid erinevatest majandustehingutest ja tehingute deklareeritavatest väärtustest, tabelid on autori koostatud.

Koostatud juhendi abil on võimalik koostada maksuametile esitatav käibedeklaratsioon ja omandada arusaama deklaratsiooni täitmise meetodikast erinevate näidistehingute abil. Olemasolev Eesti maksu- ja tolliameti käibedeklaratsiooni täitmise juhend ei anna selget ülevaadet deklareeritavate väärtuste sisust viidates vaid käibemaksuseaduse erinevatele paragraafidele. Käibemaksuseadus on üks keerukamaid seaduseid oma erandite tõttu. Mõistmaks nõudeid, mille täitmata jätmisel järgnevad sanktsioonid on vajalik ülevaatliku juhendi olemasolu mis käsitleb erinevaid maksustamisnõudeid ning võimaldab täita maksukohustuslase seadusest tulenevaid kohustusi. Töö koostamisel on lähtutud maksustamise üldistest põhimõtetest käibedeklaratsiooni lõikes ning ei uuri süvitsi valdkonnaspetsiifilisi tehinguid.

Töö on koostatud arendusuurimusena mille iga peatükk käsitleb käibedeklaratsiooni vastavas lahtris deklareeritava väärtuse arvestuspõhimõtteid. Arendusuurimuse tulemus võimaldab mõista uuringuobjekti kogumi olemust detailsemalt. Uurimismeetodina kasutatakse analüüsi ja sünteesi meetodit. Uuritavaks objektiks on käibedeklaratsioon, mis jagatakse lahtrite lõikes osadeks ja uuritakse üksikasjalikult deklareeritavate väärtuste maksustamise ja arvestamise põhimõtteid läbi erinevate majandustehingute. Meetodi kasutamise tulemusena on võimalik moodustada ühtne süsteem- koostatud käibedeklaratsioon.

Töö koostamise esmaseks allikaks on erineva sisuga majandustehingute kogum, mis on kogutud käibedeklaratsioonis esitatavate lahtrite lõikes eesmärgiga käsitleda erineva sisuga käibemaksuga maksustatavaid majandustehinguid mõistmaks nende maksustamise erisusi ja mõju käibedeklaratsiooni koostamisel. Teisesed andmed on peamiselt Eesti ja Euroopa Liidu maksuseadused ja nende sisu kommenteerivad väljaanded, lisaks eesti- ja inglisekeelne erialakirjandus. Mõistete selgitamise seisukohalt on olulised valdkonnaspetsiifilised allikad, samuti on töö koostamise seisukohalt olulised internetikeskkonnad kuhu on püstitatud erinevaid käibemaksualaseid probleeme ja praktikute seisukohti püstitatud küsimuste lahendamisel.

Töö sissejuhatav osa selgitab töös kasutatavaid põhimõisteid, annab ülevaate käibemaksu üldistest tunnustest ning käibemaksu rakendamise õiguslikust alusest. Töö sisuline osa koosneb

käibedeklaratsiooni täitmise põhimõtete analüüsisist maksumäärade ja tehingute sisust lähtuvalt teoreetilisest ja rakenduslikust aspektist selgitades tehingute maksustamise nõudeid käibemaksuseadusest lähtuvalt. Eesti käibemaksuseadus on kooskõlas Euroopa Liidu seadusega mis välistab tekkida võivad maksustamiserisused. Majandustehingute maksustamine ja deklareerimine käesolevas töös lähtub käibemaksukohustuslasena registreeritud isiku maksustamise kohustustest, töös ei käsitleta piiratud- ja mittemaksukohustuslase maksustamise ja deklareerimise erisusi.

MÕISTED

Ettevõtlus – isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtlusena käsitatakse ka notari ja kohtutäituri ametitegevust. Ettevõtlusena ei käsitata äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ I lisas sätestatud majandustegevust või selliseid tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi. (28, § 2, lg 2)

Kaup – asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja. (Ib., §2, lg 3, p 1)

Kinnisasi – maapinna piiritletud osa (44, §50 lg 1). Maatükil asuv ehitus on kinnisasja oluline osa, käibemaksuga maksustamisel on kinnisasjaga võrdsustatud ehitus vallasasi, tehnovõrgud ja -rajatised, hoonestusõigus, korteriomand ja korterihoonestusõigus. Käibemaksuseaduse maksustamis põhimõtted ei laiene eluruumidele. (28, § 41¹)

Käive – kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus, kauba või teenuse omatarve, kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks, kauba sundvõõrandamine tasu eest. (Ib., § 4)

Sisendkäibemaks – maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks, imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud

maksukohustuslasena, saadud teenuse, mille käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks ja ühendusesiseselt soetatud kauba, paigaldatava või kokkupanemise kauba, kolmnurktingimusega soetatud või muu soetatud kauba, millelt maksukohustuslane peab käibemaksuseaduse kohaselt käibemaksu arvestama maksustatavalt väärtuselt arvatud käibemaks. (28, § 29 lg 3)

Teenus – ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis käibemaksuseaduse kohaselt ei ole kaup ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. (Ib., §2, lg 3, p 3)

Võõrandamine – kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Võõrandamine käibemaksuseaduse tähenduses on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel ning kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral. (Ib., §2, lg 5)

Ühenduse territooriumid

Eesti – Eesti Vabariigi jurisdiktsioonile alluv territoorium. (Ib., § 2 lg 1 p 1)

Eriterritoorium – ühenduseväliste riikide hulka kuuluv territoorium, mis võib kuuluda ühtsesse tolliterritooriumi. (30, lk 289)

Liikmesriik – Euroopa Liidu liikmesriigi territoorium vastavalt Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. (28, § 2 lg 1 p 3)

Välisriik – riik või selle jurisdiktsioonile alluv territoorium, välja arvatud Eesti. (Ib., § 2 lg 1 p 4)

Ühenduseväline riik – riik või selle jurisdiktsioonile alluv territoorium, mida ei käsitata liikmesriigina. (Ib., § 2 lg 1 p 5)

Isikud käibemaksu mõistes

Käibemaksukohustuslane – ettevõtlusega tegelev füüsiline- ja juriidiline isik, resident ja mitteresident, avalik-õiguslik juriidiline isik ja riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Välisriigi või teise liikmesriigi maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, keda käsitatakse käibemaksukohustuslasena vastava riigi seaduste kohaselt. Eesti või välisriigi isiku all mõeldakse isikut, kelle registrijärgne asukoht või peamine elukoht on vastavalt kas Eesti või välisriik ning keda vastava riigi seadusandluse kohaselt käsitatakse käibemaksukohustuslasena. (28, § 3 lg 1)

Piiratud käibemaksukohustuslane – isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena, teise liikmesriigi piiratud maksukohustuslane on isik, sealhulgas juriidilise isiku staatusega varakogum või isikuteühendus, kes on selles liikmesriigis käibemaksuga maksustamiseks registreeritud ning kelle maksukohustused vastavad piiratud maksukohustuslase maksukohustustele (Ib., § 3 lg 2). Piiratud maksukohustuslane maksab reeglina käibemaksu üksnes ühendusesiseselt kauba soetamiselt ning teenuste saamiselt ja kauba impordilt, kuid ta ei lisa enda poolt võõrandatavatele kaupadele või osutatavatele teenustele käibemaksu ega oma õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Piiratud maksukohustuslasena registreeritakse isikud, kes soetavad kaupu teisest liikmesriigist üle seadusega kehtestatud piirmäära või saavad teatud teenuseid teise liikmesriigi maksukohustuslaselt. Need isikud võivad olla ettevõtlusega tegelevad isikud, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena, ettevõtlusega mittetegelevad juriidilised isikud või riigi-, valla- või linnaasutused. Teise liikmesriigi piiratud maksukohustuslane on isik, kes vastava riigi seadusandluse kohaselt on registreeritud ning vastab oma maksukohustustelt Eesti piiratud maksukohustuslasele. (10)

Välisriigi maksukohustuslane – maksukohustuslane, keda ei käsitata tema Eestis oleva ettevõtlusega tegeleva püsiva tegevuskoha tõttu Eesti maksukohustuslasena, kui välisriigi isik ei osale maksustamisele kuulavas tehingus või toimingus oma Eestis oleva püsiva tegevuskoha kaudu. Välisriigi isikut ei käsitata tema maksukohustuslasena registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu selle liikmesriigi maksukohustuslasena, kui tehingud ei ole seotud tema püsiva tegevuskohaga. Seega tuleb piiriüleste tehingute maksustamisel ja aruandlusel lähtuda tehinguga seotud isikutest. Kui teenuse tegelik tarbija või kauba saaja on välisriigi maksukohustuslane oma

liikmesriigis, kes samas on ka Eestis registreeritud maksukohustuslasena, siis maksustatakse tehing 0% määraga ehk toimub pöördmaksustamine ning maksukohustus läheb üle teise liimesriiki. (10)

Tarbija – isik, kes ei kasuta ostetud kaupa ega teenust uute väljundite valmistamiseks ega müügiks vaid tarbib seda ise. Lisaks füüsilistele isikutele kuuluvad siia ka paljud avalik-õiguslikud juriidilised isikud, riik ja kohaliku omavalitsuse üksused.

Seaduses on sätestatud maksukohustuslaseks registreerimise ja kustutamise nõuded nii maksukohustuslasele kui ka piiratud maksukohustuslasele (28, §23), samuti nende õigused ja kohustused (Ib., § 24-25) ja maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena (Ib., §26). Maksukohustuslase kohustused arvestuse pidamisel on reguleeritud käibemaksuseadusega (Ib., §36).

1. KÄIBEMAKSU ÜLDISED TUNNUSED

Käibemaks on lisandunud väärtuse maks mille kohaselt müüja maksustab enda poolt kaubale või teenusele väärtuse lisamist mille saavutamiseks on oluline kauba või teenuse käibe maksustamisel saada tagasi kauba või teenuse väljundi tekitamiseks tasutud käibemaks (2, lk 10). Tänapäeval kasutusel oleva maksustamismudeli võttis esmakordselt kasutusele Prantsusmaa aastal 1954 mille loomise vajadus tekkis olukorras, kus käivet maksustati igal müügi etapil ning tekkis põhjendamatu käibemaksu kumuleerumine (45, lk 80). Euroopa Liidus kasutusel olev maksustamispõhimõte on eeskujuks ka arengumaadele- näiteks Aafrika riikidele (2, lk 15).

Käibemaks tõlgituna inglise keelde on *turnover tax* mille all mõistetakse kumulatiivset maksu mille puhul ettevõtja ei saa kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluvat maksu maha arvata. Mittekumulatiivset ehk lisandunud väärtuse maksuna kasutatakse terminit *value added tax (VAT)* mille puhul ettevõtja saab oma maksustatavalt käibelt arvestatud maksust maha arvata ettevõtluseks ostetud kaupade ja teenuste soetamisel teisele maksukohustuslasele tasutud maksu. Eesti keeles kasutusel olev termin käibemaks tuleneb sellest, et enne maksu kasutuselevõttu Eestis aastal 1991 maksti NSV liidu Ministrite Nõukogu määruse alusel eelarvesse kauba jae- ja hulgihinna vahe, mida nimetati käibemaksuks. Uue sisuga maksu kehtestamisel jäi nimi endiseks. Aastal 1994 kehtima hakanud käibemaksuseadus on sätestanud, et käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna mis selgitab termini sisu- käibemaksu kasutatakse lisandunud väärtuse maksu sünonüümina. (37, lk 9) Ka Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi eesti keelde tõlgitud õigusaktis kasutatakse sõna käibemaks mitte lisanud väärtuse maks mis on põhimõtteliselt õige muutmata sisu mõistetavust aga siiski ebatäpne (31).

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaksuga ei tohi koormata ettevõtjat kes on enamasti ainult käibemaksu koguja ja edastaja. Kui ettevõtja kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid otseselt või kaudselt uute maksustatavate kaupade ja teenuste tootmiseks, tagatakse talle sisendkäibemaksu kohese

mahaarvamise õigus. Ettevõtjat võib tarbijaks pidada juhul kui ta ei kasuta kaupu või teenuseid oma ettevõtluse eesmärgil. (30, lk 265)

Käibemaks on objektiivne maks. Maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest mitte maksumaksja isikust. Maksusoodustused ja -vabastused kehtivad konkreetsele tootele mitte selle müüjale. Mõnel juhul on isiku staatus siiski oluline- riikidevaheliste tehingute puhul sõltub käibe toimumise koha määramine tihti sellest, kus riigis on müüja või ostja registreeritud käibemaksukohustuslaseks. (Ib., lk 265)

Käibemaks on perioodiline maks. Käibemaksu maksustamisperiood on üldjuhul kalendrikuu, erandina võib maksukohustuslase taotlusel kehtestada pikemaid perioode mis võib olla kasulik hooajalise ettevõtluse puhul ning kui arved laekuvad väga pika aja jooksul. Taotlus pikema perioodi rakendamiseks peab olema tugevalt põhjendatud. (Ib., lk 265)

Käibemaks on kaudne maks. Maksukoormuse kandja on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna ühe osana käibemaksu. Parema haldamise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja, kellel on õigus ja kohustus nõuda ostjalt kauba või teenuse eest sellise hinna tasumist, mida on suurendatud käibemaksu võrra. Impordi ja pöördmaksustamise korral toimib käibemaks otsese maksuna, käibemaksu maksab kauba või teenuse ostja. (Ib., 266)

Käibemaksuga maksustamisel kehtib neutraalsusprintsip mille kohaselt kõik tarbimisväärtused peavad olema koormatud sama maksumääraga ning seda ei tohi kasutada majandusliku toetuse või dotatsiooni kanaliseerimise viisina. Neutraalse maksustamise tagab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus läbi mille maksustatakse käibemaksuga lõpptarbijat arvestades eelnevatel etappidel ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade ja teenuste eest tasutud käibemaksu tasumisele kuuluvast käibemaksust maha. Käibemaksuga maksustamine ei tohi sõltuda müüja õiguslikust vormist ega müügitehingu juriidilisest aspektist vaid ainult käibe majanduslikust sisust. (41, lk 252)

Käibemaksu objekt on müügikäive ehk kauba võõrandamine või teenuse osutamine ja ostukäive ehk kauba soetamine või teenuse saamine. Käibemaksuga maksustatakse majandustehinguid. Käive tekib ka kauba kasutusotstarbe muutmisest või kauba teise riiki toimetamisest. (28, §1)

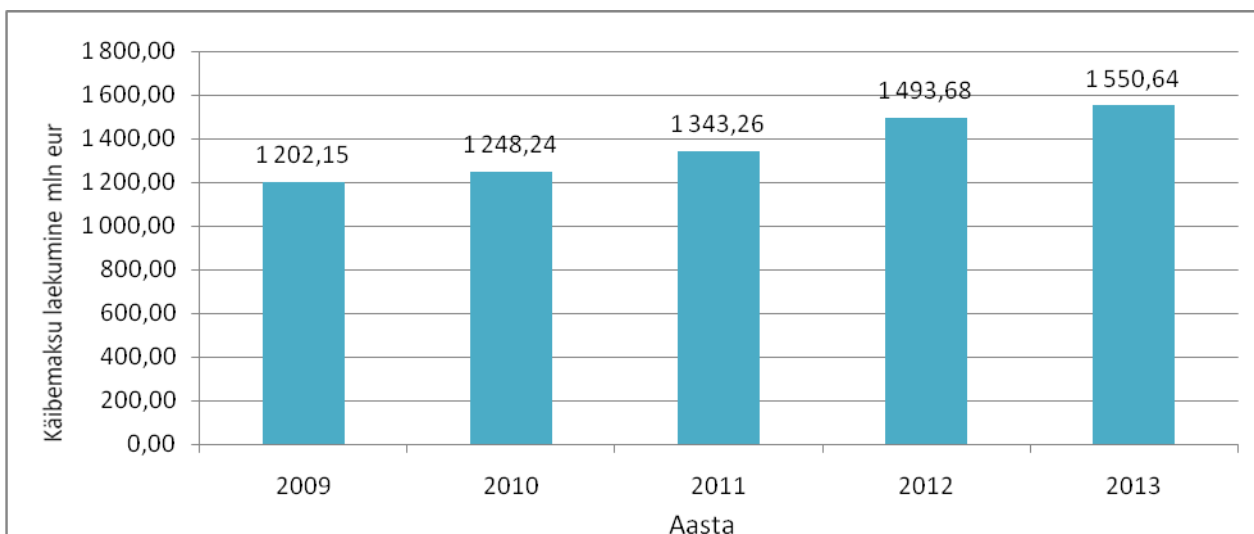
Käibemaksu rakendamise põhimõte on lihtne- maksustada lõpptarbijat. Euroopa Liidu sisesed maksustamise põhimõtted ja maksustamisel kehtestatud erandid on muutnud käibemaksu üheks keerulisemaks maksuks. (23, lk 580)

1.1. Käibemaksu rakendamise põhimõtete õiguslik alus ja rakendamine

Eestis kehtestati lisandväärtuse maksuna toimiv käibemaks esmakordselt aastal 1991 Eesti Vabariigi Valituse poolt kinnitatud „Käibemaksuga maksustamise korra” alusel. Töö koostamise hetkeni on kehtinud neli erinevat käibemaksuseadust, mida kõiki on arvukalt muudetud. Töö koostamise hetkel kehtiva seaduse vastuvõtmine oli tingitud liitumisest Euroopa Liiduga aastal 2004. (30, lk 265)

Eesti liitumisel Euroopa Liiduga tuli kohaldada kasutuselolev käibemaksusüsteem Liidus kehtiva direktiivi nõuetele vastavaks mis oli liitumislepingu oluline osa (2, lk 11). Euroopa Liidu liikmena peab Eesti järgima ja täitma liidus kehtivaid õigusakte. Käibemaks mõjutab otseselt kaupade ja teenuste hindu mistõttu peetakse Euroopa Liidu õiguses liikmesriikide käibemaksu reguleerivate seaduste harmoneerumist väga oluliseks. Siiski on riigiti kaupade ja teenuste maksustamisel mitmeid erisusi- liikmesriigid ei ole ühtselt maksustanud sarnaseid kaupu ja teenuseid mida direktiiv võimaldab, erinevused on eelkõige maksumäärades ja maksustatavates kaupades ja teenustes. Näiteks Suurbritannias maksustatakse raamatuid 0% määraga, Eestis on raamatud maksustatud soodusmääraga mis töö koostamise hetkel on 9% (3, lk8). Kõige olulisem lisandväärtuse maksu reguleeriv Euroopa Liidu õigusakt on nn kuues käibemaksudirektiiv-direktiiv 77/388/EMÜ. Õigusaktis ühtlustati kõik olulisemad käibemaksuga maksustamise sätteid: maksuobjekt, maksubaas, maksuvabastused, sisendkäibemaksu mahaarvamine, arvete vormistamine, käibemaksu deklareerimine ja tasumine (21). Teises liikmesriigis asuvatele ettevõtjatele käibemaksu tagastamise korda reguleerivad iseseisvalt direktiivid 86/560/EMÜ (20) ja 2008/9/EÜ (19). Alates aastast 2007 kehtib uus käibemaksudirektiiv 2006/112/EÜ (18), mis koondab kõiki varasemaid direktiive ja nende muudatusi mis võimaldab eelnevalt kehtinud direktiive ühemõttelisena mõista.

Käibemaks on üks väheseid makse, mis laekub täies ulatuses riigile. Laekunud käibemaksu kasutatakse riigieelarve kulude katteks ning maksu kasutamisele ei ole määratud konkreetset sihtotstarvet. Aastatel 2009-2013 aasta riigieelarvesse laekunud käibemaks on esitatud alljärgneval joonisel miljonites eurodes ning algallikana on kasutatud Eesti maksu- ja tolliameti käibemaksulaekumise statistilisi aruandeid.



Joonis 1. Käibemaksu laekumine riigieelarvesse aastatel 2009-2013 (9, autori joonis)

Eesti maksu- ja tolliameti statistiliste andmete kohaselt on käibemaksu laekumine riigieelarvesse aastast aastasse kasvanud. Viimase kolme aasta jooksul on käibemaks riigieelarvesse laekunud planeeritud mahus – aastal 2011 103,3%, aastal 2012 104% ja aastal 2013 100,1% eelarvestatud laekumisest. (9)

1.2. Arvetele esitatavad nõuded

Käibemaksuarvestuse alusdokument on arve mille alusel arvestatakse käibemaksu tasumist. Arve on ka Maksuametile tõenduseks tehingu toimumisest ning käibemaksu korrektsest arvestusest kuigi maksukohustuslane peab olema võimeline tõendama ka muudel viisidel tehingu tegelikku toimumist. Arvele märgitavad korrektsed käibemaksusummad ja viited võimaldavad maksukohustuslasel vähendada riske tehingute mittetahtlikkus ebakorrektses deklareerimises ja mille alusel on Maksuametil võimalik kontrollida tehingute korrektset maksustamist ning vähendada maksupettusi.

Arve on dokument mis kinnitab tehingu toimumise tingimusi ning on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tõendav dokument mille vorminõuded on olulised nii ostja kui müüja korrektse käibemaksuarvestuse kontrollimiseks (30, lk 353). Käibemaksuarvestuses kehtivad arvetele oluliselt suuremad nõuded kui muudel arvestusviisidel. Ebakorrektselt vormistatud arve võib takistada sisendkäibemaksu mahaarvestamise õigust samas ebaoluline või parandatav

vormiviga mis ei takista tehingu sisu mõistmist ei saa olla sisendkäibemaksu mahaarvestamisõigust takistav. Olulise vormivea puhul on võimalik pöörduda müüja poole korrektse arve väljastamiseks. Käibemaksuseaduses sätestatud arvetele esitatavaid nõudeid peavad järgima kõik isikud kes on registreeritud maksukohustuslasena, nõuded arvetele on sarnased kõigis Euroopa Liidu liikmesriigis (29, lk 200). Töö koostamise hetkel kehtiv arvele märgitavad viited on esitatud lisas 4.

Arve koostamisele kehtivad nõuded on sätestatud käibemaksuseaduses (28, § 37). Arve põhinõueteks on number, väljastamise kuupäev, andmed maksukohustuslasena registreeritusest, kauba või teenuse ostja rekvisiidid, kauba või teenuse nimetus, tehingu hind, maksustatav summa käibemaksu määrade lõikes ja tasumisele kuuluv käibemaksusumma. Kauba ühendusesise käibe korral ning teenuste osutamisel kui saajal tekib pöördmaksustamiskohustus on äärmiselt oluline märkida arvele ostja teises liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise kood. Käibemaksuseaduse kohaselt 0% määraga ei maksustata kauba ühendusesisest käivet juhul, kui arvel puudub teise liikmesriigi ettevõtte maksukohustuslasena registreerimise kood. Käibemaksuseaduse kohaselt 0%-lise käibemaksu määraga maksustatava teenuse osutamist tõendatakse muuhulgas arvega seega 0%-lise käibemaksu määra rakendamise õiguse tõendamiseks peab arve olema nõuetekohane sisaldades liikmesriigi maksukohustulase koodi. (39, lk 155)

Arve tuleb väljastada kauba võõrandamise või teenuse osutamise korral seitsme kalendripäeva jooksul alates kauba ostjale lähetamise, kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise päevast, perioodilise teenuse osutamise või kaupade võõrandamise korral tuleb arve esitada seitsme päeva jooksul selle ajavahemiku lõppemisest mille kohta arve esitatakse või mille kestel saadud kaupade või teenuste eest tasumine on kokku lepitud (29, lk 201). Arve võib väljastada paberil või kauba soetaja või teenuse saaja nõusolekul elektrooniliselt. (Ib., lk 155)

Lihtsustatud arve on kasutusel olukorras, kus elektrooniline süsteem ei võimalda arvele lisada saaja rekvisiite. Kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt on müüjal võimalik lihtsustatud arvet väljastada olukorras, kus arvel olev käibemaksuta summa ei ole suurem kui 160 eurot ning tegemist on reisijateveo teenuse osutamise või parkimisautomaadi, automaattankla makseterminali ja muude samalaadsete aparaatide väljatrukkitavate arvete korral. Ostja, kes sellise arve on saanud ning soovib selle alusel sisendkäibemaksu maha arvata on kohustatud arvele märkima ettevõtte nime ja maksukohustuslasena registreerimise koodi. Lihtsustatud arve

väljastaja peab arvel näitama väljastamise kuupäeva, müüja nime, tema maksukohustuslase koodi, kauba või teenuse nime, maksustatava summa ning tasumisele kuuluva käibemaksu summa. (29, lk 223)

Ettemaksuarve tuleb väljastada seitsme kalendripäeva jooksul kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise päevast juhul, kui vastav laekumine on käibe tekkimise aluseks, käive loetakse tekkinuks makstud osa ulatuses. Ettemaksu saaja peab väljastatud arvel viitama kaubale või teenusele, mille eest ettemakse teostatakse. (Ib., lk 202)

Kreeditarve on eelneva arve korrigeerimise eesmärgil väljastatud arve. Kreeditarvet või muud algset arvet muutvat dokumenti käsitatakse arvena mistõttu laienevad sellele dokumendile arve koostamise nõuded, lisaks tuleb viidata krediteeritavale arvele. Kreeditarvest tulenevad muudatused kajastatakse võimalusel perioodil mil esialgne arve väljastati. Kui kreeditarve väljastamise hetkeks on vastava perioodi deklaratsioon esitatud, kajastatakse kreeditarvest tulenevat muutust vastava perioodi deklaratsioonis millal kreeditarve väljastati. Eelnevat deklaratsiooni korrigeerima ei pea. (39, lk 154)

Raamatupidamise seadus kohustab raamatupidamise algdokumente säilitama seitse aastat alates selle majandusaasta lõpust mil algdokumenti raamatupidamises kajastati. Arveid tuleb säilitada viisil mis võimaldab kohustusliku säilitamisperioodi jooksul tagada arve päritolu usaldusväärsuse, arve sisu puutumatus ja arve loetavuse. (29, lk 200)

2. KÄIBEDEKLARATSIOONI KOOSTAMINE

Käibedeklaratsioon on vorm millel deklareeritakse maksukohustuslase maksustatav käive erinevate maksumäärade lõikes, kauba ühendusesisene soetamine ja teenuste saamine ning muud tehingud ja toimingud, millelt on maksukohustuslane kohustatud arvestama käibemaksu ning tekib pöördmaksustamise kohustus. Deklaratsioonis deklareeritakse maksustamisperioodi jooksul ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt tasumisele kuuluv sisendkäibemaks. Deklaratsiooni alusel tasumisele kuuluva käibemaksusumma leidmiseks arvatakse maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha sisendkäibemaks. Käibedeklaratsiooni vorm ja selle täitmise juhend on kehtestatud rahandusministri määrusega. (39, lk 121) Käibedeklaratsiooni esitamise kord on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, § 27). Käibedeklaratsiooni täidetud vorm töö sisulises osas lahendatud näidisülesannete tulemeid aluseks võttes on esitatud lisas 1.

Maksustamisperiood on 1 kuu. Maksuhaldurile on võimalik esitada motiveeritud taotlus kalendrikuust erineva maksustamisperioodi kehtestamiseks, periood peab siiski olema täis kalendrikuudes. Taotlus peab olema tugevalt motiveeritud ja sisaldama selgeid põhjendusi miks maksukohustuslasel ei ole võimalik käibemaksuarvestusel aluseks võtta kalendrikuud. (39, lk 122)

Hetkel kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt esitatakse käibedeklaratsioon elektrooniliselt või paber kandjal maksustamisperioodile järgneva kuu 20-ndaks kuupäevaks. Maksukohustuslane on kohustatud esitama igakuise käibedeklaratsiooni olenemata kas maksustataval perioodil on tekkinud maksukohustus (30, lk 352). Piiratud maksukohustuslane peab deklaratsiooni esitama juhul kui ta on teinud vastaval maksustamisperioodil deklareerimisele kuuluvaid tehinguid, samuti peab deklaratsiooni esitama isik kes ei ole end registreerinud maksukohustuslaseks kuid on lisanud arvele käibemaksu. Nõude eesmärgiks on vältida olukorda, kus isik omandaks käibemaksusumma ning seeläbi alusetult rikastuks. (29, lk 228) Käibedeklaratsioonis deklareeritakse summasid sendi täpsusega. Kui müüja ei esita arvet euro valuutas tuleb tehing

eelnevalt konverteerida käibe tekkimise päeval kehtiva Eesti Panga valuutakursi alusel, deklaratsioonis tuleb tehing deklareerida eurodes (24, lk 56).

Käibedeklaratsioonis deklareeritakse maksustatav käive maksumäärade lõikes. Eraldi read on standardmääraga, soodusmääraga ja 0% määraga tehingute ja toimingute ning maksuvaba käibe deklareerimiseks. Tava- ja soodusmääraga maksustatavate tehingute ja toimingute lahtris kajastatakse peale tavapärase toimingute ka pöördmaksustamisel vastava määraga maksustatud tehinguid ja omatarvet. Eraldi read deklareeritakse arvestatud käibemaksust mahaarvatav sisendkäibemaksu summa, mis tuleb maksumaksjal eelnevalt ettevõtte tegevuse iseloomu ja näitajate põhjal sisestada, sisendkäibemaksu arvutab süsteem automaatselt ning saadud tulem peab olema vastavuses raamatupidamises kajastatud sisendkäibemaksu summaga. Kauba import deklareeritakse tollideklaratsioonis ning käibemaksu arvutamine ja tasumine toimub tollieeskirjade kohaselt (30, lk 352). Deklaratsioon sisaldab mitut informatiivset lahtrit- 6, 6.1, 7, 7.1 ja 9. Käibedeklaratsioonis deklareeritavate summade sisuline täitmise kord lahtrite lõikes on selgitatud töö järgnevates peatükkides koos selgitavate kommenteeritud näidetega.

Kui maksukohustuslane on teinud käibedeklaratsiooni täitmisel vea ning peab seetõttu muutma varasema kuu kohta esitatud käibedeklaratsiooni andmeid siis teeb ta parandused ebakorrektselt esitatud deklaratsioonis ning esitab sama perioodi kohta uue korrigeeritud andmetega käibedeklaratsiooni. Säte kehtib deklareerimisel tehtud vigade suhtes olukorras kus tehing on jäetud deklareerimata või on deklareeritud vale maksumääraga. Kui muudatus on seotud juba deklareeritud tehinguga mis tühistatakse ning esitatakse kreditarve, korrigeeritakse käivet ja tasumisele kuuluvat käibemaksusummat jooksva kuu deklaratsioonis mitte varasemal. (39, lk 122)

Ühendusesisese käibe aruanne

Ühendusesisese käibe aruanne on käibedeklaratsiooni lisaaruanne mis tuleb maksuametile igakuiselt esitada ühendusesiseste ja kolmnurktingu käigus teenuste ja kaupade müügi korral mis kuuluvad maksustamisele teises liikmesriigis. Ühendusesisese käibe aruande esitamise kord on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, §28).

Kui maksukohustuslasel on tekkinud maksustamisperioodil kauba ühendusesisene käive või maksukohustuslane on olnud edasimüüja kolmnurktingus on ta kohustatud esitama lisaks käibedeklaratsioonile ka ühendusesisese käibe aruande mille eesmärk on kontrollida Eestis 0% määraga maksustatava käibe pöördmaksustamist sihtkohariigis. Aruanne võimaldab

liikmesriikide maksuhalduritel regulaarselt informatsiooni vahetada ning seeläbi kontrollida käibedeklaratsioonide õigsust ja korrektset maksustamist. Ühendusesisese käibe aruanne esitatakse alates aastast 2011 kord kuus maksustamisperioodile järgneva kuu 20-ndaks kuupäevaks samal ajal, kui kuulub esitamisele käibedeklaratsioon. (29, lk 231)

Ühendusesisese käibe aruandes deklareeritakse liikmesriigi maksukohustuslastele müüdavate kaupade ja teenuste käive juriidiliste isikute lõikes summeerituna täiseurodes. Lisaks isiku nimele ja maksustatavale väärtusele tuleb deklaratsioonis esitada ka liikmesriigi käibemaksukohustuslase kood koos liikmesriigi koodiga. Lisaks maksuvaba käibe e ka kajastata ühendusesisese käibe aruandel neid teenuseid mis kuuluvad saaja poolt maksustamisele 0% määraga. Soetatud kaupu ja saadud teenuseid deklaratsioonis ei kajastata. Deklaratsiooni ei esitata kui ettevõtetel puuduvad vastava sisuga tehingud. Ühendusesisese käibe aruande vorm on esitatud lisas 2.

Ühendusesisese käibe aruande korrigeerimiseks on kehtestatud eraldi vorm. Ühendusesisese käibe muutmise aruandel deklareeritakse samaaegselt ekslikult deklareeritud ning korrektsed andmed. Alates 1. jaanuarist 2011 kajastatakse kreditarve esitamisest tulenevad muudatused käibedeklaratsioonis ja ühendusesisese käibe aruandel maksustamisperioodis millal kreditarve esitatakse. Kui selles perioodis tehtud tehingute väärtus antud maksukohustuslasega kujuneb negatiivseks märgitakse see aruandel miinusemärgiga. (39, lk 123)

Töö koostamise lõppfaasis võeti riigikogu poolt vastu käibedeklaratsiooni lisaaruandluse kohustus ettevõtjatele mille kohaselt tuleb üle 1000 euro suurust käivet igakuiselt deklareerida klientide lõikes. Aruande eesmärk on vähendada maksupettusi ning muuta maksustamine läbipaistvamaks. Aruande vorm koos täitmise juhendiga on koostamisel mistõttu ei ole võimalik vormi sisu ja täitmise korda töös käsitleda.

2.1. Standardmääraga maksustatavad toimingud ja tehingud

Standardmääraga maksustatakse kõikide kaupade võõrandamist ja teenuste osutamist ettevõtluse korras kui puudub erisättest tulenev alus soodusmäär või maksuvabastuse rakendamiseks. Euroopa Liidu direktiivi kohaselt peab liikmesriikide käibemaksu standardmaksumäär olema vähemalt 15%, iga liikmesriik võib vastavalt oma riigi maksustamispoliitikale määrata ise kehtestada (3, lk 293). Töö koostamise hetkel Eestis kehtiv käibemaksu standardmäär on 20%

(28, §15, lg 1). Standardmääraga maksustatava käibe tekkimise koht on Eesti (Ib., § 9, §10), maksumäära kohaldamisel peab järgima käibemaksuseaduse nõuet maksustada kauba või teenuse maksustatavat väärtust, mis sisaldab lisaks kauba või teenuse hinnale ka tehinguga seotud muid tasusid (Ib., §12) ning määratlema käibe tekkimise aja (Ib., §11) vastavalt millele käive deklareeritakse õiges perioodis. (39, lk 79)

Standardmääraga maksustatava käibe hulka arvestatakse ka kaugmüük. Kaugmüük tähendab müügiviisi, kus müüja toimetab ise või saadab ostetud kauba teises liikmesriigis asuvale ostjale, näiteks kataloogi või interneti kaudu toimiv kaubandus (28, §2, lg 9). Ostusoovi edastamise viis ei ole oluline. Kui ostja on kohustatud ise kaubale järele tulema või korraldama kauba äraveo müüja laost, kauplusest või muust müüja asukohamaal asuvast kohast, ei ole tegemist kaugmüügiga ja käive maksustatakse müüja asukohamaal. Kaugmüügi puhul ei teki müüjal koheselt kohustust end teises liikmesriigis maksukohustuslaseks registreerida mis oleks liialt koormav. Liikmesriigis maksukohustuslaseks registreerimise kohustus tekib vastava riigi seaduses sätestatud käibe määra ületamisel, määra ja tingimusi tuleb enne tehingu sooritamist välja selgitada Aktsiisikauba müügil piirmäärad ei kehti vaid maksukohustuslaseks registreerimise kohustus tekib esimese müügil korral. (30, lk 292)

Standardmääraga maksustatavad toimingud ja tehingud deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 1, mis sisaldab standardmääraga maksustatava omatarbe lahtri 1.1 käivet. Lahtri 1 summas sisaldub ka standardmääraga maksustatava ühendusesisese teenuse ja kauba soetuse käive lahtris 6 ning muu kauba soetamine ja erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeringukulla soetus lahtris 7. Lahtris 1 deklareeritav kauba või teenuse maksustatav väärtus on aluseks lahtris 4 arvutatava käibemaksu arvestamisel ning läbi selle arvutatakse maksustamisperioodil tasumisele kuuluv või enamakstud käibemaks.

Järgnev tabel sisaldab näiteid standardmääraga maksustatava käibe erinevatest tehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 1).

Tabel 1

Standardmääraga maksustatavad tehingud

1	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Eesti käibemaksukohustuslasele peamiselt reklaami sisaldavat ajakirja summas 120 eurot mis sisaldab käibemaksu.	100,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane osutab Eestis teisele Eesti käibemaksukohustuslasele majutusteenuse kõrvalteenusena õhtusööki summas 3 000 eurot mis sisaldab käibemaksu.	2 500,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Soome käibemaksukohustuslasele Eestis toimuvale üritusele sissepääsupileteid summas 1 200 eurot mis sisaldab käibemaksu.	1 000,00
4	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Eesti käibemaksukohustuslasele kodutekstiili summas 1 200 eurot mis sisaldab käibemaksu. Tasutakse eelnevalt soetatud kinkekaardiga.	1 000,00
5	Eesti käibemaksukohustuslasest ettevõtte töötaja kasutab ettevõtte printerit isiklikuks tarbeks, töötajale esitatakse käibemaksuga arve summas 8,40 eurot.	7,00
6	Eesti käibemaksukohustuslane osutab Eestis meelelahutusteenust liikmesriigis mitteregistreeritud käibemaksukohustuslasele summas 2 400 eurot mis sisaldab käibemaksu.	2 000,00
7	Eesti käibemaksukohustuslane müüb mänguasju Taani füüsilisele isikule summas 1 800 eurot mis sisaldab käibemaksu. Müüja transpordib kauba Taani, transporditeenuse hind sisaldub kauba hinnas.	1 500,00
8	Eesti käibemaksukohustuslane osutab Eesti käibemaksukohustuslasele osavusmänguteenust, mille võit on võimalus uuesti mängus osaleda summas 360 eurot mis sisaldab käibemaksu.	300,00
9	Eesti käibemaksukohustuslane osutab veebikeskkonna kasutusteenust Rootsi tarbijale summas 300 eurot mis sisaldab käibemaksu.	250,00
10	Eesti käibemaksukohustuslane osutab parkimisteenust ühendusesisesele käibemaksukohustuslasele summas 960 eurot mis sisaldab käibemaksu.	800,00
11	Eesti käibemaksukohustuslane annab Eestis Leedu käibemaksukohustuslasele lühiajalisele rendile auto summas on 240 eurot mis sisaldab käibemaksu.	200,00
12	Eesti käibemaksukohustuslane osutab Eestis ehitus- ja paigaldustöid Soome käibemaksukohustuslasele summas 60 000 eurot mis sisaldab käibemaksu.	50 000,00
13	Kokku	59 657,00
14	Lahter 1 kokku (sisaldab standardmääraga maksustatavat omatarvet lahtris 1.1, ühendusesisese kauba ja teenuse soetamise maksustatavat väärtust lahtris 6 ning muu kauba soetuse, erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, investeringukulla ja kullamaterjali maksustatavat väärtust lahtris 7)	417 360,83

1. Peamiselt reklaami sisaldav perioodiliselt väljaantavale trükisele ei laiene perioodiliselt väljaantavale trükisele rakendatav soodusmäär vaid tehing maksustatakse standardmääraga ning kauba maksustatav väärtus deklareeritakse lahtris 1.

2. Majutusteenuse kõrvalteenusena osutatav toitlustusteenus, mis ei ole hommikusöök on maksustatav standardmääraga ning teenuse maksustatav väärtus deklareeritakse lahtris 1. Samuti

maksustatakse standardmääraga kõiki majutusteenuse kõrvalteenuseid, mis ei kuulu käibemaksuseaduse kohaselt maksustamisele soodusmääraga.

3. Sissepääsuteenuse ja sellega seotud teenuste käive tekib ürituse toimumise riigis olenemata ostja isikust. Sissepääsuteenuse all mõistetakse piletite müüki toimuvale üritusele ja üritusega seotud kõrvalteenuseid. Kui sissepääsuteenust osutatakse välisriigis, ei ole käibe tekkimise koht Eesti vaid välisriik. Tehingu deklareeritav väärtus on teenuse maksustatav väärtus.

4. Kinkekaardiga seotud tehingute puhul on oluline teada, et käive tekib kinkekaardi realiseerimise hetkel. Vastavalt käibemaksuseadusele tekib käive kauba võõrandamise hetkel, kinkekaardi soetamisel kaupa ei võõrandatud. Kinkekaardi soetamine on sisuliselt ettemakse tegemine, mis kuuluks käibemaksuseaduse kohaselt maksustamisele hetkel mil kauba või teenuse eest toimub raha laekumine kuid kaardi realiseerimise hetkel käivet tekitavate kaupade ja teenuste käibemaksumäärad ei ole ettemakse tegemise hetkel teada mistõttu deklareeritakse tehingu käive kinkekaardi realiseerimise hetkel. Näitena esitatud tehing maksustatakse standardmääraga ning deklareeritakse lahtris 1.

5. Olukorras, kus ettevõtte töötaja kasutab ettevõtte vara isiklikuks tarbeks, on võimalik töötajale esitada teenuse osutamise eest arve, mille maksustatav väärtus on teenuse omahind või soetusmaksumus ning tehing maksustatakse vastava käibemaksumääraga, sisendkäibemaks on seadmel soetamisel maha arvestatud. Antud olukorda on võimalik käsitleda ka omatarbena esitamata töötajale teenuse osutamise eest arvet ja maksustada soetusmaksumust või selle puudumisel omahinda lahtris 1.1. Sellisel juhul tuleb olukorda käsitleda kui erisoodustust ning tehingu omahinda või soetusmaksumust koos käibemaksuga maksustada vastavate maksudega ja deklareerida tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonis.

6. Käibe tekkimise koht on Eesti ja teenus maksustatakse Eestis kehtivate maksumääradega kui Eesti käibemaksukohustuslane osutab Eestis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust ning näitusega seotud teenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühenduseväline isik. Teenuse hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine ja kõrvalteenuse osutamine, teenuse deklareeritav väärtus on maksustatav väärtus.

7. Euroopa Liidu siseselt müüdav ja müüja poolt liikmesriiki transporditav kaup füüsilisele isikule või nendega võrdsustatud muudele isikutele on käsitletav kauba kaugmüügina, mille

käive tekib Eestis ja on maksustatav Eestis kehtiva maksumääraga. Kaugmüük maksustatakse kauba sihtkohariigis juhul, kui selliste tarnete väärtus ületab kauba sihtkohariigis sellistele tarnetele kinnitatud piirmäära. Sel juhul peab Eesti maksukohustuslane registreerima end Taani käibemaksukohustuslaseks ja tehingut käsitletakse kui ühendusesisesest käivet ning maksustatakse 0% maksumääraga. Näitena esitatud tehingu deklareeritav väärtus on kauba maksustatav väärtus mis sisaldab ka transporditeenust.

8. Käibemaksuseaduse kohaselt on hasartmängud ja loteriid käibemaksust vabastatud, säte ei kehti osavusmängule, mille ainus võimalik võit on uuesti osaleda samas mängus. Osavusmängus puudub rahalise võidu võimalus, mis eristab teenust hasartmänguteenusest. Käibemaksu kontekstis on osavusmängu puhul tegemist meelelahutusteenusega ning maksustatakse standardmääraga, tehingu deklareeritav väärtus on teenuse maksustatav väärtus.

9. Teenuse elektroonilist osutamist käsitletakse kui teenuse ühendusesisest käivet ning maksustatakse samade põhimõtete alusel. Kui teenust müüakse liikmesriigi eraisikule, tekib käive Eestis ning teenus maksustatakse Eestis kehtiva standardmääraga. Kui teenust müüakse liikmesriigi maksukohustuslasele tekib käive Eestis ja teenuse saaja pöördmaksustab teenuse saaja riigis. Kui teenust osutatakse ühendusevälise riigi ettevõtjale, maksustatakse tehing 0% määraga ning ostja maksustab tehingu saaja riigis kehtiva korra alusel. (25)

10. Käibemaksuseaduse kohaselt on suurem osa kinnisasjaga seotud teenuseid maksuvabad, maksuvabastust ei rakendata parkimismaja või parkimiskoha teenusele mis maksustatakse standardmääraga. Kinnisasjaga seotud teenuse käibe tekkimise koht on kinnisasja asukohariigis, antud juhul Eestis ja teenust ei pöördmaksustata. (29, lk 68) Kinnisasjaga seotud tehingute maksuvabastus ei kehti uusehitise võõrandamisel enne selle esmast kasutuselevõttu mille maksustamine lähtub põhimõttest, et hoonel koos selle juurde kuuluva maaga on samuti tarbimisväärtus ning tehing maksustatakse standardmääraga. (30, lk 334)

11. Käibemaksuseaduse kohaselt on transpordivahendi Eestis lühiajalisele rendile andmisel tegu käibega, mis tekib Eestis ning maksustatakse Eestis kehtiva standardmääraga mille maksustatav väärtus deklareeritakse lahtris 1. Kui transpordivahend antakse lühiajalisele rendile välisriigis on teenuse käibe tekkimise koht välisriik ning tehing maksustatakse välisriigis kehtiva maksumääraga.

12. Kinnisasjaga seotud teenuse käibe maksustamise koht on riik, kus asub kinnisasi ning tehing maksustatakse vastava riigi seaduse kohaselt olenemata kellele teenust osutatakse. Kinnisvaraga seotud teenusteks loetakse ehitus- ja paigaldustöid, remondi ja hooldustöid, järelvalveteenust objektidel, projekteerimist, maa ja pinnase uuringuid, metsaraiet ja muid seadusega sätestatud töid. Eestis osutatud kinnisvaraga seotud ehitus- ja paigaldustööd maksustatakse standardmääraga olenemata kellele teenust müüakse.

2.2. Standardmääraga maksustatava kauba või teenuse omatarve

Käibedeklaratsioonis tuleb eraldi lahtris deklareerida kauba või teenuse omatarve mida maksukohustuslane on kasutanud ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Omatarve deklareeritakse nii standard- kui soodusmäära lõikes.

Omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja, juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Kauba võõrandamist või kasutamist eelnimetatud juhtudel käsitletakse omatarbena kui maksukohustuslane on selle kauba või selle kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud. (28, § 2 lg 6).

Omatarve tähendab soetatud kauba või saadud teenuse sihtotstarbe muutumist. Kui algselt soetati kaupu või teenuseid ärilisel eesmärgil muutus aja jooksul nende otstarve. Omatarbe puhul tuleb maksustatavat väärtust käsitleda kui müüki lõpptarbijale- seega tuleb tasuda käibemaks mis algselt sisendkäibemaksuna maha arvati eeldades, et lõpptarbija on ettevõtte väline isik. Kauba omatarve maksustatakse vaid juhul kui algsel soetamisel on maksukohustuslane sisendkäibemaksuna vastava summa maha arvanud. Selline säte jätab maksumaksjale võimaluse oma tegevuses paindlikult otsuseid teha ning seda ka maksustamisel arvestada. (27) Algselt ettevõtlusega seotud kuluna soetatud kauba või teenuse ettevõtte poolt kasutamine, millelt on sisendkäibemaks tagasi küsitud tuleb käibemaksuga maksustada ka mujal maailmas, sarnase põhimõtte alusel maksustatakse omatarvet ka näiteks Suurbritannias, nõue tuleneb Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist (1).

Omatarbe maksustatav väärtus kauba puhul on soetusmaksumus või selle puudumisel omahind (28, § 12 lg 6). Soodushinnaga kaupade võõrandamisel on maksustatav väärtus turuväärtus. Teenuse maksustatav väärtus on omahind välja arvatud juhul kui omatarbe moodustab tööandja sõiduauto kasutamine ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil (Ib., § 12 lg 7). Sõiduautode maksustatav väärtus arvutatakse erisoodustuse hinna alusel mida vähendatakse käibemaksu võrra. Käibe tekkimise koht on Eesti ning omatarbe käive tuleb kajastada tegeliku teenuse osutamise või kauba üleandmise perioodi käibedeklaratsioonis (Ib., § 11 lg 1 p 3).

Standardmääraga maksustatav omatarve deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 1.1. Summa sisaldub ka lahtris 1. Kohustus omatarvet eraldi käibedeklaratsiooni real deklareerida kehtestati aastal 2009 (39).

Järgnev tabel sisaldab näiteid standardmääraga maksustatava omatarbe erinevatest tehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 2).

Tabel 2

Standardmääraga maksustatav omatarve

1	Eesti käibemaksukohustuslane korraldab kliendiürituse tasudes toitlustamisteenuse eest 1 200 eurot mis sisaldab käibemaksu ning vähendades koheselt tasumisele kuuluvat käibemaksu teenuse sisendkäibemaksu võrra. Üritusel osalevad ka ettevõtte töötajad ja pere. Vahetult enne ürituse toimumist selgub oma töötajate osakaal 10% üritusel osalejate hulgast.	100,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane kingib töötajale sünnipäevaks kella mis on algselt kajastatud kauba kuluna summas 60 eurot mis sisaldab käibemaksu. Toote müügihind on 100 eurot mis sisaldab käibemaksu. Sisendkäibemaks on kauba soetamisel maha arvestatud.	50,00
3	Töötaja kasutab tööandja sõiduautot ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil pidades sõidupäevikut. Erasõitadena arvestati maksustamisperioodil 150 km.	25,50
4	Töötaja kasutab tööandja sõiduautot ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil ning sõidupäevikut ei pea.	213,33
5	Eesti käibemaksukohustuslane soetab internetist allalaaditava failina e-raamatu mille algne eesmärk on koolitada ettevõtte töötajaid. Hiljem selgub e-raamatu mittedobivus koolituse eesmärgil ning see otsustatakse kinkida ettevõtte töötajale enne raamatu kasutamist koolituse läbiviimisel olles eelnevalt sisendkäibemaksu võrra vähendanud tasumisele kuuluvat käibemaksu. E-raamatu hind on 18 eurot mis sisaldab käibemaksu.	15,00
6	Lahter 1.1 kokku	403,83

1. Kliendiürituse korraldamine on ettevõtlusega seotud kulu, ettevõtte töötajate üritusel osalemine on ettevõtlusega mitteseotud kulu. Ettevõtte on eelnevalt tasunud teenuse saamise eest 1200 eurot mis sisaldab käibemaksu ja vähendanud varasemal perioodil tasumisele kuuluvat käibemaksu sisendkäibemaksu osa võrra. Vahetult enne ürituse toimumist selgub ettevõtte töötajate osakaal, mis tuleb käibemaksuseaduse kohaselt deklareerida omatarbena lahtris 1.1. Omatarbe maksustatav väärtus on 10% kogu ürituse maksustatavast väärtusest. Tehingut tuleb käsitleda kui müüki lõpptarbijale ning maksustada standardkäibemaksu määraga, lisaks on tehing käsitletav erisoodustusena mis tuleb maksustada erisoodustusmaksudega ja deklareerida tulu-ja sotsiaalmaksu deklaratsioonis.

2. Kauba esialgne soetamine on ettevõtlusega seotud kulu mistõttu on tasumisele kuuluvat käibemaksu vähendatud sisendkäibemaksu osa võrra. Kui ettevõtte kingib müügiks ostetud kauba ettevõtte töötajale on toiming käsitletav omatarbena. Kuigi toote müügihind on 100 eurot tuleb omatarbena lahtris 1.1 deklareerida kauba soetusmaksumus summas 50 eurot. Tehingut tuleb käsitleda kui müüki lõpptarbijale ning maksustada standardkäibemaksu määraga. Kui ettevõtte soetab töötajale kingituse mille maksumus on kajastatud soetuse hetkel erisoodustusena ei deklareerita tehingut omatarbena, sisendkäibemaksusumma võrra ei vähendatud kauba soetusel tasumisele kuuluvat käibemaksu vaid kajastati kuluna. Ettevõtte töötajale tehtud kingituste käibemaksuga maksustatud väärtus tuleb erisoodustusmaksudega maksustada ja deklareerida tulu-ja sotsiaalmaksu deklaratsioonis.

3. Ettevõtte sõiduauto kasutamine erasõitjana on ettevõtlusega mitteseotud kulu. Kui ettevõtte on varasemal perioodil tasumisele kuuluvat käibemaksusummat vähendanud sisendkäibemaksu osa võrra ning sõiduautot kasutatakse erasõitjateks on tegemist omatarbega mis on käibemaksuseaduse mõistes müük lõpptarbijale. Lisaks on sõiduauto kasutamine erasõitjateks maksustatav erisoodustusmaksudega ja deklareeritakse tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonis. Sõiduauto erisoodustuse maksustatav väärtus võrdub erasõitjate käigus läbitud kilomeetrite arv korrutatuna seaduses kehtestatud määraga, töö koostamise hetkel on määr 0,2 eurot ning sisaldab käibemaksu- seega omatarbe maksustatava väärtuse leidmisel korrutatakse kilomeetrite arv 0,17 euroga (30, lk 286).

4. Ettevõtte sõiduauto kasutamisel sõidupäeviku pidamiseta on töö koostamise hetkel kehtiv erisoodustuse hind tulumaksuseaduse kohaselt 256 eurot sisaldades käibemaksu seega omatarbe

maksustatav väärtus on 213,33 eur. Käibemaksu sisaldav summa on aluseks erisoodustusmaksu arvestamisel mis deklareeritakse tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonis. (11)

6. E-raamat ei ole käibemaksuseaduse kohaselt mitte raamat vaid elektrooniliselt osutatav teenus mistõttu deklareeritakse e-raamatu omatarve mitte lahtris 2.1 soodusmääraga maksustatav omatarve vaid lahtris 1.1 standardmääraga maksustatav omatarve. Lisaks tuleb oma töötajale tehtava kingituse käibemaksuga maksustatud väärtus maksustada erisoodustusmaksudega ning deklareerida tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonis. (34)

2.3. Soodusmääraga maksustatavad toimingud ja tehingud

Teatavatele kaupadele ja teenustele on võimalik rakendada vähendatud maksumäära mille eesmärk on kauba või teenuse hinna odavamana hoidmine eesmärgiga muuta need lõpptarbijatele kättesaadavamaks.

Käibemaksudirektiiv lubab liikmesriikidel kasutada lisaks standardmäärale ühte või kahte vähendatud maksumäära mis on minimaalselt 5%, direktiiv võeti Euroopa Liidus vastu aastal 1992. Liikmesriigid, kes rakendasid varasemalt soodusmäärana madalamat maksumäära võisid jätkata kasutuseloleva soodusmääraga maksustamist- näiteks Suurbritannias rakendatakse soodusmäärana madalamat maksumäära kui on direktiivis sätestatud (1, lk 281). Riikidele on antud õigus otsustada, millistele direktiivis sätestatud kaupadele ja teenustele vähendatud maksumäära rakendatakse. Vähendatud määra rakendamine ei ole liikmesriigile kohustuslik kuid vähendatud maksumäära on lubatud rakendada vaid direktiivis konkreetselt nimetatud kaupade ja teenuste gruppidele. (3, lk 293)

Kui riik on otsustanud soodusmäära rakendada, tuleb seda kohaldada ühtemoodi nii riigisisesele käibe, impordile kui ka kauba ühendusesisesele soetamisele. Madalam maksumäär annab kauba müüjale või teenuse osutajale täieliku sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. (30, lk 318)

Töö koostamise hetkel Eestis kehtiv soodusmaksumäär 9% (28, § 15 lg 2). Vähendatud maksumääraga maksustatavate kaupade ja teenuste nimekiri on sätestatud käibemaksuseaduses, soodusmäära on Eestis rakendatud peamiselt majutusteenusele, meditsiinikaupadele ja –

teenustele ning raamatutele ja perioodikale (28, § 15 lg 2 p 1-4). Tehingu maksustatav väärtus on kauba või teenuse hind, käibe tekkimise koht on Eesti ning käive tekib tehingu toimumise hetkel.

Vähendatud maksumääraga maksustatavate kaupade ja teenuste käive deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 2, lahter sisaldab soodusmääraga maksustatava kauba või teenuse omatarvet lahtris 2.1. Kui ettevõtte on soetanud ühendusesiseselt kaupu või teenuseid, mida maksustatakse soodusmääraga arvestatakse pöördkäibemaksu korras soetatud kauba või teenuse maksustatav väärtus soodusmääraga käibe hulka. Lahter 2 on aluseks lahtris 4 deklareeritava käibemaksu arvestusel.

Järgnev tabel sisaldab näiteid soodusmääraga maksustatava käibe erinevatest tehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 3).

Tabel 3

Soodusmääraga maksustatav käive

1	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Eesti kliendile raamatuid summas 545 eurot mis sisaldab käibemaksu.	500,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Eesti kliendile rahandusministeeriumi määrusega kehtestatud nimekirjas olevaid ravimeid summas 109 eurot mis sisaldab käibemaksu.	100,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Eesti kliendile perioodiliselt väljaantavat ajakirja summas 2 180 eurot mis sisaldab käibemaksu.	2000,00
4	Eesti käibemaksukohustuslane osutab Eesti kliendile majutusteenust koos hommikusöögiga summas 3 270 eurot mis sisaldab käibemaksu.	3000,00
5	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Eesti kliendile puudega isiku isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadet summas 2 180 eurot mis sisaldab käibemaksu.	2000,00
6	Kokku	7600,00
7	Lahter 2 kokku (sisaldab soodusmääraga maksustatavat omatarvet lahtris 2.1)	7880,00

1. Raamatute müüki maksustatakse soodusmääraga. Raamatu mõistet laiendatakse ka CD-ROM-il ja DVD-l avaldatud raamatutele, maakaartidele, värviraamatutele ja teabevoldikutele. Kui e-raamatut müüakse internetist allalaaditava failina on tegemist elektroonilise teenusega mille maksustamisel soodusmäär ei rakendata. Isiku käibemaksukohustuslase staatus ei mõjuta soodusmäär rakendamist. (32)

2. Ravimite müüki maksustatakse soodusmääraga. Ravimite, rasestumisvastaste vahendite, sanitaar- ja hügieenitoodete täpne loetelu on kehtestatud sotsiaalministri määrusega.

3. Perioodiline trükis on määramata sagedusega väljaantav ajaleht, ajakiri, raamatusari või muu sarnane trükis mis maksustatakse soodusmääraga nii ettetellimisel kui üksikmüügil. Käibemaksudirektiivi kohaselt võib soodusmäära rakendada vaid füüsilistel kandjatel olevatele ajalehtedele ja muudele perioodikaväljaannete tarnetele.

4. Majutusteenus on ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük, tegemist on üürilepingu alaliigiga. Käibemaksu soodusmäär kehtib ainult majutusele ja sellele lisanduvale hommikusöögile. Kõik muud lisateenused, mida majutusasutus eraldi tasu eest pakub, maksustatakse standardmääraga. Soodusmäär hõlmab kõiki majutusasutuse liike alates hotellist ja lõpetades telkimisplatsiga. Soodusmäär ei rakendu elamuse saamise eesmärgil pakutavale majutusteenustele, reisija majutamisele reisirik kasutatavas transpordivahendis ja õppeasutuses õppivate või töötavate isikute majutamisele. Eestis osutatav majutusteenus maksustatakse Eestis kehtiva soodusmääraga olenemata kellele teenust osutatakse, välisriigis osutatav majutusteenus maksustatakse teenuse osutaja riigis.

5. Soodusmäära rakendatakse isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmetele ja abivahendite müügil. Soodusmäär hõlmab ka abivahendi kasutada andmise teenust.

2.4. Soodusmääraga maksustatav kauba või teenuse omatarve

Vähendatud maksumääraga omatarvet deklareeritakse samadel tingimustel kui standardmääraga omatarvet. Soodusmääraga omatarbe deklareerimisel on samuti oluline sisendkäibemaksu eelnev mahaarvamine ja ettevõtte töötajatele toote või teenuse tasuta kasutada andmine või kinkimine. Lisaks tehingu omatarbena deklareerimisele tuleb tehingu maksustatav väärtus maksustada erisoodustusmaksudega ning deklareerida tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonis. Käive tekib perioodil mil kaupa võõrandati või teenust osutati, käibe tekkimise koht on Eesti ning tehingu deklareeritav väärtus on kauba või teenuse omahind.

Vähendatud maksumääraga maksustatav kauba või teenuse omatarve deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 2.1, summa sisaldub ka lahtris 2.

Järgnev tabel sisaldab näiteid soodusmääraga maksustatava omatarbe erinevatest tehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 4).

Tabel 4

Soodusmääraga maksustatav omatarve

1	Eesti käibemaksukohustuslane on eelnevalt ostnud kliendiürituse korraldamise teenust koos majutusega millel osalevad ettevõtte kliendid ja töötajad. Majutusteenuse maksumus on 1 090 eurot mis sisaldab käibemaksu. Arve saamisel vähendati tasumisele kuuluvat käibemaksusummat sisendkäibemaksu osa võrra. Oma töötajate osakaal 20% selgub vahetult enne konverentsi toimumist.	200,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane kingib töötajale sünnipäevaks erialakirjandusteose mis algselt soetati ettevõtte raamatukokku ning tasumisele kuuluvat käibemaksu vähendati sisendkäibemaksu osa võrra. Raamatu maksumus oli 21,80 eurot mis sisaldab käibemaksu.	20,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane soetab raamatukokku CD-ROMil raamatu mille sisu on identne paber kandjal väljaandega summas 32,70 eurot mis sisaldab käibemaksu. Toote ostul vähendati tasumisele kuuluvat käibemaksusummat sisendkäibemaksu osa võrra. Enne toote kasutamist otsustatakse toode kinkida ettevõtte töötajale tänuks heade töötulemuste eest.	30,00
4	Eesti käibemaksukohustuslane müüb ja rendib meditsiiniseadmeid ning abivahendeid puuetega inimestele mille soetusel on sisendkäibemaksu osa võrra vähendatud tasumisele kuuluvat käibemaksu. Ettevõtte töötaja kukub töövälisel ajal libedal jääl murdes jalaluu. Ettevõtte annab töötajale taastumise perioodil tasuta kasutamiseks kargud, renditeenuse omahind on 16,35 eurot kuu. On teada, et töötaja kasutab karke kaks kuud.	30,00
5	Lahter 2.1 kokku	280,00

1. Käibemaksukohustuslase poolt soetatud teenus sisaldab kliendiürituse korraldamise- ja majutusteenust. Kliendiürituse osutamise teenus maksustatakse müüja poolt standardmääraga, majutusteenus soodusmääraga, mis hõlmab kõiki majutuse liike. Algsel soetamisel ei olnud teada üritusest osavõtivate töötajate osalusmäär mistõttu tasumisele kuuluvat käibemaksu vähendati sisendkäibemaksu osa võrra. Vahetult enne konverentsi toimumist selgus oma töötajate osakaal mille osas tuleb ettevõtjat käsitleda kui lõpptarbijat ja majutusteenuse oma töötajate osakaalu summa deklareerida omatarbena.

2. Vastavalt sotsiaalministri määrusele on raamatud maksustatavad soodusmääraga. Algselt soetati raamat ettevõtte raamatukokku ja vähendati tasumisele kuuluvat käibemaksu sisendkäibemaksu osa võrra. Otsus raamat ettevõtte töötajale kinkida tähendab ettevõtte käsitlemist lõpptarbijana ning kohustust raamatu maksumust deklareerida soodusmääraga

maksustatava omatarbe käibedeklaratsiooni real. Kui raamatu algsel soetamisel on teada, et tegemist on ettevõtte töötajale kingitava kaubaga ei vähendata tasumisele kuuluvat käibemaksusummat sisendkäibemaksu võrra vaid käibemaks kajastatakse kuluna. Ettevõtte käsitleb end koheselt kui lõpptarbijat mistõttu antud tehingut omatarbena ei deklareerita. Lisaks tuleb raamatu maksustatud väärtus deklareerida tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonis ning erisoodustusmaksudega maksustada.

3. Käibemaksudirektiivis on laiendatud raamatutele kehtivat soodusmäära ka CD-ROMil väljastatud raamatule kui see on identne paber kandjal väljastatud teosele. Algsel soetamisel kajastati ostu ettevõtlusega seotud kuluna kuid kauba otstarve muutus kui raamat kingiti ettevõtte töötajale mistõttu peab ettevõtet käsitlema lõpptarbijana ja tehingut deklareerima soodusmääraga maksustatava omatarbena. Lisaks tuleb maksustatud väärtust maksustada erisoodustusmaksudega ning deklareerida tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioonis.

4. Sotsiaalministri määruse kohaselt kuuluvad kargud maksustamisele 9% määraga. Kui ettevõtte annab kargud tasuta kasutada ettevõtte töötajale, kes on saanud trauma töövälisel ajal ja ettevõtte on karkude soetamise hetkel vähendanud tasumisele kuuluvat käibemaksu, maksustatakse toimingut kui müüki lõpptarbijale ning deklareeritakse teenuse omahind soodusmääraga maksustatava omatarbena. Käibedeklaratsiooni esitamise periood on 1 kuu- kui teenuse osutamise aeg on pikem kui kuu, tuleb teenuse käive deklareerida teenuse lõppemise ajal. Kui teenuse osutamine ei ole regulaarne, tuleb kahe kuu soodusmääraga maksustatav omatarve deklareerida vastava perioodi deklaratsioonis mil teenuse osutamine lõpetati.

2.5. 0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud

Euroopa Liidu üks peamistest eesmärkidest on tagada kaupade ja teenuste ühendusesisene vaba liikumine mille kohaselt peab olema võimalik ettevõtjal müüa kaupu ja teenuseid erinevate liikmesriigi klientidele samadel tingimustel mis kehtivad riigisisel müügil (42, lk 1). Eesmärgiks on siseturu väljakujundamine mida iseloomustab kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumise takistuste kõrvaldamine liikmesriikide vahelt (43, lk 232). Käibemaksumäärad on riigiti erinevad mis tähendab olukorda, kus riigisisese maksumäära rakendamine liikmesriigi maksukohustuslasele ei taga ausat konkurentsi muutes oluliselt kauba

lõpphinda ning võimaldab käibemaksul kumuleeruda kui ostja liikmesriik maksustab tehingu ostja riigis kehtiva maksumääraga kui müüja riik on eelnevalt kauba müügi käibemaksuga maksustanud. Kui müüja riik maksustab tehingu kohaliku määraga, mis on oluliselt madalam ostja riigis kehtivast maksumäärast, mõjutab kauba käibemaksuga maksustatud hind ausat konkurentsivõimel on soodsam osta madalama maksumääraga riigi ettevõttelt kaupu või teenuseid kui enda riigi ettevõttelt. Seetõttu on ühendusesisese kauba müügi või teenuse osutamise puhul rakendatud 0% maksumäära sisendkäibemaksu tagastusõigusega ning kohustust maksustada tehing saaja asukohariigis kehtiva maksukorra alusel, sama põhimõtte kehtib ka kaupade ühendusesisesel soetusel.

Kaupade käibe maksustamine 0% määraga tähendab kauba hinnale käibemaksu mittelisamist kuid maksukohustuslasel on õigus oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata kauba võõrandamisega seotud sisendkäibemaks, kaup või teenus maksustatakse saaja riigis kehtiva maksumääraga. Kauba või teenuse 0% määraga maksustamisel tuleb kontrollida ostja registreeritust liikmesriigi maksukohustuslaseks ning tuleb veenduda kauba väljatoimetamises liikmesriigist ostja riiki, vajadusel tõendada nõutavate dokumentidega (24, lk 23). Liikmesriigi käibemaksukohustuslaseks registreeritust on võimalik kontrollida Euroopa komisjoni andmebaasist VIES sisestades saaja ettevõtte käibemaksukohustuslase koodi ja liikmesriigi tunnuse (17). Liikmesriigi maksukohustuslase käibemaksukoodide formaadid ja struktuurid on leitavad Eesti maksu- ja tolliameti kodulehelt (8). 0% määraga maksustatakse peamiselt kaupade ja teenuste ühendusesisest käivet ja kauba ekspordi.

0% määraga maksustatav käive deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 3, lahter sisaldab ühendusesisest teenuse ja kauba müüki lahtris 3.1, kauba ekspordi lahtris 3.2, mis sisaldab käibemaksutagastusega müüki reisijale lahtris 3.2.1. Lahtris 3 sisaldub ka ühendusesisese kauba ja teenuse soetus, mis on informatiivsena deklareeritud lahtris 6. 0% määraga maksustav käive on osa maksustatavast käibest ning võetakse arvesse ka osalise sisendkäibemaksu mahaarvamise suhtarvu arvutamisel. (30, lk 321)

2.6. Kauba ühendusesisene ja teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele osutatud teenuste käive

0% määraga maksustatav käive deklareeritakse käibedeklaratsioonis tehingu sisust lähtuvalt erinevates lahtrites osutatud teenuse ja müüdud kauba lõikes mis tagab võimaluse tehingute seaduspäraselt maksustamist kontrollida. Ühendusesiseste tehingute maksustamisel on oluliselt rohkem nüansse kui riigisisese käibe maksustamisel. Teenuse ühendusesisese käibe maksustamine on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, § 10, §11, § 12).

Teenuse käibe maksustamise koha määramine sõltub paljuski teenuse liigist ning teenuse osutaja ja saaja isikust. Tulenevalt käibemaksudirektiivist on hetkel kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt ühe liikmesriigi ettevõtjalt teise liikmesriigis ettevõtjale osutatava teenuse maksustamisel põhireeglina 0% maksumäär teenuse osutaja riigis ja pöördmaksustamine teenuse saaja riigis. Tarbijale osutatud teenuse käive tekib üldjuhul teenuse osutaja asukohariigis ning maksustatakse teenuse osutaja asukohariigis kehtiva maksumääraga. Kehtivad erandid on sätestatud käibemaksuseaduses- erandid on sätestatud olukordades millal teenuse käive tekib alati teenuse osutaja asukohariigis olenemata kellele teenust müüakse ning tehingud tuleb maksustada Eestis kehtiva määraga, samuti on välja toodud tehingud, millal teenuse käive ei teki Eestis. Maksuvabadele kaubadele ja teenustele 0% määra ei rakendata vaid deklareeritakse maksuvaba käibena mis ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. (30, lk 294)

0% määraga maksustatud käibe tekkimise aeg ja käibe maksustatav väärtus määratakse seaduses sätestatud üldreeglite järgi. Maksustatav väärtus on peamiselt kauba või teenuse müügihind millele võivad lisanduda muud kauba või teenusega seotud kulud. Teenuse osutamist tuleb tõendada kirjalike tõenditega. Üldjuhul nõutakse teenuse arvele lisaks kirjalikku lepingut või tellimiskirja. Teenuse eest esitatud arvel peab olema viide 0% määra rakendamise õigusele ning vajadusel ka viide ostjal kehtivale pöördmaksustamise kohustusele. Pöördkäibemaksu rakendamiseks on vajalik ostja käibemaksukohustuslasena registreeritus teise liikmesriigi käibemaksukohustuslase registrisse mida tuleb kontrollida enne pöördkäibemaksu rakendamist.

Kui Eesti ettevõtja on käibemaksukohustuslane mõnes teises liikmesriigis siis teises riigis maksustatavat ja deklareeritavat käivet ei deklareerita Eesti käibedeklaratsioonis kuid sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei piirata. (30, lk 295) Kui teenuse osutaja on

registreeritud käibemaksukohustuslasena Eestis ja osutab teenust Eesti käibemaksukohustuslase numbril all määratletakse nende teenuste osas käibe tekkimise koht Eesti käibemaksuseaduse kohaselt (14).

0% määraga maksustatav teenuse osutamise ja kauba käive deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 3.1, mis sisaldab kauba ühendusesisest käivet lahtris 3.1.1. Summa sisaldub ka lahtris 3. Teenuse käibe maksustamise põhimõtted, deklaratsiooni täitmise kord koos viidetega töö koostamise hetkel kehtivatele seaduse paragraafidele on esitatud lisas 3.

Järgnev tabel sisaldab näiteid ühendusesisese teenuse käibe tekkimise erinevatest tehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 5).

Tabel 5

Ühendusesisene teenuse osutamine

1	Eesti käibemaksukohustuslane korraldab Eestis „Äristrateegia” koolituse Soome maksukohustuslasele summas 2 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	2 000,00
2	Eesti käibemaksukohustuslase Eestis asuv remonditöökoda parandab Läti käibemaksukohustuslase Eestis registreeritud ja kasutuses olevat veokit summas 1 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	1 000,00
3	Eestis tegutsev Eesti käibemaksukohustuslane saab Rootsis registreeritud käibemaksukohustuslaselt kanga valmistamiseks ülikondi mis saadetakse tagasi Rootsi. Teenuse maksumus on 10 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	10 000,00
4	Eesti käibemaksukohustuslane annab kaubiku kuueks kuus rendile Taani käibemaksukohustuslasele, igakuiselt esitatakse arve summas 500 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	500,00
5	Eesti käibemaksukohustuslane osutab reklaamiteenust Saksamaa käibemaksukohustuslasele summas 3 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel. Reklaam avaldatakse Eestis.	3 000,00
6	Eesti käibemaksukohustuslane osutab toitlustusteenust Prantsusmaa maksukohustuslasele Prantsusmaal summas 5 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	
7	Eesti maksukohustuslane osutab Eestisisest kaubaveoteenust Poola käibemaksukohustuslasele summas 6 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	6 000,00
8	Kokku	22 500,00
9	Lahter 3.1 kokku (sisaldab kauba ühendusesisest käivet lahtris 3.1.1)	36 500,00

1. Eesti maksukohustuslane osutab Eestis koolitusteenust liikmesriigi maksukohustuslasele mis vastavalt põhireeglile maksustatakse saaja asukohariigis. Teenuse käive maksustatakse 0% määraga ja Soome maksukohustuslasel kehtib oma riigis pöördmaksustamise kohus. Kui antud teenuse saaja on Eesti isik, üheski liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimata isik, või ettevõtlusega mittetegelev ühenduseväline isik, maksustatakse teenus Eestis kehtiva standardmääraga.
2. Remonditeenuse käibe tekkimise koht on välisriik kui teenuse saaja on registreeritud liikmesriigi maksukohustuslaseks. Teenuse osutaja müüb teenuse 0% maksumääraga ning teenuse saaja rakendab oma riigis pöördkäibemaksustamist. Kui teenust osutatakse liikmesriigi või ühendusevälise riigi mittemaksukohustuslasele, on teenuse käibe tekkimise kohaks Eesti ning teenust maksustatakse Eestis kehtiva maksumääraga. Kui teenuse saaja on ühendusevälise riigi ettevõtja maksustatakse teenus 0% määraga.
3. Eesti käibemaksukohustuslase poolt osutatav teenus on käsitletav kui vallasasjaga teostatav töö mis teostatakse Eestis ühendusesisese riigi maksukohustuslase tellimusel. Teenuse käibe tekkimise koht on teenuse saaja ühendusesisene riik ja teenuse käive maksustatakse 0% määraga. Teenuse saaja peab oma riigis rakendama pöördkäibemaksustamist ja maksustama teenuse saaja riigis kehtiva maksumääraga, deklareeritav väärtus on tehingu maksumus.
4. Kui transpordivahed antakse Eesti käibemaksukohustuslase poolt pikaajaliselt üürile (pike-malt kui 30 päeva) teise liikmesriigi maksukohustuslasele, piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusevälise riigi isikule, on käibe tekkimise koht teenuse saaja riik ning teenus maksustatakse 0% määraga, teenuse ostjal tekib pöördkäibemaksukohustus teenuse saamise riigis kehtiva maksumääraga. Kui kaubik antakse lühiajalisele rendile liikmesriigi maksukohustuslasele Eestis, maksustatakse teenus Eestis kehtiva standardmääraga.
5. Eesti käibemaksukohustuslane osutab reklaamiteenust teise liikmesriigi maksukohustuslasele avaldades reklaami Eestis, teenuse maksustamisel rakendub põhireegel ja maksu tasumise kohustus on teenuse saajal oma riigis. Eestis maksustatakse teenus 0% määraga ning saaja pöördmaksustab teenuse maksustatavat väärtust saaja riigis.
6. Restorani ja toitlustusteenus väljaspool Eestit maksustatakse teenuse saaja riigis olenemata kellele teenust osutatakse, Eesti käibemaksukohustuslane tehingut käibedeklaratsioonis ei

deklareeri. Restorani teenus on müüja ruumides osutatav teenus, toitlustusteenus on ostja poolt soovitud ruumides osutatav teenus. (13)

7. Eestisese kaubaveoteenuse osutamist liikmesriigi maksukohustuslasele või ühendusevälise riigi ettevõtjale maksustatakse teenuse saaja asukohariigis. Kui teenust osutatakse liikmesriigi mittemaksukohustuslasele või ühendusevälisele ettevõtjale maksustatakse teenus Eestis kehtiva standardmääraga.

2.7. Kauba ühendusesisene käive

Kauba ühendusesiseseks käibeks loetakse kahe liikmesriigi maksukohustuslase vahelisi tehinguid, mille puhul kaup müüakse ühes liikmesriigis ja toimetatakse ostjale teise liikmesriiki kusjuures käive loetakse toimunuks kauba võõrandamise lähteriigis kuid maksustamine toimub kauba sihtkohariigis. Kauba maksustatav väärtus on kauba müügihind millele lisandub tehinguga seotud muu tasu. Lisaks teise liikmesriigi maksukohustuslasele kauba võõrandamisele loetakse ühendusesiseseks kauba käibeks ka oma kauba toimetamist teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks, käibe maksustatav väärtus on sel juhul kauba soetusmaksumus või selle puudumisel kauba omahind. Kauba käive ei teki Eestis kui Eesti käibemaksukohustuslane on registreeritud kauba saaja liikmesriigi maksukohustuslaseks- sellisel juhul deklareerib maksukohustuslane tehingu teise riigi seadusest lähtuvalt. (5, lk 4) Kauba ühendusesisese käibe tekkimine on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, § 7)

Kauba ühendusesisese käibe toimumise korral kohaldatakse müüjale 0% käibemaksumäära, seejuures peab arvestama väljastatavatele arvetele esitatavate erinõuetega- arvele tuleb märkida ostja käibemaksukohustuslase kood ning viited rakendatud direktiividele (29, lk 37). Ostja käibemaksukohustuslase kood tuleb arvele märkida siis, kui müüja rakendab 0% määra ja ostja on kohustatud tehingutelt käibemaksu arvestama rakendades pöördmaksustamist. (Ib., lk 205). Kauba müüki teise liikmesriigi ostjale tuleb üldjuhul maksustada Eestis kui ostja on ettevõtja, kes ei avalda oma teises liikmesriigis registreeritud maksukohustuslase koodi või ei ole registreeritud teises liikmesriigis maksukohustuslasena, samuti müües kaupa ühendusesisesele füüsilisele isikule. Sel juhul deklareeritakse käibe maksustatav väärtus standardmääraga

maksustatava käibe lahtris 1. Kauba maksustatav väärtus on sätestatud käibemaksuseaduses (28, § 12).

Nii kauba ühendusesisene käive kui ka soetamine loetakse tekkinuks kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele järgneva kuu 15. kuupäeval või arve väljastamise kuupäeval kui see on varasem eelnimetatud 15. kuupäevast. Kauba ühendusesisese käibe ja soetamise aja määramisel kaks kriteeriumit – kauba lähetamine või arve väljastamine. Tähelepanu tuleb pöörata, et kauba väljastamine või kättesaadavaks tegemine võetakse aluseks üksnes siis, kui arve ei ole väljastatud kauba lähetamise kuule järgneva kuu 15. kuupäevaks. Praktikas peaks olema kauba ühendusesisese käibe aja määramisel aluseks eelkõige arve väljastamise päev kuna Käibemaksuseaduse kohaselt tuleb arve väljastada seitsme päeva jooksul kauba lähetamisest (39, lk 64). Kauba ühendusesisene käibe tekkimise aeg on sätestatud käibemaksuseaduses (28, § 11)

Kauba ühendusesisene käive deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 3.1.1, summa sisaldub lahtrites 3.1 ja 3 deklareeritavas käibes.

Järgnev tabel sisaldab näiteid ühendusesisese kauba käibe tekkimise erinevatest tehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 6).

Tabel 6

Kauba ühendusesisene käive

1	Eesti käibemaksukohustuslane müüb kodutekstiili Austria käibemaksukohustuslasele summas 2 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	2 000,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane müüb raamatuid Belgia käibemaksukohustuslasele summas 1 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	1 000,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane müüb masina Bulgaaria maksukohustuslasele ja transpordib selle Bulgaariasse. Masina maksumus on 5 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	5 000,00
4	Eesti käibemaksukohustuslane müüb ehitise detaile Hispaania maksukohustuslasest ostjale, kes müüb need edasi tarbijale. Detailide maksumus on 3 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	3 000,00
5	Eesti käibemaksukohustuslane viib kauba oma Suurbritannia müügiesindusse summas 3 000 eurot, toiming maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	3 000,00
6	Lahter 3.1.1 kokku	14 000,00

1. Eesti ja Austria kuuluvad ühenduse liikmesriikide hulka mis võimaldab omavahel kaupa müüa 0% määraga. Käibemaksukohustus tekib ostjal, kauba ost maksustatakse saaja maa käibemaksuseaduses sätestatud maksumääraga pöördmaksustamise korras, arvele lisatakse asjakohane viide.
2. Kauba ühendusesisesel müügil rakendatakse 0% käibemaksumäära olenemata kas kaup, mida ühendusesiseselt müüakse on müüja riigis maksustatav tava- või soodusmääraga. Ostja maksustab kaubad saaja asukohamaal rakendatava määraga, arvele lisatakse viide pöördmaksustamiskohustuse.
3. Masin müüakse Bulgaaria käibemaksukohustuslasele koos kohaletoimetamisteenusega. Tegemist on ühendusesisesel kauba müügiga ning maksustatakse kauba saaja riigis rakendatava maksumääraga. Kauba müügil Eestis maksustatakse tehing 0% maksumääraga ning arvel viidatakse pöördmaksustamiskohustusele.
4. Eesti käibemaksukohustuslane müüb kaupu Hispaania käibemaksukohustuslasele, kes müüb kauba edasi lõpptarbijale. 0% määraga tuleb maksustada teisele maksukohustuslasele müüdavat kaupa ning deklareerida tehingut lahtris 3.1.1. Arvele lisatakse asjakohane viide kauba soetaja kohustusest kaupa pöördmaksustada.
5. Eesti käibemaksukohustuslane viib kauba oma Suurbritannia müügiesindusse mille puhul deklareeritakse Eestis kauba ühendusesisest käivet maksustades tehingut 0% määraga ja Suurbritannias ühendusesisest soetamist, millele järgneb Suurbritannias siseriiklik müügikäive. Eesti käibemaksukohustuslane peab olema eelnevalt end registreerinud kauba saaja asukohariigis käibemaksukohustuslaseks. Kuigi tegemist on sama ettevõttega on erinevates riikides erinevad maksumäärad mistõttu tuleb kauba müüki käsitleda kui müüki ühelt ettevõttelt teisele ja rakendada pöördmaksustamist, tehingu maksustatav väärtus on kauba soetusmaksumus. Arvele märgitakse asjakohane viide.

2.8. Kauba eksport

Enne Euroopa Liiduga ühinemist deklareeriti kõik välisriiki müüdavad kaubad ja teenused eksporttehingutena 0% määraga maksustades kuid kaupade ja teenuste vaba liikumise põhimõtet järgides on oluline eristada ühendusesisene käive eksporttehingutest mis võimaldab

maksuhalduril selgemalt eristada kontrollitavaid tehinguid ning võimaldab riikidevahelisel koostööl vähendada maksupettusi.

Kauba eksport on ühendusesisese kauba väljavedu ühenduse tolliterritooriumilt (29, lk 92). Eksporditavale kaubale kohaldatakse 0% käibemaksumäära (28, §15, lg 3, p 1) mis on vajalik sihtkohamaa põhimõtte rakendamiseks, sest 0% määraga maksustatud tehingu objektiks olevad kaubad ja teenused maksustatakse käibemaksuga selles riigis, kus asub lõpptarbija mistõttu on oluline kauba ja teenuse omahinnast varasemate müügietaappide tasutud käibemaksu elimineerimine. (30, lk 321)

Kauba väljavedu Eestist loetakse ekspordiks kui liidu kaup toimetatakse väljapoole liidu tolliterritooriumit asuvasse sihtkohta kauba võõrandaja või välisriigi isikust kauba soetaja poolt millega kaasneb või millele järgneb kauba võõrandamine. Kauba ekspordi aluseks saab olla üksnes üks tehing mis tähendab, et kahe järjestikuse müügi korral on ainult ühel müüjal õigus deklareerida tehing kauba ekspordina. Kauba ekspordi aluseks olev tehing on see müügitehing mille puhul müüja või ostja on kauba omanik ekspordi tollideklaratsiooni aktsepteerimise hetkel.(39, lk 29) Kauba eksport on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, §5, §14, §17)

Kauba ekspordil tekib kauba käive Eestis ning deklareeritakse Eestis esitatavas käibedeklaratsioonis kuid maksustatakse siin 0% määraga ning tegelik käibemaksu arvestamine ja tasumine toimub kauba sihtkohariigis sealse käibemaksumääraga (39, lk 43).

Eksporditava kauba maksustatava väärtuse määramisel võetakse aluseks kauba müügihind. Kauba ekspordi tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste sisendkäibemaksu saab maksukohustuslane oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata. 0% määraga maksustatakse lisaks eksporditava kauba käibele ka kauba ekspordiga seotud teenused- eksporditava kauba vedu, sellise veo korraldamine, kaubaveoga seotud kõrvalteenused, samuti ka kauba ekspordi ning sellega seotud teenuste vahendamisteenus. (Ib., lk 30) Tehingu maksustatav väärtus on müügihind koos tehinguga seotud lisatasudega.

Kauba ekspordil on vaja tõendada käibe sisuks olevaid toiminguid kuid ei ole vaja kontrollida ostja isikut ega tema asukohta ning ostjal ei lasu pöördmaksustamise kohustust. Ekspordi puhul ei ole oluline kas kauba saaja on oma asukohariigis käibemaksukohustuslane, sest kauba impordilt maksavad käibemaksu kõik isikud ühtemoodi. Kui kauba käive on käibemaksuseaduse

kohaselt maksuvaba on ka selle eksport maksuvaba. (30, lk 322) Arve väljastamisel tuleb viidata rahandusministri poolt välja antud määruses kehtestatud nõuetele.

Kauba eksport deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 3.2, mis sisaldab käibemaksutagastusega müüki reisijale lahtris 3.2.1, lisaks sisaldub summa lahtris 3.

Järgnev tabel sisaldab näiteid kauba eksporttehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 7).

Tabel 7

Kauba eksport

1	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Kanada ettevõttele puitmööblit summas 3 000 eurot, Kanada ettevõtte transpordib kauba Eestist välja ühendusevälisesse riiki, tehing maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	3 000,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Jaapani ettevõttele makarone summas 2000 eurot lisaks toimetab Eesti käibemaksukohustuslane kauba Jaapanisse, transporditeenuse hind on 300 eurot, tehing maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	2 300,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Austraalia ettevõttele raamatuid summas 300 eurot, tehing maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	300,00
4	Eesti käibemaksukohustuslane osutab laevareisi teenust ning laeva pardal müüakse erinevaid kaupu. Laev sõidab marsruudil Tallinn - Stockholm, tehes vahepeatuse Ahvenamaal. Kaupu müüakse summas 50 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	50 000,00
5	Eesti käibemaksukohustuslane müüb ehituskaupu Rootsi käibemaksukohustuslasele, kes müüb kauba edasi Norra ettevõttele. Kaup toimetatakse Eestist otse Norra. Kauba maksumus on 15 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korra alusel.	15 000,00
6	Kokku	70 600,00
7	Lahter 3.2 kokku (sisaldab käibemaksutagastusega müüki reisijale lahtris 3.2.1)	70 753,22

1. Eesti käibemaksukohustuslane müüb kaupu ühendusevälise riigi ettevõttele kes toimetab kauba müüja riigist välja. Ekspordi rakendamise puhul on oluline, et kaup võõrandatakse ning viiakse territooriumilt välja ühendusevälisesse riiki, seejuures ei ole oluline kas kaup viiakse välja müüja, ostja või kolmanda isiku poolt, oluline on vastava dokumentatsiooni olemasolu mis tõendab kauba ühendusesiseselt territooriumilt väljaviimist. Deklareeritav väärtus on kauba müügihind.

2. Ettevõtte müüb kaupu ühendusevälise riigi ettevõttele ning toimetab kauba riigist välja. Käibemaksuseaduse kohaselt käsitletakse ekspordina ka kauba ekspordiga seotud veeteenuseid. Ka eksporditehingu vahendamine on käsitletav ekspordina ning deklareeritav väärtus on kauba müügihind koos transporditeenusega. Kui kauba ostja on ühendusevälise riigi mitteettevõtja, maksustatakse tehing Eestis kehtiva standardmääraga ja deklareeritakse lahtris 1.

3. Eksporti maksustatakse 0% määraga olenemata millise maksumääraga maksustatakse tehingut müüjariigis. Eksporditava kauba saaja maksustab tehingu oma riigis kehtiva seaduse kohaselt, tehingu deklareeritav väärtus on kauba müügihind.

4. Laeval müüdavaid kaupu on võimalik käsitleda ekspordina juhul kui laev suundub eriterritooriumile, mida ei käsitleta ühendusesisese territooriumina. Antud näite puhul suundub laev eriterritooriumile, mis võimaldab rakendada kauba müügil impordikäibemaksu 0% olenemata kellele kaupu müüakse. Kui laev eriterritooriumil vahepeatust ei tee, tuleb kauba müügile rakendada vastava riigi käibemaksumäära, mille lipu all laev sõidab. Tehingu deklareeritav väärtus on müügihind.

5. Kaupu ei viida teise liikmesriiki vaid ühendusevälisesse riiki, mistõttu ei ole tegemist kauba ühendusesisese müügiga vaid eksporditehinguga. Eesti käibemaksukohustuslase müügitehing Rootsi maksukohustuslasele on maksustatav 0% määraga müük ühendusevälisesse riiki. Rootsi müüki ei maksustata, kuna kaup ei asunud müügi hetkel Rootsis. Norra maksab impordimaksu kauba maaletoomisel.

2.9. Käibemaksutagastusega müük reisijale

Maksukohustuslane võib kauba ekspordina käsitada ka kauba võõrandamist ühendusevälises riigis elavale füüsilisele isikule põhitingimustel, et isik viib suletud pakendis kauba, mille maksumus koos käibemaksuga on rohkem kui 38 eurot oma pagasis ühenduse territooriumilt välja kolme kuu jooksul. Kaup peab olema soetatud maksukohustuslaselt sama päeva jooksul. (39, lk 30)

Käibemaksutagastusega müük on impordi lihtsustatud vorm, *tax-free* kaubandus (30, lk 289). Käibemaksutagastusega müügi korral lisatakse kauba hinnale käibemaks vastavalt seaduses

sätetatud käibemaksumääradele. Lisaks tuleb müüjal täita käibemaksutagastusega müügi kviitung mis antakse ostjale. Ostja peab ühendusevälisesse riiki minnes võtma kviitungile tollilt kinnituse, et kaup on avamata kujul ühendusest välja toimetatud. Antud tollikinnitusega kviitungiga võib ta pöörduda käibemaksutagastusega tegeleva firma esinduse poole kes talle kohe käibemaksu sularahas tagastab. Kui müüja ei ole pidanud vajalikuks lepingu sõlmimist teatud käibemaksutagastusega tegeleva firmaga edastab ostja ise posti teel tollikinnitusega kviitungi müüjale, kes tagastab pangaülekandega ostja poolt tasutud käibemaksu. Müüja võib kauba müügi deklareerida 0% määraga maksustatava kauba ekspordina alles siis, kui ta on kätte saanud tollikinnitusega kviitungi mis tõendab, et kaup on eksporditud. Kui kauba müük tuleb deklareerida enne kviitungi tagasisaamist peab maksukohustuslane algul deklareerima kauba müügi siseriikliku käibena ja hiljem korrigeerima kviitungi saamise kuu esitatavat deklaratsiooni vähendades siseriikliku käibe summat ja deklareerides müügi 0% määraga maksustatava käibena. *Tax-free* regulatsioon annab maksukohustuslasele võimaluse käsitada vastavat müüki 0% määraga maksustatava ekspordina kuid see ei ole kohustus. Kui maksukohustuslane ei soovi käibemaksutagastusega müügiga tegeleda võib ta müüki ühendusevälise riigi füüsilistele isikutele käsitada tavalise siseriikliku käibena. (39, lk 30) Käibemaksutagastusega müügi hetkel tasutud käibemaks deklareeritakse peale tollikinnituse saamist mis tõendab kauba riigist väljatoimetamist.

Tollikinnitus võib olla nii elektrooniline kui paber kandjal. Töö koostamise hetkel on planeeritud Tallinna Lennujaamas kasutusele võtta elektrooniline andmeedastussüsteem mis muudaks tehingute haldamise lihtsamaks ja kiiremaks.

Käibemaksutagastusega müüki deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 3.2.1. Summa sisaldub ka lahtrites 3.2 ja 3. Lahtris deklareeritakse kauba käibemaksuta summa.

Järgnev tabel sisaldab näiteid kauba käibemaksutagastusega müügitehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 8).

Tabel 8

Kauba käibemaksutagastusega müük

1	Eesti käibemaksukohustuslane müüb rõivaid füüsilisest isikust Venemaa elanikule summas 38,02 eurot mis sisaldab käibemaksu. Isik viib kauba avamata Eestist välja Venemaale kolm päeva peale ostu sooritamist vormistades tollis nõutava dokumendi.	31,68
2	Füüsiline Türgi isik soetab Eesti käibemaksukohustuslaselt müügiesinduse erinevatest osakondadest samal päeval erinevas summas standardmääraga maksustatavaid kaupu viies kauba Türgi. Päeva jooksul sooritatud ostude summa on 42 eurot mis sisaldab käibemaksu. Isikule vormistatakse tollis nõutav dokument.	35,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane müüb Norra elanikule standardmääraga maksustatavaid kaupu summas 48,66 eurot mis sisaldab käibemaksu. Kaup viiakse Eestist välja kaks kuud peale ostu sooritamist.	40,55
4	Eesti käibemaksukohustuslasel on esindus Tallinna Lennujaama tollitsoonis. Ühendusevälise riigi elanik, kes suundub reisile ühendusevälisesse riiki, soetab esindusest raamatu summas 50,13 eurot mis sisaldab käibemaksu ning esitab pardakaardi, millega kinnitab suundumist ühendusevälisesse riiki.	45,99
5	Kokku 3.2.1	153,22

1. Venemaa on ühenduseväline riik mistõttu võib kauba müüki Venemaa elanikule käsitleda kui kauba importi kui isik soetab kaupu vähemalt 38 euro eest transportides selle avamata pakendis Eestist välja ning vormistades eelnevalt vajalikud dokumendid ning deklareerinud tollis kauba väljaveo. Lahtris deklareeritakse käibemaksuta summa.

2. Käibemaksuseaduse kohaselt võib ühendusevälisele elanikule müüdavat kaupa käsitleda impordina, kui ühest ettevõttest on sama päeva jooksul kaupu soetatud vähemalt 38 euro väärtuses. Kui ühenduseväline isik soetab ühe Eesti käibemaksukohustuslasest ettevõtte erinevatest osakondadest kaupu kogusummas vähemalt 38 eurot on ta sisuliselt soetanud kaupu ühest ettevõttest. Olemasolevate tšekkide alusel koostatakse korrektne dokument kus summeeritakse erinevate ostude summad ning koostatakse tollile esitatav dokument tõenduseks, et kauba väljaviimiseks on kõik vajalikud tingimused kauba käibemaksutagastusega müügi rakendamiseks on täidetud. Lahtris deklareeritakse kauba käibemaksuta summa.

3. Käibemaksuseaduse kohaselt võib kauba müüki käsitleda käibemaksutagastusega müügina kui kaup viiakse avamata pakendis riigist ühendusevälisesse riiki soetamisele järgneva kolme kuu jooksul. Käibemaksusumma tagastatakse alles peale kauba väljaviimist ja tolli vastavat kinnitust. Lahtris deklareeritakse kauba käibemaksuta summa.

4. Kauba ekspordiks loetakse kauba võõrandamine ühendusevälisesse riiki suunduvale reisijale reisijate liicluseks avatud rahvusvahelise lennujaama tollikontrolli tsoonis asuvas müügipunktis. Kauba viimist tollikontrolli tsoonis asuvasse müügipunkti ei saa alates Euroopa Liiduga liitumisest lugeda ekspordiks kuna kaupa müüakse sealt nii teise liikmesriiki kui ka ühendusevälisesse riiki reisivatele isikutele. Kaupa saab 0% määraga müüa vaid ühendusevälisesse riiki suunduvale reisijale mille kontrollimiseks nõutakse reisijalt pardakaardi esitamist. Kauba eksport loetakse toimunuks pärast seda kui kauba on ostnud ühendusevälisesse riiki suunduv reisija. Lahtris deklareeritakse käibemaksuta summa. Kauba müüki teise liikmesriiki suunduvale reisijale käsitatakse Eesti siseriikliku käibena, mistõttu tuleb kauba müüki maksustada Eestis kehtivate maksumääradega. (39, lk 31)

2.10. Käibemaksu summeerimine

Käibemaksu summeerimisel võetakse aluseks standard- (lahter 1) ja soodusmääraga (lahter 2) deklareeritud kaupade ja teenuste maksustatav väärtus, millelt arvutatakse seaduses sätestatud maksumäärade alusel müügilt saadud käibemaksusumma ning deklareeritakse käibemaks kokku lahtris 4 mis on üheks väärtuseks tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisel lahtris 12 (negatiivse väärtuse korral lahtris 13).

2.11. Impordilt tasumisele kuuluv käibemaks

Käibemaksuseaduses sätestatud korras võib maksukohustuslane imporditava kauba arvestatavat käibemaksu käibedeklaratsioonis deklareerides kasutades tollideklaratsioonide töötlemise süsteemi *Complex* olles maksuhaldurit tegevusest eelnevalt teavitanud. Impordi loa olemasolul edastab *Complex* tollideklaratsiooni aktsepteerimisel impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu automaatselt käibedeklaratsiooni lahtrisse 4.1 mis on maksuhalduri poolt eeltäidetav, ettevõtte ise ei saa lahtrit täita ega muuta. Süsteemi kasutuselevõtu eesmärk oli lihtsustada ekspordiga tegelevate ettevõtete maksukohustuse täitmist ja vähendada maksuhalduri koormust käibemaksu tagastusnõuete kontrollimisel, seadusemuudatus võeti vastu aastal 2008. (38)

2.12. Seadusega lubatud mahaarvatav sisendkäibemaks

Kaupade ja teenuste maksustamise põhimõtte kohaselt tasub käibemaksu lõpptarbija mistõttu tuleb eelnevatest müügietaappidest elimineerida kauba või teenuse hinnas sisalduv käibemaks vältimaks käibemaksu kumuleerumist. Kumuleerumine muudab kauba või teenuse lõpptarbijale ebamõistlikult kalliks ning maksustab müüki mitmel etapil põhjustades seeläbi kauba või teenuse oluliselt suuremat maksustamist kui seaduses ette nähtud. Seetõttu vähendatakse kauba või teenuse soetamisel ettevõtlusega seotud eesmärgil maksustatava käibe teostamiseks soetusel tasutud käibemaksu võrra tasumisele kuuluvat käibemaksu. Nii vähendatakse eelmisel müügietaapil tasutud käibemaksu võrra kauba või teenuse hinda ja maksustatav väärtus on kauba maksumus millele ettevõtte on lisanud väärtuse ühel või teisel moel.

Sisendkäibemaksu saab maha arvata kaupade või teenuste ostult mille maksukohustuslane on soetanud maksustatava käibe või tehingu tarbeks Eestis või välisriigis. Maksustatav käibe hõlmab nii standard-, soodus- kui ka 0% määras käivet, samuti välismaal maksustatavat käivet mida Eesti käibedeklaratsioonis ei deklareerita. (30, lk 342) Kaupade ja teenuste üheaegne kasutamine maksustatava ja maksuvaba käibe teostamiseks määratakse mahaarvatav sisendkäibemaks maksustatava- ja kogukäibe arvatava suhtarvu alusel mis on ümardatud ülespoole täisprotsendini. Käibe suhtarvu arvutatakse kord aastas, igakuises arvepidamises kasutatakse eelmise aasta suhtarvu, esimesel aastal lähtutakse prognoosist. Aasta lõpus suhtarvu vajadusel korrigeeritakse ja detsembri deklaratsioonis tehakse ümberarvutused. Suhtarvu arvutamisel jäetakse käibe hulgast välja põhivara müük, finantstehingute juhuslik käive ja kinnisasja juhuslik võõrandamine. Juhuslik käive on tegevus mis ettevõtja põhitegevuse äralangemisel ei tekiks. (Ib., lk 348)

Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodeid on kaks, maksumaksja võib valida sobiva meetodi ning vajadusel seda kord aastas vahetada. Proportsionaalse meetodi kasutamisel korrutatakse kõikide kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaks läbi eelnevalt arvutatud suhtarvuga olenemata kulu kasutusotstarbest, proportsiooni kohaldatakse kogu sisendkäibemaksule. Meetod ei arvesta konkreetse kulutuse seost hilisema maksustatava käibega. Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul arvatakse arvestatud käibemaksust kõigepealt maha kogu maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse

sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha ei arvata. Proportsionaalse meetodi kasutamine on lihtsam kuid segameetodi kasutamise tulem on täpsem. (29, lk 196)

Korrespondeerivuse põhimõtte kohaselt tekib maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ajal mil mahaarvatava käibemaksu osas tekkis müüjal maksukohustus- reeglina kauba lähetamisel või teenuse osutamisel eeldusel, et deklaratsiooni esitamise ajaks on ka arve kätte saadud (30, lk 344). Kui arve saadakse kätte peale deklaratsiooni esitamise kuupäeva, saab sisendkäibemaksu maha arvata maksustamisperioodil mil arve saadakse. Kauba või teenuse eest osaline tasumine ettemaksuna annab õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks makstud summa osas kui müüjal tekib samas summas maksustatav käive ning sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olev ettemaksuarve vastab seaduses sätestatud nõuetele. (39, lk 135)

Sisendkäibemaksu tõendamise olulisim dokument on nõuetekohane arve, pöördmaksustamise korral võib olla sisendkäibemaksu mahaarvestamise aluseks lisaks arvele saateleht või tellimuse kinnitus. Kauba impordil arvestatakse sisendkäibemaks maha tollideklaratsiooni alusel, selle puudumine ei välista mahaarvamise õigust kui tolli andmebaasis on import ja maksustamine fikseeritud. (30, lk 346) Kui algselt mahaarvatud sisendkäibemaksusumma osutub hiljem ebaõigeks tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamist parandada, parandamine on lubatud tagasiulatuvalt ja edasiulatuvalt. Tagasiulatuva korrigeerimise alus võib olla nõuetekohase arve puudumine, edasiulatuva korrigeerimise põhjus võib olla tehingu tühistamine või väärtuse vähenemine. (Ib., lk 345) Juhul kui arvele on käibemaks märgitud ekslikult tuleb kauba müüjalt või teenuse osutajalt paluda esitada kreditarve kuna kauba või teenuse saajal ei ole õigus arvele ekslikult märgitud käibemaksusummat käsitada sisendkäibemaksuna (39, lk 133).

Sisendkäibemaksusumma, mis on seadusega lubatud maha arvata, deklareeritakse käibe-deklaratsiooni lahtris 5. Lahter sisaldab impordilt tasumisele kuuluvat käibemaksu lahtris 5.1 ja põhivara soetamisel tasutud käibemaksu lahtris 5.2. Lisaks sisaldub lahtris 5 pöördkäibemaksustamise korras deklareeritud käibemaks ühendusesiseselt soetuselt ja erikorra alusel maksustatava soetuse käibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamist reguleerib käibemaksuseadus (28, §29, §30, §31, §32, §33)

Järgnev tabel sisaldab näiteid mahaarvatava sisendkäibemaksusumma aluseks olevatest tehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 9).

Sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olevad tehingud lahtris 5

1	Eesti käibemaksukohustuslane liisib Eesti käibemaksukohustuslaselt sõiduki mille omandiõiguse üleminek ei ole lepinguga määratud. Autot planeeritakse kasutada 5 aastat, liisingmakse igakuine summa on 200 eurot millele lisandub intress 20 eurot, tehingu maksumus sisaldab käibemaksu.	33,33
2	Eesti käibemaksukohustuslane esitab Eesti käibemaksukohustuslasele perioodilist väljaannet, tellimus vormistatakse 1 aastaks summas 40 eurot mis sisaldab käibemaksu. Ostja loobub tellimusest ning müüja esitab kreditarve.	-3,30
3	Eesti käibemaksukohustuslane soetab Eesti käibemaksukohustuslaselt käsitöötarbeid summas 300 eurot mis sisaldab käibemaksu.	50,00
4	Kokku	80,03
5	Lahter 5 kokku (sisaldab impordilt tasumisele kuuluvat käibemaksu lahtris 5.1, põhivara soetamiselt tasumisele kuuluvat käibemaksu lahtris 5.2)	106 270,33

1. Olukorras, kus liisinglepingus ei ole ette nähtud kauba omandiõiguse üleminekut on tegemist teenuse osutamisega ning käibemaksu arvestatakse perioodiliselt liisingmaksete alusel. Intress on käibemaksuseaduse kohaselt maksuvaba mistõttu arvestatakse käibemaksu vaid teenuse osutamise maksustatavalt väärtuselt. Kui peale lepingu lõpetamist ostetakse liisingu ese välja lepingus kehtestatud soodushinnaga, maksustatakse tehing iseseisvalt kauba võõrandamisena. Kui lepingus on kehtestatud omandiõiguse üleminek on tegemist kauba võõrandamisega, liisinguandja esitab liisingu eseme üleandmisel arve liisinguobjekti maksumuse kohta ning liisinguvõtja saab arve alusel sisendkäibemaksu koheselt ühes summas maha arvestada. Kaupa maksustatakse kui järelmaksuga müüki. (30, lk 281)

2. Eesti käibemaksukohustuslane soetab soodusmääraga maksustatavat kaupa deklareerides tasutud soodusmääraga käibemaksusumma. Arve esitatakse ühes summas mitte igakuiselt eraldi mistõttu tuleb käibemaks deklareerida arve esitamise perioodi deklaratsioonis. Kui teenusest loobutakse vähendatakse sisendkäibemaksusummat krediteeritava käibemaksu osas deklareerides käibemaksu lahtris 5.

3. Eesti käibemaksukohustuslane soetab Eesti käibemaksukohustuslaselt standardmääraga maksustatud kaupu, deklareeritav väärtus on tasutud käibemaks.

2.13. Impordilt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks

Kauba import on liiduvälise staatusega kauba vabasse ringlusse lubamine peale tolliprotseduuride läbimist. Kauba import tekib reeglina päeval kui esialgne tolliprotseduur lõpetatakse, kaup vabastatakse tollikontrolli alt ning suunatakse vabasse ringlusesse (39, lk 32). Käibemaksu mahaarvamise aluseks olev dokument kauba impordi korral on tollideklaratsioon. Kauba importimisel eriterritooriumilt, näiteks Ahvenamaalt, on sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks kauba ostuarve ja tollile esitatav tollideklaratsiooni vorm. (Ib., lk 134)

Imporditava kauba maksustatava väärtuse moodustavad kauba tolliväärtus ja kõik importimisel tasumisele kuuluvad impordimaksud ning muud kauba sihtkohta toimetamisega seotud kulud, sealhulgas arvamata vahendustasu, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud kuni esimese sihtkohani Eesti territooriumil. Imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka ei arvestata käibemaksu. Imporditava kauba maksustatava väärtuse maksumäär on sama mis kauba riigisisel müügil rakendatud määr. Kauba impordil arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil millal toll kauba vabastas ning see ei sõltu sellest kas kauba eest tasutakse ise, tasutakse tolliagentuuri kaudu või deklareeritakse tasutavat käibemaksu käibedeklaratsioonis. (Ib., lk 136) Kauba impordil tollile makstud käibemaksu saab maksukohustuslasena registreeritud kauba importija kauba importimise kuu eest esitataval käibedeklaratsioonis sisendkäibemaksuna maha arvata (11). Kauba import on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, §6, §11, § 13, §17).

Tolliväärtus on imporditava kauba väärtus mille alusel määratakse deklareeritavale kaubale väärtuse järgi arvestatavad maksud. Kauba esmane tolliväärtus on ekspordiks ühenduse tolliterritooriumile müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind mida ostja maksis või maksab müüjale. Tegelikult makstud või makstavale hinnale lisatakse kauba importimisel ostja poolt tehtud kulutused, mis kuuluvad tolliväärtusesse. Tolliväärtuse määramise kord ja nõuded on kehtestatud Euroopa Liidu tolliseadustiku määrusega (22).

Praktikas on levinud olukord kus kaupu transportinud ettevõtte tasub algselt kauba importimisel tasumisele kuuluva käibemaksu ning arve esitatakse kauba ostjale, millel on eraldi välja toodud kauba impordikäibemaks mis tuleb raamatupidamises kajastata impordikäibemaksuna ning see käibedeklaratsioonis deklareerida.

Impordilt tasumisele kuuluv käibemaks deklareeritakse lahtris 5.1, summa sisaldub lahtris 5.

Järgnev tabel sisaldab näiteid imporditava kauba ostutehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 10).

Tabel 10

Kauba import

1	Eesti käibemaksukohustuslane ostab Hiina ettevõttelt raamatuid summas 7 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korrast.	630,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane soetab Kanada ettevõttelt mänguasju summas 3500 eurot sisaldades transporditeenust summas 500 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korrast.	700,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane soetab USA ettevõttelt puudega inimese veoks kohaldatud sõidukeid summas 10 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korrast.	
4	Lahter 5.1 kokku	1330,00

1. Impordil tasumisele kuuluv käibemaks deklareeritakse tollideklaratsiooni alusel, kaup maksustatakse siseriikliku müügi korral rakendatava käibemaksumääraga ning deklareeritakse imporditava kauba käibemaksusumma.

2. Impordil arvestatakse transporditeenus impordi maksustatava väärtuse hulka ja maksustatakse siseriikliku müügi korral rakendatava määraga. Tehingu deklareeritav väärtus on tolliväärtus.

3. Puudega inimese tarbeks kohaldatud sõiduk mis vastab liikluseaduse alusel kehtestatud korrale on käibemaksuseaduse kohaselt maksuvaba mistõttu ei maksustata samu kaupu ka impordi korral.

2.14. Põhivara soetamiselt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks

Põhivara soetamise eesmärk on ettevõttele kasu toomine pikema perioodi jooksul. Olenevalt ettevõtte sise-eeskirjadest ja vara olemusest amortiseeritakse põhivara tema kasutusea jooksul. Põhivara soetuse hetkel tasutakse müüjale põhivara maksumus koos käibemaksuga olenemata kui pika perioodi jooksul põhivara kasutatakse. Tasutud käibemaksu osa võrra saab sama perioodi käibedeklaratsioonis vähendada tasumisele kuuluvat käibemaksu kui põhivara kasutatakse ainult maksustatava käibe tekitamiseks. Kui sisendkäibemaksu arvestusel

kasutatakse proportsiooni tuleb seda rakendada ka põhivara soetusel. Käibemaksusumma ei kuulu soetusmaksumuse hulka mida amortiseeritakse seetõttu toimub ka käibemaksuarvestus samas perioodis, millal toimus tegelik soetus. Kui käibemaksuarvetuse perioodil on investeeringute maht väga suur võib tekkida olukord kus sisendkäibemaksu summa on suurem kui müügi käibemaks ning tekib käibemaksu ettemaks.

Põhivara soetamisel on samuti oluline mis käibe tekitamiseks konkreetset vara kasutatakse. Põhivara puhul on kehtestatud nn sisendkäibemaksu ümberarvestuse periood 5 aastat mis tähendab, et vastava perioodi jooksul alates kauba soetamisest jälgitakse kauba kasutamist maksustatava käibe tarbeks ning juhul, kui kaupa kasutatakse osaliselt või täielikult maksuvaba käibe või mitteettevõtluse tarbeks on maksukohustuslane kohustatud osa soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaksust tagasi maksma. Esimeseks kalendriaastaks loetakse ajavahemiku päevast mil põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana arvele kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. (39, lk 138)

Põhivara raamatupidamisliku väärtuse suurendamise tarbeks soetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu korrigeeritakse, ümberarvestuse perioodi alguseks on põhivara raamatupidamisliku väärtuse suurendamise moment. Korrigeerida saab mitte üksnes juba mahaarvatud sisendkäibemaksu vaid ka mahaarvamata sisendkäibemaksu- ehk saab korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist ka maksukohustuslasele positiivses suunas arvestades sisendkäibemaksu täiendavalt maha. See on vajalik juhul kui põhivara soetamisel sisendkäibemaksu ei saanud maha arvata. 1. märtsist 2014 on maksukohustuslasel õigus ka enne isiku maksukohustuslasena registreerimist soetatud põhivara osas ümberarvestust teha kui ta kasutab vara maksustatava käibe tekitamiseks. (Ib., lk 139)

Soetuse aeg, koht ja maksustatav väärtus ei erine tavapärase kauba või teenuse maksustamise nõuetest. Põhivara soetamisel tasutud käibemaks deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 5.2.

Järgnev tabel sisaldab näiteid põhivara ostutehingutest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 11).

Tabel 11

Põhivara ostutehingud

1	Eesti käibemaksukohustuslane soetab Eesti käibemaksukohustuslaselt tootmis-seadme mida kasutatakse vaid maksustatava käibe tekitamise eesmärgil summas 30 000 eurot millele lisandub käibemaks.	6 000,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane soetab Eesti käibemaksukohustuslaselt ehitiseta krundi summas 100 000 eurot millele lisandub käibemaks. Ettevõtte kasutab krundi maksustatava käibe tekitamiseks.	20 000,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane vahetab ettevõtte olemasoleva ehitise katuse ja aknad summas 10 000 eurot millele lisandub käibemaks. Ettevõtte kasutab hoonet maksustatava käibe tekitamiseks.	2 000,00
4	Eesti käibemaksukohustuslane soetab meditsiinilise teenuse pakkumise eesmärgil kõnniroboti summas 60 000 eurot millele lisandub käibemaks. Ettevõtte kasutab soetatud põhivara maksustatava käibe tekitamiseks.	5 400,00
5	Lahter 5.2 kokku	33 400,00

1. Ettevõtte soetab põhivara mida kasutatakse vaid maksustatava käibe tarbeks mistõttu on võimalik vähendada tasumisele kuuluvat käibemaksusummat samal perioodil mil vara soetati. Vastavas lahtris deklareeritakse tehingu käibemaksusumma.

2. Käibemaksuseaduse kohaselt maksustatakse krundi müüki ilma ehitiseta standardmääraga. Krundi ostul võib käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata kui ostja kasutab krundi maksustatava käibe tekitamiseks ning lisab müügiarvetele käibemaksu olles tegevusest eelnevalt maksuhaldurit teavitanud. Kui ettevõtte ei lisa müügiarvetele käibemaksu ei kasuta ta kinnisvara maksustatava käibe tekitamiseks ning puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kinnisvara puhul on otstarbe jälgimise periood 10 aastat. Kui käibemaksukohustuslane on algselt soetanud põhivara maksuvaba käibe tekitamise eesmärgil kuid mõne aasta pärast otsustab vara kasutada maksustatava käibe eesmärgil on võimalik edasiulatuvat käibemaksu korrigeerida. Korrigeerida ei ole võimalik perioodi millal vara kasutati maksuvaba käibe tekitamiseks.

3. Kui põhivara ja kinnisasja väärtuse tõstmiseks soetatakse kaupu ja teenuseid on ka nende arvestuspõhimõtted samad mis põhivara või kinnisvara soetamisel.

4. Põhivara soetuse lahtri 5.2 täimisel ei ole oluline kas kaupa ostetakse standardmääraga või soodusmääraga maksustatult, oluline on deklareerida õige määraga maksustatud käibemaks. Samuti tuleb deklareerida põhivara ühendusesisese soetamisel pöördmaksustamise korras tasutav käibemaks.

2.15. Kauba ühendusesisene soetamine ja teise liikmesriigi maksukohustuslaselt saadud teenused

Tarbimismaksu sihtkohamaa põhimõtte kohaselt tuleb kaup ja teenus maksustada riigis kus seda kasutatakse. Kui Eestis asuv maksukohustuslane ostab teisest liikmesriigist kaupu või saab sealt teenuseid peab ostja arvestama käibemaksu saaja asukohariigis kehtestatud maksukorra alusel, kauba või teenuse müük maksustatakse 0% määraga. Teenuse ühendusesisesel soetamisel on oluline teenuse saamise koht, saadud teenus maksustatakse vastavalt asukohamaa maksu-määraga. Reegel toimib sünkroonselt ühendusesisese müügiga vältimaks topeltmaksustamise tekkimist või alusetut maksuvabastust. Teenuse maksustamine sõltub paljudest erinevatest asjaoludest- selgeks tuleb teha kas tegemist on maksukohustuslaste omavahelise tehinguga, kus käive tekib ning ega teenust ei maksustata mõne eraldi korras. (30, lk 268) Töö koostamise hetkel kehtiv teenuste maksustamise kord viidetega käibemaksuseaduse paragraafidele on esitatud lisa 3.

Lahtris 6 deklareeritakse üldinformatsioonina ühendusesisese kauba, teenuse ning maksuvaba soetuse maksustatav väärtus kuigi maksuvaba soetamist ei pöördmaksustata ja maksuvaba käibe lahtris 8 ei näidata. Käibedeklaratsiooni lahtris 6 deklareeritav ühendusesisene soetus sisaldab kauba ühendusesisest soetust mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 6.1. Pöördmaksustamise korral deklareerib kauba ostja või teenuse saaja saadud kauba või teenuse maksumuse sõltuvalt maksumäärast ja müüja asukohast käibedeklaratsiooni lahtrites 1 või 2 ja 6 või 7 ning arvutab ise soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu lahtrisse 5. Ühendusesisest kauba soetust või teenuse saamist ühendusesisese käibe aruandel ei deklareerita.

Järgnev tabel sisaldab näiteid teenuse ühendusesisestelt soetustelt millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korras (Tabel 12).

Tabel 12

Teenuse ühendusesisene soetamine

1	Rootsi käibemaksukohustuslasest ettevõtte esitab igakuuliselt Eesti käibemaksukohustuslasest ettevõttele arve rahvusvahelisi vedusid tegeva auto tarkvaraprogrammi kasutamise kohta summas 1 500 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korras.	1 500,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane soetab Läti käibemaksukohustuslaselt jooniste koostamise teenust summas 300 eurot, jooniseid kasutatakse Eestis maksustatava käibe tekitamise eesmärgil. Tehingut maksustatakse seaduses sätestatud korras.	300,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane saab Eestis õigusabi teenust Taani maksukohustuslaselt summas 1 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korras.	1 000,00
4	Leedu käibemaksukohustuslane osutab Eesti käibemaksukohustuslasele reisijateveo teenust Eestist Läti ja tagasi summas 500 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korras.	500,00
5	Eestis tegutsev käibemaksukohustuslane saab puitmaterjali Prantsusmaal tegutsevale Prantsusmaa käibemaksukohustuslasele kes valmistab puitmaterjalist mööbeteid. Peale ehete valmistamist saadetakse valmistoodang tagasi Eestisse. Teenuse maksumus on 6 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korras.	6 000,00
6	Kokku	9 300,00
7	Lahter 6 kokku (sisaldab lahtrit 6.1)	46 100,00

1. Saadav teenus ei ole veo kõrvalteenus ega muu erireegli alla kuuluv teenus mistõttu rakendub põhireegel ja teenus kuulub Eestis pöördmaksustamisele sõltumata kuidas ja kus konkreetset sõidukit kasutatakse. Tegemist on maksustatava käibe tarbeks soetatud teenusega mis annab õiguse sisendkäibemaksu samas deklaratsioonis maha arvamiseks. (36)

2. Käibe tekkimise koht on Eesti, mistõttu tuleb teenus pöördmaksustada standardmääraga ning sisendkäibemaks samas deklaratsioonis üldkorras maha arvata. (35)

3. Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti mistõttu tuleb teenust maksustada pöördmaksustamise korras Eestis kehtiva standardmääraga ja sisendkäibemaks sama perioodi käibedeklaratsioonis maha arvata.

4. Reisijateveo teenuse maksustamisel on oluline reisi marsruut- kui reis toimub kasvõi osaliselt teises liikmesriigis tuleb teenus maksustada saaja riigis kehtiva maksumääraga. Erisus tuleneb asjaolust kus väga keeruline on tehingut käibemaksuga igas riigis maksustada kui reis läbib mitut

erinevat liikmesriiki kus kehtivad erinevad maksumäärad. Seetõttu on teenuse maksustamisel rakendatud pöördkäibemaksustamist.

5. Prantsusmaa käibemaksukohustuslane osutab Eesti käibemaksukohustuslasele teenust mis maksustatakse põhireegli kohaselt saaja asukohamaal. Prantsusmaa maksukohustuslane esitab teenuse arve 0% maksumääraga ja Eestis rakendatakse pöördkäibemaksustamist, maksustatava käibe tarbeks saadud teenuselt tasutud käibemaksu võib Eesti käibemaksukohustuslane samas deklaratsioonis sisendkäibemaksuna maha arvata.

2.16. Kauba ühendusesisene soetamine

Kauba ühendusesisene soetamine on kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse. Käive tekib liikmesriigis, kust kaup välja toimetati kuid kauba ühendusesisene soetamine ja maksukohustus tekib kauba soetajal selles liikmesriigis kuhu kaup toimetatakse. Kauba ühendusesiseselt soetamiselt arvestab käibemaksu kauba saaja sihtkohariigis kehtiva maksumääraga maksustades. Soetamiselt arvestatud käibemaksu saab deklaratsioonis üldises korras sisendkäibemaksuna maha arvata ning reaalselt käibemaksukohustust üldjuhul ei teki.(29, lk 45) Kui ettevõtte soetab ühendusesiseselt kaupa ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud, ettevõtet tuleb käsitleda kui lõpptarbijat ning tehingult tuleb tasuda käibemaks. Ühendusesisesel kauba soetamisel ei ole teise liikmesriigi maksukohustuslaseks olemise kontroll oluline, soetatud kaup maksustatakse pöördmaksustamise korras Eestis kehtiva maksumääraga. (Ib., lk 48) Kauba või teenuse ühendusesisene soetamine on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, §8).

Kauba ühendusesisese käibe ja soetamise aja määramisel on kaks kriteeriumit – kauba lähetamine või arve väljastamine. Kauba ühendusesisene soetamine loetakse tekkinuks kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele järgneva kuu 15. kuupäeval või arve väljastamise kuupäeval kui see on eelnimetatust varasem. Ettemaksuarve ei ole käibe tekkimise hetk. Tähelepanu tuleb pöörata, et kauba väljastamine või kättesaadavaks tegemine võetakse aluseks üksnes siis kui arve ei ole väljastatud kauba lähetamise kuule järgneva kuu 15. kuupäevaks. Seega peaks praktikas olema kauba ühendusesisese käibe aja määramisel aluseks eelkõige arve väljastamise päev kuna arvetele esitatavate nõuete kohaselt tuleb arve väljastada seitsme päeva

jooksul kauba lähetamise hetkest. (39, lk 64) Kauba või teenuse soetamise aeg on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, §11).

Reeglina peab ühendusesisesel soetamisel tehingu liikmesriigis asuv maksukohustuslasest müüja käsitlema müüki kauba ühendusesisese käibena kohaldades 0% käibemaksumäära. Võib esineda ka erand, kus müüja ei ole nõus müügile 0% määra rakendama kuna ta ei ole kindel kauba liikmesriigist väljatoimetamises mis on ühendusesisese käibe tekkimise üks nõuetest lisades kauba müügil müüja asukohariigis kehtiva maksumäära alusel käibemaksu. Eesti maksukohustuslane käsitleb ostu ühendusesisese soetamisena koos liikmesriigis lisatud käibemaksuga mis tekitab topeltmaksustamise olukorra kui tehing pöördmaksustatakse tasutakse nii liikmesriigi kui ka Eesti käibemaksumääraga maksustatud käibemaks. Eesti maksukohustuslase rahalise kahju vältimiseks on võimalik tagasi taodelda müüja riigis tasutud käibemaksu. (29, lk 49)

Informatiivses lahtris 6.1 deklareeritakse kauba ühendusesisese soetuse maksustatav väärtus ja maksuvaba soetus mis pöördmaksustatakse. Samas saab maksukohustuslane kauba soetamiselt arvestatud käibemaksu samas käibedeklaratsioonis sisendkäibemaksuna maha arvata ja reaalselt maksukohustust maksukohustuslasel reeglina ei teki, välja arvatud juhul kui puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. (39, lk 39) Kauba ühendusesisest soetamist kauba ühendusesisese käibe aruandes ei deklareerita.

Järgnev tabel sisaldab näiteid kauba ühendusesisese soetamisest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 13).

Tabel 13

Kauba ühendusesisene soetamine

1	Eesti käibemaksukohustuslasest automüügifirma ostab Saksamaa maksukohustuslaselt uue transpordivahendi summas 32 000 eurot olles eelnevalt tasunud ettemaksu summas 10 000 eurot, tehing maksustatakse seaduses sätestatud korrast ning transporditakse treileriga Eestisse kus auto kantakse ARKi registrisse. Auto müüakse edasi.	32 000,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane soetab Soome käibemaksukohustuslaselt maksustatava käibe tekitamise eesmärgil lauanõusid summas 100 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korrast.	100,00

Tabel 13 järg

3	Eesti käibemaksukohustuslane saadab enda veoauto Ungarisse eesmärgil soetada koorem arbuuse. Ungari käibemaksukohustuslasest müüja keeldub müüki ühendusesisese kauba käibena käsitlemast ja 0% määra kohaldamast kuna ta ei ole veendunud ostja kauba Ungarist väljatoimetamises. Koorma hind on 4 000 eurot mida maksustatakse Ungari standardmääraga 27% summas 1 080 eurot. Kauba maksumus koos käibemaksuga on 5 080 eurot. Kaup tuuakse Eestisse.	4 000,00
4	Eesti käibemaksukohustuslase Leedu tehases kasutusel olnud väikevahend toimetatakse Eesti tehasesse. Kauba soetusmaksumus oli 200 eurot millele lisatud käibemaks on algsel soetamisel tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvatud.	200,00
5	Eesti käibemaksukohustuslane soetab Leedu mittekäibemaksukohustuslaselt ehteid summas 500 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korras.	500,00
6	Lahter 6.1 kokku	36 800,00

1. Saksamaa käibemaksukohustuslane esitab Eesti käibemaksukohustuslasele ettemaksuarve, tegemist ei ole käibe tekkimise aluseks. Käive deklareeritakse perioodil millal uus transpordivahend (28, §2, lg 7) võõrandatakse või millal arve esitatakse. Arvele kohaldatakse pöördkäibemaksustamist ning maksustatava käibe eesmärgil soetatud kauba sisendkäibemaks arvestatakse deklaratsioonis tasumisele kuuluvast käibemaksust maha.

2. Soome käibemaksukohustuslane müüb Eesti käibemaksukohustuslasele kaupu mis ühendusesisese käibena tuleb maksustada pöördkäibemaksustamise korras kauba saaja riigis. Kui kauba soetaja puhul oleks tegemist füüsilise isikuga ei rakenda müüja pöördmaksustamist vaid lisab kauba maksustatavale väärtusele müüja asukohamaal kehtiva käibemaksu mille füüsilisest isikust ostja tasub kauba müüjale.

3. Eesti käibemaksukohustuslane soetab ühendusesiseselt kaupu mida müüja peab maksustama 0% määraga ja ostja rakendama pöördmaksustamist ning maksustama kauba Eestis kehtiva maksumääraga. Kauba ühendusesisese liikumise olulisim nõue on kauba vedu ühest liikmesriigist teise. Ungari müüja ei saa antud olukorras kindel olla kauba riigist väljaveosmistõttu lisatakse kauba maksustatavale väärtusele Ungaris kehtiva maksumäära alusel käibemaks. Ostja toimetab kauba Eestisse rakendades pöördmaksustamist maksustades kauba maksumust Eestis kehtiva määraga. Probleemiks jääb Ungaris tasutud käibemaksusumma 1 080 eurot mida sisuliselt ei oleks vaja tasuda. Topeltnmaksustamise vältimiseks tuleb Ungari ettevõttele tasutud käibemaks tagasi taodelda läbi Ungari maksuhalduri.

4. Ühendusesiseseks soetuseks loetakse ka ettevõtluses kasutusel olnud kauba toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse ilma omanikuvahetuseta. Kauba maksustatav väärtus on soetusmaksumus mis deklareeritakse lahtris 6.1 ning maksustatakse pöördmaksustamise korras. Kui seadet kasutatakse maksustatava käibe tarbeks võib tasumisele kuuluvat käibemaksu vähendada toote sisendkäibemaksu võrra.

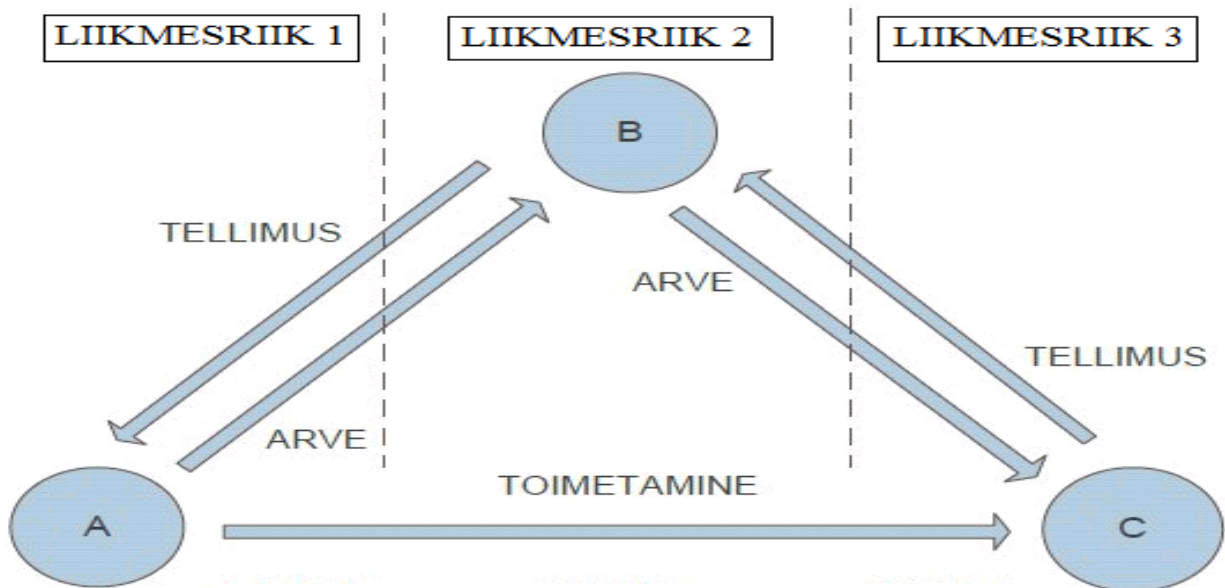
5. Olenemata kas kaup ostetakse käibemaksukohustuslaselt või käibemaksukohustuslasena registreerimata isikult tuleb lähtuda põhimõttest mille kohaselt maksustatakse kaup sihtkohariigis. Seega tuleb deklareerida kauba ühendusesisene käive ning rakendada pöördmaksustamist. Maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba sisendkäibemaksu saab samas deklaratsioonis koheselt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata.

2.17. Muu kauba soetamine ja teenuse saamine, mida maksustatakse käibemaksuga

Käibedeklaratsioonis peab eraldi lahtris deklareerima paigaldatava ja kokkupandava ning kolmnurkteingu tingimustel kauba soetamist või teenuse millelt tuleb käibemaksu maksta Eestis. Paigaldatava või kokkupandava kauba soetuse eraldi deklareerimise eesmärk on vältida olukorda kus tehingut ei maksustata müüja ega ostja poolt.

Paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5 % tehingu maksustatavast väärtusest (28, §2, lg 3, p 1). Piirmäär kehtestatakse liikmesriigis kehtiva korra alusel, direktiiv ei ole sätestanud ühtset tehingu osakaalu määra. Erinevus kaugmüügist seisneb kauba müügiga kaasnevas paigaldamises.

Kolmnurktehing on ühendusesisese käibe ja soetamise erijuhtum (Ib., §2 lg 8). Kolmnurktehingus osaleb kolm isikut kes kõik peavad olema eri liikmesriigis registreeritud maksukohustuslased. Kauba müük toimub kahe järjestikuse tehinguna kuid kaup liigub otse esimese tehingu müüjalt teise tehingu järgsele soetajale. (30, lk 292)



VÕORANDAJA KOLMNURKTEHINGUS	EDASIMÜÜJA KOLMNURKTEHINGUS	SOETAJA KOLMNURKTEHINGUS
<u>Käibedeklaratsioonis:</u> kauba ühendusesisese käibe lahtrites B-le müüdüd kauba maksustatav väärtus (KMD read 3, 3.1 ja 3.1.1)	<u>Käibedeklaratsioonis</u> soetamist ja ühendusesisest käivet ei näita	<u>Käibedeklaratsioonis:</u> C näitab Eestis maksustatava käibe hulgas kolmnurktinguga kauba soetamise ja deklareerib: * kolmnurktinguga B-lt soetatud kauba maksustatava väärtuse (KMD read 1 või 2 ja 7) * kauba soetamiselt arvatud käibemaks (KMD rida 4) * sama summa sisendkäibemaksuna, kui on õigus maha arvata (KMD rida 5)
<u>Ühendusesisese käibe aruandes:</u> * B-le müüdüd kauba maksustatav väärtus (VD veerg 3) * B käibemaksukohustuslase number (VD veerud 1 ja 2)	<u>Ühendusesisese käibe aruandes:</u> * C-le müüdüd kauba maksustatav väärtus (VD veerg 4) * C maksukohustuslase number (VD veerud 1 ja 2)	<u>Ühendusesisese käibe aruandes</u> tehingut ei näita
<u>Arvele:</u> A ja B maksukohustuslase numbrid	<u>Arvele:</u> B ja C maksukohustuslase numbrid	

Joonis 2. Kolmnurkting, tehingu maksustamine ja deklareerimine (6)

Maksustamise erisus seisneb asjaolus kus teine liikmesriik, kelle käest kaup realselt läbi ei liigu ei pea deklareerima edasimüüdava kauba ühendusesisest soetamist ega ühendusesisest käivet. Edasimüüja deklareerib tehingu vaid ühendusesisese käibe aruande eraldi tulbas. Müüja jaoks on tegemist tavalise ühendusesisese käibega ning kauba tegelikul soetajal tekib pöördmaksustamise kohustus, mis deklareeritakse mitte kauba ühendusesisese soetusena vaid käibedeklaratsiooni lahtris 7. (30, lk 292) Kolmnurkting võib moodustada osa suuremast tehingute ahelast kus osapoolteks võib olla ka mitteliikmesriigi ettevõtted. Keerulisemates olukordades on enne maksustamist mõistlik selgeks teha kes kellele kaupa müüb ning kust kuhu kaup liigub. Käibemaks tuleb arvestada riigis, kuhu kaup saabub.

Informatiivses lahtris 7 deklareeritakse nimetatud tehingute maksustatav väärtus summas sisaldub ka lahtris 7.1 deklareeritav erikorra alusel maksustatavate tehingute soetus. Tehingute maksustatav väärtus sisaldub ka lahtris 1 ja pöördmaksustamise korras tekkiv sisendkäibemaks lahtris 5 kui see on tehingu sisust lähtuvalt õigus maha arvata.

Järgnev tabel sisaldab näiteid lahtris 7 deklareeritavast kauba soetamisest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 14).

Tabel 14

Muu kauba soetamine ja teenuse saamine, mida deklareeritakse lahtris 7

1	Eesti maksukohustuslane on tellinud Rootsi maksukohustuslaselt auto varuosasid. Rootsi maksukohustuslasel ei ole nõutud kaupu ja ta tellib kaubad Inglismaa maksukohustuslaselt andes korralduse kaup toimetada otse Eesti maksukohustuslasele. Kauba soetusmaksumus on 5 000 eurot.	5 000,00
2	Eesti maksukohustuslane soetab Taani maksukohustuslaselt seadme, mille Taani ettevõtte Eestis üles seab. Seadme maksumus on 2 800 eurot, paigaldusteenus 200 eurot.	3 000,00
3	Kokku	8 000,00
4	Lahter 7 kokku (sisaldab erikorra alusel soetusi lahtris 7.1)	311 200,00

1. Eesti käibemaksukohustuslane on soetaja kolmnurk tehingus mille kolm osapoolt on registreeritud enda tegevuskohas käibemaksukohustuslaseks. Müüja jaoks on tegemist tavapärase ühendusesisese käibega, edasimüüja ei deklareeri Inglismaalt soetatud kaupu kauba ühendusesisese soetamisena vaid tehing tuleb deklareerida ühendusesisese käibe aruande eraldi tulbas. Eesti käibemaksukohustuslasest kauba soetajal tekib pöördmaksustamise kohustus mis deklareeritakse lahtris 7.

2. Tegemist on Eestis paigaldava kauba soetamisega mille puhul käibemaksu tasumise kohustus on Eestis. Paigaldamise maksumus on suurem kui 5% tehingu maksumusest. Lahtris deklareeritakse paigaldatava seadme soetusmaksumus koos paigaldusteenuse maksumusega.

2.18. Erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeeringukulla soetamine

Alates aastast 2011 kehtib Eestis siseriiklik pöördmaksustamise erikord mille kohaselt lasub kinnisasjade ja metallijäätmete Eestisesse käibe korral ostjal pöördmaksustamise kohustus, alates aastast 2012 kehtib erikord ka kullamaterjali käibe. Riigisisene pöördmaksustamise peamine erisus ühendusesisesest pöördmaksustamisest on arvele märgitud käibemaksusumma, mis on välja toodud märkusena kuid ostja ei tohi käibemaksusummat müüjale tasuda. Pöördmaksustamise eesmärk on ära hoida käibemaksupettusi mis võivad tekkida kui müüja jätab arvel näidatud käibemaksu riigile tasumata kuid ostja vähendab sisendkäibemaksu võrra tasumisele kuuluvat käibemaksu. (30, lk 364)

Käibemaksuseadus on sätestanud erikorra kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeeringukulla tehingute maksustamisel mille kohaselt tasub kauba soetaja võõrandajale vaid kauba käibemaksuta müügihinna kui maksukohustuslane võõrandab teisele maksukohustuslasele eelnimetatud kaupu käibemaksuga maksustades. Metallijäätmed on oma põhikoostiselt ehedatest mustmetallidest või värvilistest metallidest või nende sulamitest koosnevad jäätmed, metallijäätmete täpsustatud nimistu kehtestatakse keskkonnaministri määrusega (26, § 104). Kullamaterjal on materjal, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 325 tuhandikku kaaluosa (28, § 41¹, lg 2, p 3). Investeeringukuld on kullakang või kullatahvel, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 995 tuhandikku kaaluosa ning pärast 1800. Aastat münditud ja ametliku maksevahendina käibel olev või käibel olnud kuldmünt, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 900 tuhandikku kaaluosa ja mida ei müüda numismaatilisel eesmärgil. (Ib., §2, lg 10)

Kinnisasja või selle osa müügile rakendub erikord siis kui selle maksustamine toimub optiooni korras ja sellest on maksuhaldurit kirjalikus vormis teavitatud. Optioon annab õiguse soetada kinnisvara fikseeritud hinnaga kokkulepitud aja järel. Pöördmaksustamist ei saa rakendada detailplaneeringuga kruntide, uusehitiste ja oluliselt parendatud ehitiste müügil, nende maksustamine on käibemaksuseaduse kohaselt kohustuslik. (30, lk 365)

Erikorra alusel võõrandatava kauba soetamisel kajastab soetaja tehingu maksustatava väärtuse kauba eest arve kättesaamise maksustamisperioodi käibedeklaratsioonis, tasumisele kuuluva käibemaksu võib ta samas perioodis koheselt maha arvata. Seaduses puudub käitumisjuhised

olukorras, kus müüja arvet ei väljasta või kus ostja ei saa seda kätte, samuti puuduvad üleminekusätted olukorras kus tehing on aastal 2010 üldkorras maksustatud kuid arve esitatakse 2011. aastal või vastupidi. Saades arve koos viitega maksu tasumise kohustuse üleminekust kauba soetajale näitab soetaja maksustatava tehingu enda poolt esitatava käibedeklaratsiooni informatiivses lahtris 7.1. Kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeringukulla soetajal on õigus arvel näidatud käibemaksu maha arvatava sisendkäibemaksuna kui soetatud kaup võetakse kasutusele maksustatava käibe tekitamise eesmärgil.

Järgnev tabel sisaldab näiteid erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeringukulla soetamisest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamis põhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korras (Tabel 15).

Tabel 15

Erikorra alusel maksustatavad soetused

1	Eesti käibemaksukohustuslane soetab Eesti käibemaksukohustuslaselt kullamaterjali summas 3 000 eurot millele lisandub käibemaks. Esitatud arvel on viide ostja pöördmaksustamise kohustusele.	303 000,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane soetab vanametalli Eesti käibemaksukohustuslaselt summas 200 eurot millele lisandub käibemaks. Arvel on viide pöördmaksustamise kohustusele.	200,00
3	Lahter 7.1 kokku	303 200,00

1. Vastavalt kullamaterjali müügil kehtestatud erikorrale esitab müüja ostjale arve millel näitab lisaks kauba maksumusele käibemaksusummat mis ei kuulu antud olukorras müüja vaid ostja poolt pöördmaksustamise korras maksustamisele ja deklareerimisele. Käibemaksusumma on koheselt võimalik samal perioodil sisendkäibemaksuna maha arvestada kui soetatud kaupu kasutatakse maksustatava käibe tekitamiseks.

3. Erikorra kohaselt tasub metallijäätmete ostja käibemaksu siseriikliku pöördmaksustamise korras kui müüja on arvele lisanud vastava märke, tehing deklareeritakse lahtris 7.1.

2.19. Maksuvaba käive

Maksuvaba käive on kauba või teenuse osutamine mis on seaduses sätestatud korras käibemaksuga maksustamisest vabastatud. Maksuvabastust kohaldatakse ka vastavate kaupade ja teenuste ekspordil, impordil, ühendusesisesel soetamisel ja pöördmaksustamisel, maksuvabastuse rakendamine konkreetsetele kaupadele ja teenustele on liikmesriigi ettevõtetele kohustuslik, nõue tuleneb käibemaksudirektiivist. Erinevalt 0%-ga maksustatavast käibest, mille puhul samuti kauba või teenuse hinnale käibemaksu ei lisata, puudub ettevõtjal maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus- seega sisaldab maksuvaba käibena käsitatav tehingu maksumus varjatud kujul ka mahaarvamata sisendkäibemaksu. (29, lk 156) Maksuvaba käive on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, § 16).

Vältimaks topeltnmaksustamist on mõningatel juhtudel lubatud teatud maksuvaba käivet maksustada mida on kasulik rakendada kui kliendiks on käibemaksukohustuslasest isik. Vabatahtliku maksuvaba käibe maksustamisel maksustatakse võõrandatava kauba või osutatava teenuse käive ning see tagab müüjale õiguse vastava tehinguga seotud kuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Ostja saab arve koos käibemaksuga ning saavutab seeläbi omakorda õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamisele, seda vaid juhul, kui soetatud kaupu või saadud teenuseid kasutatakse ettevõtluses maksustatava käibe tekitamiseks. Olukorras, kus tehingu teiseks pooleks on mittekäibemaksukohustuslane või maksuvaba käibega ettevõtja on mõistlikum kohaldada maksuvabastust, sest ostjal puudub õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Vabatahtliku maksustamise soovil tuleb maksukohustuslasel maksuhaldurit enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem vastavasisulisel kirjalikus avalduses teavitada. Isik, kelle kogu käive on maksuvaba, ei pea end registreerima maksukohustuslasena, ei pea esitama käibemaksuseadusest tulenevaid deklaratsioone ega pea täitma ka muid maksukohustuslase kohustusi. Maksuvaba kauba või teenuse käive deklareeritakse lahtris 8 ning võetakse arvesse sisendkäibemaksu mahaarvamise proportsiooni arvutamisel. (12)

Järgnev tabel sisaldab näiteid maksuvaba käibe tekkimisest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korras (Tabel 16).

Tabel 16

Maksuvaba käive

1	Avaliku konkurssiga määratud Eesti käibemaksukohustuslane osutab Eesti territooriumil universaalset postiteenust summas 500 eurot.	500,00
2	Avaliku konkurssiga määratud universaalse postiteenuse Eesti käibemaksukohustuslasest osutaja teostab pensionite kojukannet summas 200 eurot.	200,00
3	Käibemaksukohustuslane osutab õendusabi summas 500 eurot.	500,00
4	Käibemaksukohustuslane müüb hambaproteese summas 1 000 eurot.	1 000,00
5	Käibemaksukohustuslane osutab sotsiaalnõustamis teenust summas 500 eurot.	500,00
6	Käibemaksukohustuslane osutab kutsehardusteenust summas 900 eurot, teenusele lisaks müüakse õppevahendeid summas 50 eurot.	950,00
7	Käibemaksukohustuslane osutab invataksoteenust summas 400 eurot.	400,00
8	Käibemaksukohustuslane osutab sõidukikindlustus teenust summas 500 eurot.	500,00
9	Käibemaksukohustuslane müüb loteriipileteid summas 300 eurot.	300,00
10	Käibemaksukohustuslane annab tüürile eluruumi rendilepingu alusel 3 aastaks summas 300 eurot kuu.	300,00
11	Käibemaksukohustuslane müüb võlakirju summas 6 000 eurot.	6 000,00
12	Käibemaksukohustuslane osutab valuutavahetusteenust, käive on 5 000 eurot, ostuhind on 4000 eurot.	1 000,00
13	Lahter 8 kokku	12 150,00

1. Käibemaksuseaduse kohaselt on Eesti territooriumil universaalset järjepidevat, kvaliteetset ja taskukohast postiteenust osutava ettevõtte käive maksuvaba. Teenuse pakkuja määratakse avaliku konkursi tulemusena ning teenuse määrad on riiklikult kehtestatud.

2. Pensionite, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti vahendusel väljamaksmine ei kuulu universaalse postiteenuse hulka, seadus nimetab neid finantsteenusteks. Postiseaduse kohaselt on universaalse postiteenuse osutaja kohustatud vajadusel eelnimetatud teenuseid pakkuma. Kojukanne on käibemaksust vabastatud sõltumata sellest, kas tasu maksab riik või toetuse saaja.

3. Maksuvabastust kohaldatakse tervishoiuteenuse osutamisel. Tervishoiuteenuste loetelu on kehtestatud sotsiaalministri määrusega. Käibemaksust on vabastatud ka inimorganid ja -koed, inimveri, inimverest valmistatud verepreparaadid ja rinnapiim.

4. Käibemaksuseaduses on eraldi välja toodud hambatehniku teenuse osutamise maksuvabastus kuna hambatehnik ei ole seaduse kohaselt tervishoiutöötaja, kelle poolt osutatavatele teenustele maksuvabastus laieneb mistõttu on oluline erisus seaduses esile tõsta.

5. Käibemaksust on vabastatud sotsiaalhoolekandeseaduses välja toodud sotsiaalteenused. Maksuvabastust ei rakendata sotsiaalhoolekande seaduses sätestatud abivahenditele, neile kehtib sooduskäibemaksumäär.
6. Käibemaksuseaduse kohaselt on käibemaksuvabastusega teenus alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus, sealhulgas õppevahend mille koolitusteenuse osutaja võõrandab teenuse saajale. Maksuvabastust ei kohaldata ärilistel eesmärkidel osutatavale koolitusteenusele vaid maksustatakse standardmääraga.
7. Käibemaksuseaduse kohaselt on haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohandatud sõidukiga käibemaksust vabastatud kui sõiduki registreerimisdokumentide kohaselt on sõiduk kohaldatud haigete või puudega inimeste veoks.
8. Kindlustusteenus ja kindlustusvahendusteenus on käibemaksuga maksustamisest vabastatud. Kindlustustegevus tähendab kindlustuslepingu alusel kindlustusvõtja või kindlustatu riskide ülevõtmist eesmärgiga maksta kindlustusjuhtumi saabudes välja hüvitis. Vastava teenuse osutamist reguleerib kindlustustegevuse seadus.
9. Loteriipiletid ja hasartmängude korraldamine on käibemaksust vabastatud, käibemaksu asendab hasartmängumaks mis on reguleeritud hasartmänguseadusega.
10. Käibemaksuseaduse kohaselt on käibemaksust vabastatud kinnistusraamatusse kantud eluruumiga seotud käive mida ei ole õigus käibemaksuga maksustada erinevalt muudest kinnisasjaga seotud tehingutest.
11. Maksuvabastust rakendatakse väärtpaberite müügile. Väärtpaberi müüki käsitletakse kui teenuse osutamist. Väärtpaberi võõrandamisel arvestatakse maksuvaba käibena müügihinda. (30, lk 338)
12. Finantsteenuste maksuvaba käive ei ole müügihind vaid ostu- ja müügihinna vahe. Finantsteenuse põhisoorituseks olevat rahalist makset ei arvestata käibena. Valuutakursside muutusest tekkivad kasumid ja kahjumid jäävad maksuvaba käibe väärtuse hulgast välja, sest tegemist ei ole teenuse eest makstud tasudega.

2.20. Erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeeringukulla ning teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupanitava kauba käive

Käibemaksuseadus on sätestanud erikorra kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeeringukulla käibe maksustamisele mille käive on tavapäraselt maksuvaba. Maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamisest on maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurit teavitama. Erikord ei rakendu, kui kinnisasi, metallijäätmed, kullamaterjal ja investeeringukuld võõrandatakse isikule, kes ei ole ennast registreerinud käibemaksukohustuslasena või kes on ennast registreerinud piiratud maksukohustuslasena, sel juhul maksustatakse tehing tavapärasel korras kuna ostja ei ole kohustatud käibedeklaratsiooni esitama ja vastavat arvestust pidama.

Kauba võõrandajal on kohustus esitada ostjale eraldi arve, millel peab olema märgitud kauba soetaja kohustus arvestada käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksuna. Müüja jaoks on tegemist standardmääras maksustatava käibega, erikord ei tekita müüjale takistusi sisendkäibemaksu mahaarvamiseks kuid müüja ei deklareeri tehingut standardmääraga maksustatava käibe lahtris vaid lahtris 9. Müüja peab arvele märkima viite pöördmaksustamiskohustusele. Käibe maksustab ostja.

Käibemaksu lisamine kinnisasja puhul on vajalik ja mõistlik olukorras kus müüja on kinnisasjaga seoses viimase 10 aasta jooksul teinud kulutusi või investeeringuid mille osas on müüja sisendkäibemaksu riigilt tagasi küsinud. Kui sellise kinnisasjaga seotud tehingutele müügihinnale ei lisata käibemaksu on müüjal vaja korrigeerida nimetatud perioodil mahaarvatud sisendkäibemaksu. Varem mahaarvatud sisendkäibemaks, mida korrigeerimise tõttu enam maha arvata ei saa, tuleb riigile tagasi maksta. (40)

Paigaldatava ja kokkupanitava kauba müügi korral loetakse käive toimunuks paigaldamise riigis, sätet rakendatakse ühendusesiseste tehingute puhul ehk paigaldatava ja kokkupanitava kauba võõrandamisel ühest liikmesriigist teise. Kauba käive tekib Eestis kui teise liikmesriigi ettevõtja võõrandab kauba ning paigaldab või paneb selle kokku Eestis. Kauba käive ei teki Eestis, kui Eesti maksukohustuslane võõrandab kauba ja paigaldab või paneb selle kokku teises liikmesriigis. Maksukohustuslane peab teadma kas teises liikmesriigis rakendatakse

maksustamisel üldkorda kus käibemaksu tasumise kohustus on pandud kauba müüjale või pöördmaksustamist, mille kohaselt maksab käibemaksu paigaldatava või kokkupandava kauba soetaja. Kui müüja ei ole sihtkohariigis maksukohustuslasena registreeritud arvestab käibemaksu maksukohustuslasest või piiratud maksukohustuslasest ostja ning toimub pöördmaksustamine. Kui ostja ei ole maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane, tekib teise liikmesriigi maksukohustuslasest müüjal sihtkohariigis maksustatav käive ja koheselt ka maksukohustuslasena registreerimise kohustus. (39, lk 43)

Erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeeringukulla käive ning teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba maksustatav väärtus deklareeritakse lahtis 9. Ühendusesisese käibe aruandel tehingut ei deklareerita.

Järgnev tabel sisaldab näiteid erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeeringukulla käibe tekkimisest millele järgneb selgitav kommentaar deklareeritavast väärtusest ja maksustamispõhimõtetest lähtudes käibemaksuseaduses sätestatud korrast (Tabel 17).

Tabel 17

Erikorra alusel maksustatav käive

1	Eesti käibemaksukohustuslane müüb kinnisvara Eesti käibemaksukohustuslasele summas 50 000 eurot, millega seotud kuludelt on sisendkäibemaksu võrra vähendatud tasumisele kuuluvat käibemaksu tehingule lisandub käibemaks.	50 000,00
2	Eesti käibemaksukohustuslane müüb seadme koos paigaldamisega Saksamaa käibemaksukohustuslasele summas 200 000 eurot mis maksustatakse seaduses sätestatud korrast. Müüja kohustus on ka seadme paigaldamine Saksamaal.	200 000,00
3	Eesti käibemaksukohustuslane kaevandab investeeringukulda, mille võõrandab Eesti käibemaksukohustuslasele summas 3 000 eurot maksustades tehingut käibemaksuga olles maksuhaldurit eelnevalt teavitanud.	3 000,00
4	Lahter 9 kokku	253 000,00

1. Eesti käibemaksukohustuslane on otsustanud müüa kinnisvara mille müügile lisatakse käibemaks ning sellest on eelnevalt maksuhaldurit teavitatud. Arvele tehakse vastav märged mille kohaselt ostja ei tasu käibemaksu müüjale vaid rakendab siseriiklikku pöördkäibemaksustamist mille kohaselt tasub ostja tehinguga tekkiva käibemaksu arve saamise hetkel arvestades käibemaksu summa samal perioodil sisendkäibemaksuna maha. Kinnisvaraga seotud tehingud on

üldjuhul maksuvabad kuid kui ettevõtte soovib mitte korrigeerida eelnevalt maha arvatud sisendkäibemaksu võib ta teenust maksustada kui tegemist ei ole eluruumiga. Tehing tuleb kindlasti tavakorras maksustada enne kinnisasja esmast kasutuselevõttu.

2. Kui lepingus nähakse ette müüdud kauba toimetamist sihtkohariiki koos selle paigaldamisest tekkiva vastutusega, maksustatakse käive alati selles liikmesriigis kus kaup kokku pannakse või paigaldatakse. Sellisel juhul rakendatakse paigaldustööde maksustamisel selle riigi seadust, kus paigaldamine toimub. Eesti käibemaksukohustuslane deklareerib tehingu informatiivses lahtris 9, ühendusesisese käibe aruandes tehingut ei deklareerita. (6)

3. Kirjeldatud olukorras rakendatakse erikorda mille kohaselt ostja ei tasu käibemaksu kauba müüjale vaid maksustab tehingu riigisisese pöördmaksustamise korras arvestades samal perioodil käibemaksusumma sisendkäibemaksuna maha.

2.21. Käibedeklaratsiooni täpsustused

Täpsustuste lahtris 10 või 11 deklareeritakse kalendriaasta viimasel maksustamisperioodil tehtav osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus mille vajadus võib tekkida sisendkäibemaksu arvestusel kasutatav maksustava ja maksuvaba käibe suhtarvu muutusel tekitades vajaduse korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamise osakaalu. Käibemaksu korrigeerimise vajadus võib tekkida ka juhul kui põhivara müüakse enne 5 aasta möödumist soetuse hetkest, tehingu maksustatav väärtus on põhivara müügihind mis ei pea olema põhivara jääkväärtus, müüja määrab kauba hinna lähtuvalt kauba turuväärtusest. Alates 2009 1. juulist muutus standardmaksumäär, 18% asemel kehtestati maksumääraks 20 % millest tekkivaid muudatusi deklareeritakse samuti täpsustuste lahtris. Lahtreid 10 ja 11 ei täideta samaaegselt vaid deklareeritakse käibemaksu juurdearvamise lahter 10 või mahaarvamise lahter 11 mida võetakse arvesse tasumisele kuuluva käibemaksu arvestusel.

2.22. Tasumisele kuuluv või enammakstud käibemaks

Käibedeklaratsiooni lahtris 12 deklareeritakse maksustamisperioodil tasumisele kuuluv käibemaksusumma, mis elektroonilisel teel esitatava käibedeklaratsiooni koostamisel arvutatakse automaatselt. Tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamine on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, §29) Käibemaksu arvutamisel kasutatakse järgnevat valemit:

$$\text{lahter 4} + \text{lahter 4.1} - \text{lahter 5} + \text{lahter 10} - \text{lahter 11} = \text{Tasumisele kuuluv käibemaks} \quad (1)$$

Kui saadud tulem on negatiivne deklareeritakse summa enammakstud käibemaksu lahtris 13. Käibedeklaratsioonis deklareeritakse kas lahter 12 või 13, tasumisele kuuluvat käibemaksu ja enammakstud käibemaksu samal perioodil üheaegselt tekkida ei saa. Enammakstud käibemaks jääb üldjuhul ettemaksuks järgneva perioodi eest, maksukohustuslasel on võimalik taodelda ettemaksu tagastamist või kandmist teise isiku ettemaksukontole. Käibemaksu tagastamine on reguleeritud käibemaksuseadusega (Ib., §34, §35).

Käibemaksusumma tasutakse käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks (39, lk 158). Käibemaksu tasumine ja laekumine on reguleeritud käibemaksuseadusega (28, §38).

KOKKUVÕTE

Käibemaks ning käibemaksuga kaupade ja teenuste maksustamine on üks keerulisemaid ja spetsiifilisemaid makse millega igapäevaselt kokku puutume. Ettevõtluse käigus maksukohustuslasena registreeritud isik peab teadma täpselt kuidas ja milliseid tehinguid tuleb käibemaksuga maksustada ja millisel juhul võib ettevõtluse käigus soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu võrra vähendada tasumisele kuuluvat käibemaksu. Käibemaksuseadus on koosõlas Euroopa Liidus kehtiva õigusaktiga kuid käibemaksuseadusega põgusalt tutvumine ei anna selget ülevaadet maksustamise spetsiifikast ning võib viia olukorrani kus teadmatult ja tahtmatult tehinguid valesti maksustatakse ning mis võib viia sanktsioonideni. Seetõttu on ettevõtluses oluline mõista käibemaksu rakendamise põhimõtteid sügavuti ja maksustada tehinguid korrektselt läbi mille on võimalik koostada igakuiselt esitatavat käibemaksudeklaratsiooni.

Diplomitöö uuritav objekt on käibedeklaratsioon mis esitatakse maksukohustuslase poolt Eesti maksu- ja tolliametile maksustatavale perioodile järgneva kuu 20.-ndal kuupäeval. Deklaratsioon sisaldab perioodil toimunud erinevate majandustehingute väärtusi nii müügi- kui ka ostutehingute lõikes, lisaks sisaldab deklaratsioon ka informatiivseid lahtreid. Deklareeritud tehingute lõikes arvutatakse perioodil tasumisele kuuluv käibemaks lähtudes müügikäibemaksust ja sisendkäibemaksust, perioodil tasumisele kuuluv käibemaks tasutakse deklaratsiooni esitamise päeval. Laekunud käibemaksu kasutatakse riigieelarve kulude katteks ning laekunud maksul ei ole konkreetset sihtotstarvet. Antud töö uurib süvitsi käibedeklaratsiooni kõiki lahtreid andes võimalikult selge juhise millise sisuga tehinguid vastavas lahtris deklareeritakse ning millistel tingimustel saadud deklareeritav väärtus tekib. Töö koostamisel kasutati lisaks teoreetilisele materjalile ka praktilisi igapäevaseid näiteid mille abil on võimalik paremini mõista tehingute sisu ja seadusest tulenevaid nõudeid. Näidistehingute maksustamise tulemusel tekkis maksustamisperioodil ettemaks mis ei ole vale- olukord võib tekkida kui käibemaksukohustuslasel on maksustamisperioodil suures mahus investeeringuid. Töös kasutatavad näited ja selgitused on peamiselt autori koostatud. Lisaks käibedeklaratsioonile tuleb

käibemaksukohustuslasel esitada ka ühendusesisese käibe aruanne kui käibemaksukohustuslasel on deklareeritavas perioodis olnud müügitehinguid ühendusesisestest käibemaksukohustuslastega. Eesti maksu- ja tolliametile esitatavad töös rakendatud täidetud deklaratsiooni vormid töös kasutatud näidistehingutest lähtuvalt on esitatud töö lisades ning on kättesaadavad Eesti maksu- ja tolliameti kodulehel.

Käibemaksu arvestuse alusdokument on arve mis väljastatakse nii ostu- kui ka müügitehingu puhul. Käesolev diplomitöö toob välja peamised nõuded arvete koostamisele ja erisuste puhul arvetel esitatavate viidete kasutamise mille teadmatuse korral võib erisus jääda rakendamata ning maks korrektselt arvestamata.

Töö eesmärgist lähtuvalt on koostatud juhend käibedeklaratsiooni koostamiseks läbi erinevate majandustehingute näidete. Töös sisalduvad näited on ettevõtte igapäevatoos esilekerkivad olukorrad kuigi tuleb tõdeda, et üldjuhul ei tegutse üks käibemaksukohustuslane sellises valdkonnas kus kõiki deklaratsioonilahtreid täidetakse ühe perioodi jooksul. Töö eesmärgist lähtuvalt on töös esitatud tehinguid erinevatest valdkondadest mis võimaldab töö sihtgrupilt tudengitel omandada arusaama erinevate valdkondade käibemaksuspetsiifikast lihtsustades tulevikus raamatupidajana tööle asumist olenemata millises valdkonnas end rakendatakse.

Käibemaksuga maksustamise õigusaktid on igapäevases muutumises, deklaratsioonile lisatakse täiendavaid aruandevorme vältimaks maksupettusi ning muutes maksustamise läbipaistvamaks. Töö koostamise hetkel on päevakorras ettevõtte sõiduautode käibemaksuga maksustamise korra muutmine ning üle 1000 euro suuruste müügitehingute igakuine deklareerimine, mille otsus on töö koostamise lõpufaasis vastu võetud. Töö koostamise hetkel ei ole deklaratsiooni vorm ja selle täitmise kord teada mistõttu ei ole võimalik teemat töös käsitleda. Kui muudatusi vastu võetakse ei tohiks oluliselt muutuda senine käibedeklaratsiooni vorm mis mõjutaks diplomitöö ajas kiiret asjakohatuks muutumist. Sellegipoolest tuleb igapäevaselt maksustamisega tegelevale käibemaksukohustuslasest töötajal olla kursis maksumuudatustega mis tema valdkonda otseselt mõjutada võib.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Barry, E., Benedict, A. Practical Accounting. Harlow: Prentice Hall, 2001.
2. Bird, R. M., Gendron, P. P. The VAT in developing and traditional countries. New York: Cambridge University Press, 2007.
3. Easson, A. J. Taxation in the European Community. London: Athlone Press, 1993.
4. Eesti maksu- ja tolliamet. Arved. <http://www.emta.ee/index.php?id=28482>, 1. aprill 2014.
5. Eesti maksu- ja tolliamet. Kauba ühendusesisene käive. http://www.emta.ee/failid/YHENDUSESISENE_KAUBAKAIVE.pdf, 3. aprill 2014.
6. Eesti maksu- ja tolliamet. Kaupade maksustamine. <http://www.emta.ee/index.php?id=28450>, 4. aprill 2014.
7. Eesti maksu- ja tolliamet. Käibedeklaratsioon. http://www.emta.ee/public/vormid/maksudeklaratsioonid/KMD/Vorm_KMD_2012.pdf, 12. jaanuar 2014.
8. Eesti maksu- ja tolliamet. Käibemaksukohustuslaste numbrite struktuurid ja formaadid. <http://www.emta.ee/?id=876>, 1. aprill 2014.
9. Eesti maksu- ja tolliamet. Makstud maksude statistika. <http://www.emta.ee/index.php?id=14183>, 1. aprill 2014.
10. Eesti maksu- ja tolliamet. Maksukohustuslane ja maksukohustus. <http://www.emta.ee/index.php?id=28449>, 1. aprill 2014.
11. Eesti maksu- ja tolliamet. Maksustatav väärtus. <http://www.emta.ee/index.php?id=28459>, 1. aprill 2014.

12. Eesti maksu- ja tolliamet. Maksuvaba käive. <http://www.emta.ee/index.php?id=28461>, 4. aprill 2014.
13. Eesti maksu- ja tolliamet. Teenuste käibe tekkimise koht määramine, käibemaksusumma ning deklareerimine. <http://www.emta.ee/index.php?id=32392>, 4. aprill 2014.
14. Eesti maksu- ja tolliamet. Teenuste maksustamine. <http://www.emta.ee/index.php?id=28465>, 2. aprill 2014.
15. Eesti maksu- ja tolliamet. Ühendusesisese käibe aruanne. http://www.emta.ee/public/vormid/maksudeklaratsioonid/VD/2013/Vorm_VD_2013.pdf, 13. jaanuar 2014.
16. Eesti maksu- ja tolliamet. Ühendusesisese käibe muutmise aruanne. http://www.emta.ee/public/vormid/maksudeklaratsioonid/VD/2011/Vorm_VDP_2011.pdf, 13. jaanuar 2014.
17. Euroopa Komisjon. VAT number validation. http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/, 13. aprill 2014.
18. Euroopa Liidu Teataja. Direktiiv 2006/112/EC. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20130815&qid=1400259013723&from=EN%29>, 17. aprill 2014.
19. Euroopa Liidu Teataja. Direktiiv 2008/9/EC. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0009&qid=1400259403586&from=EN>, 16. aprill 2014.
20. Euroopa Liidu Teataja. Kolmeteistkümnes direktiiv 86/560/EEC. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31986L0560&qid=1400259174638&from=EN>, 15. aprill 2014.
21. Euroopa Liidu Teataja. Kuues direktiiv 77/388/EEC. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:01977L0388-20060101&qid=1400259291800&from=EN>, 15. aprill 2014.
22. Euroopa Liidu Teataja. Regulaatsioon 952/2013. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&qid=1400418136283&from=ET>, 16. aprill 2014.

23. Foreman, A., Mowles, G. Zurich tax handbook 2005-06. Harlow: Pearson Education, 2005.
24. IMG Konsultant AS, Raamatupidaja.ee OÜ. Selgus käibemaksuseaduses: küsimused ja vastused. Tallinn: Raamatupidaja.ee, 2004.
25. Isotamm, M. E-kaubanduse maksustamisest. // Spetsialist (2014), nr 4.
<http://www.rmp.ee/periodiline/spetsialist/16807?HL=e-ajakiri%20spetsialist>, 19. märts 2014.
26. Jäätmeseadus 23. märtsist 2014. // RT I, 13.03.2014, 28.
27. Kuusik, G. Omatarve ja sisendkäibemaksu mahaarvamine. <http://www.raamatupidaja.ee/205466art>. 15. veebruar 2014.
28. Käibemaksuseadus 1. märtsist 2014. // RT I, 18.02.2014, 11.
29. Kägi, K., Võimre, U. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 2007.
30. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013. Tartu: Casus Tax Services OÜ, 2013.
31. Lehis, L. Müügi maks- tõlkes kaduma läinud. // Maksumaksja (2009), nr 12.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=836>, 10. märts 2014.
32. Lehis, L. Pilvede embuses. // Maksumaksja (2010), nr 6/7. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=934>. 29. märts 2014.
33. Maksukorralduse seadus 1. aprillist 2014. // RT I, 31.01.2014, 14.
34. Marrandi, H. Kas e-raamat on ebaraamat? // Maksumaksja (2012), nr 11.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1292>, 25. märts 2014.
35. Maksumaksjate liit. Maksuküsimused. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=2094>, 16. aprill 2014.
36. Maksumaksjate liit. Maksuküsimused.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=2446>, 17. aprill 2014.
37. Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura, 2001.

38. Raamatupidamis- ja maksuinfo portaal. Uus võimalus impordi käibemaksu deklareerimisel. <http://www.rmp.ee/uudised/maksud/6758?HL=p%C3%B5hivara>, 16. aprill 2014.
39. Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. <http://www.fin.ee/280/>, 2. aprill 2014.
40. Sorainen. Käibemaks kinnisvara müügi korral. <http://www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/uudiskiri.Kinnisvara-ja-ehitus%C3%B5igus.2013-05-31.est.html>, 15. aprill 2014.
41. Tammert, P. Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele. Tallinn: Aimwell, 2005.
42. Terra, B. J. M., Wattel, P. J. European Tax Law. London: Kluwer Law International, 2001.
43. Terra, B. J. M. Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006.
44. Tsiviilseadustiku üldosa seadus 23. märtsist 2014. // RT I, 13.03.2014, 103.
45. Williams, D. W. EC tax law. New York: Addison Wesley Longman Inc, 2001.

LISAD

Lisa 1. Käibedeklaratsiooni vorm.....	76
Lisa 2. Ühendusesisese käibe aruande vorm	77
Lisa 3. Erinevate teenuste käibemaksuga maksustamine ja deklareerimine	78
Lisa 4. Arvetele lisatavad viited	95

Lisa 1. Käibedeklaratsiooni vorm

Maksu- ja Tolliamet

Vorm KMD

MAKSUKOHUSTUSLANE

Nimi	Registri- või isikukood
Address ja telefon (võimalusel ka e-posti aadress)	Käibemaksukohustuslasena registreerimise number
	E E

KÄIBEDEKLARATSIOON

Käibedeklaratsioon esitatakse ja käibemaks tasutakse maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks

Aasta	Kuu või muu maksustamisperiood
-------	--------------------------------

Eurodes sendi täpsusega

20% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud, sh	1	417 360,83
20% määraga maksustatav kauba või teenuse omatarve	1.1	403,83
9% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud, sh	2	7 880,00
9% määraga maksustatav kauba või teenuse omatarve	2.1	280,00
0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud, sh	3	107 253,22
1) kauba ühendusesisene käive ja teise liikmesriigi maksukohustuslasele / piiratud maksukohustuslasele osutatud teenuste käive kokku, sh	3.1	36 500,00
kauba ühendusesisene käive	3.1.1	14 000,00
2) kauba eksport, sh	3.2	70 753,22
käibemaksutagastusega müük reisijale	3.2.1	153,22
Käibemaks kokku (20% lahtrist 1 + 9% lahtrist 2)	+ 4	84 181,37
Impordilt tasumisele kuuluv käibemaks	+ 4.1	
Kokku sisendkäibemaksusumma, mis on seadusega lubatud maha arvata, sh	- 5	106 270,03
1) impordilt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks	5.1	1 330,00
2) põhivara soetamiselt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks	5.2	33 400,00
Kauba ühendusesisene soetamine ja teise liikmesriigi maksukohustuslaselt saadud teenused kokku, sh	6	46 100,00
kauba ühendusesisene soetamine	6.1	36 800,00
Muu kauba soetamine ja teenuse saamine, mida maksustatakse käibemaksuga, sh	7	311 200,00
erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeringukulla soetamine (KMS § 41')	7.1	303 200,00
Maksuvaba käive	8	12 150,00
Erikorra alusel maksustatava kinnisasja, metallijäätmete, kullamaterjali ja investeringukulla käive (KMS § 41') ning teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba maksustatav väärtus	9	253 000,00
Täpsustused	+ 10	
Täpsustused	- 11	
Tasumisele kuuluv käibemaks (lahter 4 + lahter 4.1 - lahter 5 + lahter 10 - lahter 11)	+ 12	
Enammakstud käibemaks (lahter 4 + lahter 4.1 - lahter 5 + lahter 10 - lahter 11)	- 13	22 088,66

Kinnitan deklareeritud andmete õigsust. Olen teadlik, et ebaõige või ebatäpse informatsiooni esitamine on "Maksukorralduse seaduse" alusel karistatav.

Maksukohustuslase allkirjaõigusliku esindaja ees- ja perekonnanimi, ametinimetus, allkiri, kuupäev:

Lisa 3. Erinevate teenuste käibemaksuga maksustamine ja deklareerimine

Teenused, mille käibe tekkimise koht määratakse nn põhireegli järgi (KMS § 10 lg 1, KMS §10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mittemaksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mittemaksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mittevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukoht, Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse osutaja asukoht, Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse saaja asukoht, Eesti (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukoht, Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse saaja asukoht, Eesti (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukoht, Eesti (§10 lg1, v.a §10 lg 5)
Maksumäär	20%	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahterid 1, 4.	KMD: lahterid 1, 4.	KMD: lahterid 3, 3.1.	KMD: lahterid 1, 4.	KMD: lahter 3.	KMD: lahterid 1, 4.
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenuse ehitamine, ehitus- ja paigaldustöö, remondi- ja hooldustöö jms. (KMS § 10 lg 2 p 1)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mittemaksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mittemaksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mittevõtjale
Käibe tekkimise koht	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)
Maksumäär	20%	20%	20%	20%	20%	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahter 1,4.	KMD: lahter 1,4.	KMD: lahter 1,4.	KMD: lahter 1,4.	KMD: lahter 1,4.	KMD: lahter 1,4.
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Majutus Eestis	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)
Maksumäär	9% (§ 15 lg 2 p 4)	9% (§ 15 lg 2 p 4)	9% (§ 15 lg 2 p 4)	9% (§ 15 lg 2 p 4)	9% (§ 15 lg 2 p 4)	9% (§ 15 lg 2 p 4)
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahter 2,4.	KMD: lahter 2,4.	KMD: lahter 2,4.	KMD: lahter 2,4.	KMD: lahter 2,4.	KMD: lahter 2,4.
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Rent, üür Eestis (KMS § 16 lg 2 p2) (vabatahtliku 20% määraga maksutamise õigusega, kui ei ole eluruum KMS § 16 lg 3 p 1)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 1)
Maksumäär	Maksuvaba	Maksuvaba	Maksuvaba	Maksuvaba	Maksuvaba	Maksuvaba
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	Lahter 8, kui ei ole vabatahtlikult maksustatud	Lahter 8, kui ei ole vabatahtlikult maksustatud	Lahter 8, kui ei ole vabatahtlikult maksustatud	Lahter 8, kui ei ole vabatahtlikult maksustatud	Lahter 8, kui ei ole vabatahtlikult maksustatud	Lahter 8, kui ei ole vabatahtlikult maksustatud
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenus- ehitamine, majutusteenus, ehitus- ja paigaldustöö, remondi- ja hooldustöö, rent, üür jms. (KMS § 10 lg 4 p 1)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Kinnisasja asukohtariik (KMS § 10 lg 4 p 1)	Kinnisasja asukohtariik (KMS § 10 lg 4 p 1)	Kinnisasja asukohtariik (KMS § 10 lg 4 p 1)	Kinnisasja asukohtariik (KMS § 10 lg 4 p 1)	Kinnisasja asukohtariik (KMS § 10 lg 4 p 1)	Kinnisasja asukohtariik (KMS § 10 lg 4 p 1)
Maksumäär	Registree- rimisko- hustus, asukohtariigi määr	Registree- rimisko- hustus, asukohtariigi määr	Registree- rimisko- hustus, asukohtariigi määr	Registree- rimisko- hustus, asukohtariigi määr	Registree- rimisko- hustus, asukohtariigi määr	Registree- rimisko- hustus, asukohtariigi määr
Deklareerimine käibemaksu- deklaratsioonis	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Eestis osutatav sissepääsuteenus või sellega seotud kõrvalteenus (KMS § 10 lg 1, KMS § 10 lg 2 p 2¹)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Eesti (§ 10 lg 1)	Eesti (§ 10 lg 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 2 ¹)	Eesti (§ 10 lg 1)	Eesti (§ 10 lg 2 p 2 ¹)	Eesti (§ 10 lg 1)
Maksumäär	20%	20%	20%	20%	20%	20%
Deklareerimine käibemaksu- deklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4;	KMD: lahtrid 1, 4;	KMD: lahtrid 1, 4;	KMD: lahtrid 1, 4;	KMD: lahtrid 1, 4;	KMD: lahtrid 1, 4;
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Eestis osutatav kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- või meelelahutusteenus, messi või näitusega seotud teenus ja korraldamine, kõrvalteenused	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse osutaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 2 p 2)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 2 p 2)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 2 p 2)
Maksumäär	20%	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4;	KMD: lahtrid 1, 4;	KMD: lahtrid 3, 3.1;	KMD: lahtrid 1, 4;	KMD: lahter 3;	KMD: lahtrid 1, 4;
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Välisriigis osutatav kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- või meelelahutusteenus, messi või näitusega seotud teenus, ürituse korraldamine, kõrvalteenused (KMS § 10 lg 1; § 10 lg 4 p 2; § 10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 1)	Ürituse toimumise riik (§ 10 lg 4 p 2)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Ürituse toimumise riik (§ 10 lg 4 p 2)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Ürituse toimumise riik (§ 10 lg 4 p 2)
Maksumäär	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahter 1, 4	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3, 3.1	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Eestis osutatav haridusteenus: alus-, põhi-, kutse- või kõrghariduskoolitus	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühenduseväliste riigi ettevõtjale	Ühenduseväliste riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse osutaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p2)	Teenuse saaja asukohariik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p2)	Teenuse saaja asukohariik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p2)
Maksumäär	Maksuvaba (§ 16 lg 1 p 6)	Maksuvaba (§ 16 lg 1 p 6)	Maksuvaba (§ 16 lg 1 p 6)	Maksuvaba (§ 16 lg 1 p 6)	Maksuvaba (§ 16 lg 1 p 6)	Maksuvaba (§ 16 lg 1 p 6)
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahter 8.	KMD: lahter 8.	KMD: lahter 8.	KMD: lahter 8.	KMD: lahter 8.	KMD: lahter 8.
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Teenus	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühenduseväliste riigi ettevõtjale	Ühenduseväliste riigi mitte-ettevõtjale
Välisriigis osutatav maksuvaba haridusteenus	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis
Välisriigis osutatav sissepääsuteenus või sellega seotud kõrvalteenus	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis	ei deklareerita Eestis
Reisijatevedu väljaspool Eestit mõne liikmesriigi siseselt (Riigisisestele reisijateveo teenustele riigid pöördmaksu ei rakenda)	veo toimumise riik ja selle riigi maksumäär, ei deklareerita Eestis	veo toimumise riik ja selle riigi maksumäär, ei deklareerita Eestis	veo toimumise riik ja selle riigi maksumäär, ei deklareerita Eestis	veo toimumise riik ja selle riigi maksumäär, ei deklareerita Eestis	veo toimumise riik ja selle riigi maksumäär, ei deklareerita Eestis	veo toimumise riik ja selle riigi maksumäär, ei deklareerita Eestis

Reisijatevedu Eestis (KMS § 10 lg p 3)	Teisele Eesti maksu- kohustus- lasele	Eesti mitte- maksu- kohustus- lasele	Teise liikmesrii- gi maksu- kohustus- lasele	Teise liikmes- riigi mitte- maksu- kohustus- lasele	Ühendu- sevälise riigi ette- võtjale	Ühendu- sevälise riigi mitte- ette- võtjale
Käibe tekkimise koht	Eesti (§ 10 lg 2 p 3)	Eesti (§ 10 lg 2 p 3)	Eesti (§ 10 lg 2 p 3)	Eesti (§ 10 lg 2 p 3)	Eesti (§ 10 lg 2 p 3)	Eesti (§ 10 lg 2 p 3)
Maksumäär	20%	20%	20%	20%	20%	20%
Deklareerimine käibemaksu- deklaratsioonis	KMD: lahter 1, 4;	KMD: lahter 1, 4;	KMD: lahter 1, 4;	KMD: lahter 1, 4;	KMD: lahter 1, 4;	KMD: lahter 1, 4;
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Rahvusvaheline reis väljaspool Eestit (KMS § 10 lg 4 p 4)	Teisele Eesti maksu- kohustus- lasele	Eesti mitte- maksu- kohustus- lasele	Teise liikmes- riigi maksu- kohustus- lasele	Teise liikmes- riigi mitte- maksu- kohustus- lasele	Ühendu- sevälise riigi ette- võtjale	Ühendu- sevälise riigi mitte- ette- võtjale
Käibe tekkimise koht	Ei ole Eesti (§10 lg 4 p 4)	Ei ole Eesti (§10 lg 4 p 4)	Ei ole Eesti (§10 lg 4 p 4)	Ei ole Eesti (§10 lg 4 p 4)	Ei ole Eesti (§10 lg 4 p 4)	Ei ole Eesti (§10 lg 4 p 4)
Maksumäär	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)
Deklareerimine käibemaksu- deklaratsioonis	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Eestit läbiv rahvusvaheline reis	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühenduseväliste riigi ettevõtjale	Ühenduseväliste riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Ei ole Eesti	Ei ole Eesti	Ei ole Eesti	Ei ole Eesti	Ei ole Eesti	Ei ole Eesti
Maksumäär	0% (§ 15 lg 4 p 13)	0% (§ 15 lg 4 p 13)	0% (§ 15 lg 4 p 13)	0% (§ 15 lg 4 p 13)	0% (§ 15 lg 4 p 13)	0% (§ 15 lg 4 p 13)
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Restorani- ja toitlustusteenus Eestis, v.a laeval, lennukis, rongis rahvusvahelise reisi ajal. (KMS § 10 lg 2 p 4)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühenduseväliste riigi ettevõtjale	Ühenduseväliste riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Eesti (§ 10 lg 2 p 4)	Eesti (§ 10 lg 2 p 4)	Eesti (§ 10 lg 2 p 4)	Eesti (§ 10 lg 2 p 4)	Eesti (§ 10 lg 2 p 4)	Eesti (§ 10 lg 2 p 4)
Maksumäär	20%	20%	20%	20%	20%	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Restorani- ja toitlustusteenus väljaspool Eestit, v.a laeval, lennukis, rongis rahvusvahelise reisi ajal. (KMS § 10 lg 4 p 5¹)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühenduseväliste riigi ettevõtjale	Ühenduseväliste riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	teenuse osutamise riik	teenuse osutamise riik	teenuse osutamise riik	teenuse osutamise riik	teenuse osutamise riik	teenuse osutamise riik
Maksumäär	teenuse osutamise riigis kehtiv maksumäär	teenuse osutamise riigis kehtiv maksumäär	teenuse osutamise riigis kehtiv maksumäär	teenuse osutamise riigis kehtiv maksumäär	teenuse osutamise riigis kehtiv maksumäär	teenuse osutamise riigis kehtiv maksumäär
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Restorani- ja toitlustusteenus EL territooriumil laeval, lennukis mis väljub rahvusvahelisele reisile Eestist	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühenduseväliste riigi ettevõtjale	Ühenduseväliste riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Eesti (§ 10 lg 2 p 5)	Eesti (§ 10 lg 2 p 5)	Eesti (§ 10 lg 2 p 5)	Eesti (§ 10 lg 2 p 5)	Eesti (§ 10 lg 2 p 5)	Eesti (§ 10 lg 2 p 5)
Maksumäär	0% (§15 lg 4 p 2)	0% (§15 lg 4 p 2)	0% (§15 lg 4 p 2)	0% (§15 lg 4 p 2)	0% (§15 lg 4 p 2)	0% (§15 lg 4 p 2)
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahter 3,	KMD: lahter 3,	KMD: lahter 3,	KMD: lahter 3,	KMD: lahter 3,	KMD: lahter 3,
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Restorani- ja toitlustusteenus EL territooriumil rongis, mis väljub rahvusvahelisele reisile Eestist (KMS § 10 lg 2 p 5)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Eesti	Eesti	Eesti	Eesti	Eesti	Eesti
Maksumäär	20%	20%	20%	20%	20%	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1,4	KMD: lahtrid 1,4	KMD: lahtrid 1,4	KMD: lahtrid 1,4	KMD: lahtrid 1,4	KMD: lahtrid 1,4
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Restorani- ja toitlustusteenus EL territooriumil laeval, lennukis, mis väljub rahvusvahelisele reisile teisest liikmesriigist (KMS § 10 lg 4 p 5)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik
Maksumäär	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Restorani- ja toidlustusteenus EL territooriumil rongis, mis väljub rahvusvahelisele reisile teisest liikmesriigist.	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik	Reisi lähteriik
Maksumäär	Reisi lähteriigi käibemaks	Reisi lähteriigi käibemaks	Reisi lähteriigi käibemaks	Reisi lähteriigi käibemaks	Reisi lähteriigi käibemaks	Reisi lähteriigi käibemaks
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Töö Eestis asuva vallasasjaga või selle hindamine (KMS § 10 lg 1, KMS § 10 lg 2 p 7, KMS § 10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 1)	Vallasasja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p 7)	Teenuse saaja asukohariik (§ 10 lg 4 p 9)	Vallasasja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p 7)	Teenuse saaja asukohariik (§ 10 lg 4 p 9)	Vallasasja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p 7)
Maksumäär	20%	20%	0%	20%	0%	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 3, 3.1	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahter 3	KMD: lahtrid 1, 4
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Töö välisriigis asuva vallasasjaga või selle hindamine (KMS § 10 lg 1, KMS § 10 lg 4 p 3, KMS § 10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukoht Eestis (§ 10 lg 1)	Vallasasja asukoht Eestis (§ 10 lg 4 p 3)	Teenuse saaja asukoht Eestis (§ 10 lg 4 p 9)	Vallasasja asukoht Eestis (§ 10 lg 4 p 3)	Teenuse saaja asukoht Eestis (§ 10 lg 4 p 9)	Vallasasja asukoht Eestis (§ 10 lg 4 p 3)
Maksumäär	20%	Vallasasja asukoht Eestis käibemaks	0% (§ 15 lg 4 p 1)	Vallasasja asukoht Eestis käibemaks	0% (§ 15 lg 4 p 1)	Vallasasja asukoht Eestis käibemaks
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4		KMD: lahtrid 3, 3.1		KMD: lahter 3	
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –		VD: +		VD: –	

Transpordivahendi lühiajaline (kuni 30 p, laevad kuni 90 p) rendileandmine Eestis (KMS § 10 lg p 6)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Eesti (§ 10 lg 2 p 6)	Eesti (§ 10 lg 2 p 6)	Eesti (§ 10 lg 2 p 6)	Eesti (§ 10 lg 2 p 6)	Eesti (§ 10 lg 2 p 6)	Eesti (§ 10 lg 2 p 6)
Maksumäär	20%	20%	20%	20%	20%	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Transpordivahendi lühiajaline (kuni 30 p, laevad kuni 90 p) rendileandmine välisriigis (KMS § 10 lg 4 p 4¹)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Transpordivahendi asukohariik	Transpordivahendi asukohariik	Transpordivahendi asukohariik	Transpordivahendi asukohariik	Transpordivahendi asukohariik	Transpordivahendi asukohariik
Maksumäär	Transpordivahendi asukohariigi käibemaks rendileandmisel välisriigis	Transpordivahendi asukohariigi käibemaks rendileandmisel välisriigis	Transpordivahendi asukohariigi käibemaks rendileandmisel välisriigis	Transpordivahendi asukohariigi käibemaks rendileandmisel välisriigis	Transpordivahendi asukohariigi käibemaks rendileandmisel välisriigis	Transpordivahendi asukohariigi käibemaks rendileandmisel välisriigis
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonil	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –	KMD: –
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Maksuvaba finantsteenuse KMS § 16 lg 2¹	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	teenuse saaja riik Eesti (§ 10 lg 1)	teenuse saaja riik Eesti (§ 10 lg 1)	teenuse saaja riik (§ 10 lg 4 p 9)	teenuse saaja riik Eesti (§ 10 lg 1)	teenuse saaja riik (§ 10 lg 4 p 9)	teenuse saaja riik (§ 10 lg 5)
Maksumäär	maksuvaba	maksuvaba	maksuvaba	maksuvaba	maksuvaba	maksuvaba
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonil	KMD: lahter 8	KMD: lahter 8	KMD: lahter 8	KMD: lahter 8		
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandel	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Transpordivahendi pikaajalisele rendile andmine, v.a huvija lõbusõidulaev (KMS § 10 lg 1, KMS § 10 lg 4 p 9, KMS § 10 lg 2 p 6¹, KMS § 10 lg 4 p 4²)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse saaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p 6 ¹)	Teenuse saaja asukohariik (§10 lg 4 p 9)	Teenuse saaja asukohariik (§ 10 lg 4 p 4 ²)	Teenuse saaja asukohariik (§10 lg 4 p 9)	Teenuse saaja asukohariik (§ 10 lg 4 p 4 ²)
Maksumäär	20%	20%	0%	Teenuse saaja riigi käibemaks	0%	Teenuse saaja riigi käibemaks
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 3, 3.1	KMD: -	KMD: lahter 3	KMD: -
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: -	VD: -	VD: +	VD: -	VD: -	VD: -

Vahendusteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib Eestis (KMS § 10 lg 1, KMS § 10 lg 2 p 11, KMS § 10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse osutaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p 11)	Teenuse saaja asukohariik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p 11)	Teenuse saaja asukohariik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukohariik Eesti (§ 10 lg 2 p 11)
Maksumäär	20%	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 3, 3.1	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahter 3	KMD: lahtrid 1, 4
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: -	VD: -	VD: +	VD: -	VD: -	VD: -

Vahendusteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib mõnes teises liikmesriigis, v.a Eesti (KMS § 10 lg 1, KMS § 10 lg 4 p 8, KMS § 10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 1)	Riik, kus tekib vahendatava tehingu käive (§ 10 lg 4 p 8)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Riik, kus tekib vahendatava tehingu käive (§ 10 lg 4 p 8)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Riik, kus tekib vahendatava tehingu käive (§ 10 lg 4 p 8)
Maksumäär	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)	0% (§ 15 lg 4 p 1)
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahterid 1, 4	KMD: lahter 3	KMD: lahterid 3, 3.1	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Vahendusteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib ühendusevälises riigis (KMS § 15 lg 4 p 7)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Ühenduseväline riik	Ühenduseväline riik	Ühenduseväline riik	Ühenduseväline riik	Ühenduseväline riik	Ühenduseväline riik
Maksumäär	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Maksustatav finantsteenuse (teenus, mida ei ole nimetatud KMS § 16 lg 2¹ loetelus KMS § 10 lg 1, KMS § 10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja riik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse saaja riik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse saaja riik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse saaja riik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse saaja riik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse saaja riik (§ 10 lg 5)
Maksumäär	20%	20%	0% (§15 lg 4 p 1)	20%	0% (§15 lg 4 p 1)	0% (§15 lg 4 p 1)
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 3, 3.1	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahter 3	KMD: lahter 3
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Vabatahtliku 20% määraga maksustamise õigusega, ainult siseriikliku käibe korral (KMS § 16 lg 3 p 3)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mitte-maksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukohtariik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse saaja asukohtariik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse saaja asukohtariik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse saaja asukohtariik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse saaja asukohtariik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse saaja asukohtariik (§ 10 lg 5)
Maksumäär	20%	20%	Maksuvaba	20%	Maksuvaba	Maksuvaba
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahter 8	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahter 8, sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega (§ 29 lg 1)	KMD: lahter 8, sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega (§ 29 lg 1)
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –	VD: –

Eesti sisedad kaubaveeteenused, sh pärast imporditud kauba lahtitollimist (KMS § 10 lg 1, KMS § 10 lg 2 p 8, KMS § 10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mittemaksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mittemaksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mittevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse osutaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 2 p 8)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 2 p 8)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 2 p 8)
Maksumäär	20%	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 3, 3.1	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahter 3	KMD: lahtrid 1, 4
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Kaubaveeteenused Eestist teise liikmesriiki (KMS § 10 lg 2 p 8, KMS § 10 lg 2 p 9, KMS § 10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustusele	Eesti mittemaksukohustusele	Teise liikmesriigi maksukohustusele	Teise liikmesriigi mittemaksukohustusele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mittevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 1)	Teenuse osutaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 2 p 8)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 2 p 8)	Teenuse saaja asukoht riik (§ 10 lg 4 p 9)	Teenuse osutaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 2 p 8)
Maksumäär	20%	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%	0% (§ 15 lg 4 p 1)	20%
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahtrid 3, 3.1	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: lahter 3	KMD: lahtrid 1, 4
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Kaubaveoteenused teisest liikmesriigist Eestisse või väljaspool Eestit, sh ühendusevälise riigi sisene vedu ja ühenduseväliste riikide vaheline vedu (KMS § 10 lg 4 p 6 KMS § 10 lg 4 p 9)	Teisele Eesti maksukohustuslasele	Eesti mitte-maksukohustuslasele	Teise liikmesriigi maksukohustuslasele	Teise liikmesriigi mitte-maksukohustuslasele	Ühendusevälise riigi ettevõtjale	Ühendusevälise riigi mitte-ettevõtjale
Käibe tekkimise koht	Teenuse saaja asukoht riik Eesti (§ 10 lg 1)	Veo algusriik	Teenuse saaja asukoht riik (§10 lg 4 p 9)	Veo algusriik	Teenuse saaja asukoht riik (§10 lg 4 p 9)	Veo algusriik
Maksumäär	20%	Veo algusriigi käibemaksumäär	0% (§15 lg 4 p 1)	Veo algusriigi käibemaksumäär	0% (§15 lg 4 p 1)	Veo algusriigi käibemaksumäär
Deklareerimine käibemaksudeklaratsioonis	KMD: lahtrid 1, 4	KMD: ei deklareerita	KMD: lahtrid 3, 3.1	KMD: ei deklareerita	KMD: lahter 3	KMD: ei deklareerita
Deklareerimine ühendusesisese käibe aruandes	VD: –	VD: –	VD: +	VD: –	VD: –	VD: –

Allikas: (13)

Lisa 4. Arvetele lisatavad viited

Teenus	Käibemak- suseadus	Direktiiv 2006/112
Teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti ning seoses sellega maksustatakse teenust 0% määraga (KMS § 15 lg 4 punkt 1)		
Teenuse osutamine teise liikmesriigi maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule, v.a. KMS § 10 lg 2 ja § 10 lg 4 p 1-8 nimetatud juhtudel. (KMS § 10 lg 4 p 9)	„Pöördmak- sustamine“ (ingl. k „Reverse charge“)	„Pöördmak- sustamine“ (ingl. k „Reverse charge“)
Teenuse osutamine ettevõtlusega tegelevale ühendusvälise riigi isikule, v.a. KMS § 10 lg 2 ja § 10 lg 4 p 1-8 nimetatud juhtudel. (KMS § 10 lg 4 p 9)	§ 15 lg 4 p 1	-
Välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenus, sh ehitamine, hindamine või hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ja majutusteenus. (KMS § 10 lg 4 p 1)	§ 15 lg 4 p 1	-
Osutatakse välisriigis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenust või messi või näitusega seotud teenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusvälise riigi isik. Teenuse hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine ja kõrvalteenuse osutamine. (KMS § 10 lg 4 p 2)	§ 15 lg 4 p 1	-
Osutatakse välisriigis kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusüritusele või messile või näitusele sissepääsu teenust või sissepääsuteenusega seotud kõrvalteenust maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusvälise riigi isikule. (KMS § 10 lg 4 p 2 ¹)	§ 15 lg 4 p 1	-
Töö välisriigis asuva vallasasjaga või hinnatakse välisriigis asuvat vallasasja ning teenus osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusväline isik. (KMS § 10 lg 4 p 3)	§15 lg 4 p 1	-
Osutatakse väljaspool Eestit reisijateveo teenust, kaasa arvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu. (KMS § 10 lg 4 p 4)	§ 15 lg 4 p 1	-
Transpordivahend antakse välisriigis lühiajaliselt tüürile, rendile või kasutusvaldusesse. (KMS § 10 lg 4 p 4 ¹)	§ 15 lg 4 p 1	-

Lisa 2 järg

Teenus	Käibemak- suseadus	Direktiiv 2006/112
Transpordivahend (v.a. huvi- ja lõbusõidulaev) antakse rendile või üürile, isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendu-sevälise riigi isik ja kelle asu- või elukoht on välisriigis, v.a. lühiajaline üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine. (KMS § 10 lg 4 p 4 ²)	§ 15 lg 4 p 1	-
Huvi- või lõbusõidulaev antakse üürile-, rendile- või kasutusvaldusesse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusvälise riigi isik ja teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht on välisriigis, v.a. KMS § 10 lg 4 punktis 4 ¹ sätestatud juhul. (KMS 10 lg 4 p 4 ³)	§ 15 lg 4 p 1	-
Osutatakse ühenduse territooriumil toimuva reisijateveo ajal restorani- või toitlustusteenust sellise vee- või õhusõiduki pardal või rongis, mis väljub teisest liikmesriigist rahvusvahelisele reisile. (KMS § 10 lg 4 p 5)	§ 15 lg 4 p 1	-
Osutatakse välisriigis restorani- ja toitlustusteenust, v.a. KMS §10 lg 2 p 5 nimetatud juhul. (KMS § 10 lg 4 p 5 ¹)	§ 15 lg 4 p1	-
Osutatakse kauba teisest liikmesriigist Eestisse või väljaspool Eestit vedamise teenust, k.a. kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, või korraldatakse sellist kaubavedu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik. (KMS § 10 lg 4 p 6)	§ 15 lg 4 p 1	-
Osutatakse väljaspool Eestit kaubaveoga seotud kõrvalteenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik.(KMS §10 lg 4 p 7)	§ 15 lg 4 p 1	-
Vahendatakse tehingut või toimingut, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksu- ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik. (KMS § 10 lg 4 p 8)	§ 15 lg 4 p 1	-
KMS § 10 lg 5 nimetatud teenuste osutamine ettevõtlusega mittetegelevale ühendusvälise riigi isikule.	§ 15 lg 4 p 1	-
Teenust maksustatakse 0% määraga, v.a. KMS § 15 lg 4 punktis 1 toodud juhul (ülal loetletud)		
Rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav reisiks vajalik teenus.	§ 15 lg 4 p 2	Art 37 (3)
Rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus.	§ 15 lg 4 p 3	Art 148(d)
Peamiselt rahvusvahelistel lendel korraldava lennuettevõtja õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooni-teenus ja lennuväljateenus.	§ 15 lg 4 p 4	Art 148(g)

Lisa 2 järg

Teenus	Käibemak- suseadus	Direktiiv 2006/112
Rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, v.a. ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatava laeva remon- timine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvalduses- se andmine või sellisel merelaeval kasutatava seadme remon- timine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusesse andmine.	§ 15 lg 4 p 6	Art 148(c)
Peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava õhusõiduki remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusesse andmine või sellises õhu- sõidukis kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusesse andmine.	§ 15 lg 4 p 6	Art 148 (f)
Vahendamisteenus, kui vahendatakse tehingut, mille käive tekib ühendusevälises riigis.	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
Vahendamisteenus, kui vahendatakse järgnevat kaupa:		
eksportitav kaup;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev (v.a. ettevõtlu- sega mitte seotud huvi- või lõbu-sõitudeks kasutatav merelaev) ja sellise merelaeva varustus, seadmed, varuosad kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud ühenduse vetes sõitval merelaeval kaasamüüdav kaup;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuette- võtja kasutatav õhusõiduk ning selle varustus, sead- med, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, v.a. ühen- dusesisesel lennul õhusõidukis kaasamüüdav kaup;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
kaup, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmes- riiki diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (v.a. aukonsul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, diplomaatilisele esindusele või konsu- laarasutusele, erimissioonile, ühenduse institutsioonile.	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
teise liikmesriiki, mis on Põhja-Atlandi Lepingu Organisatsiooni (edaspidi <i>NATO</i>) liikmesriik, võõran- datav ja toimetatav kaup mis tahes muu NATO liik- mesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviil- koosseisu tarbeks või toitlustamiseks, kui need relva- jõud osalevad ühises kaitsetegevuses;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
Eesti Pangale võõrandatav kuld.	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
Vahendamisteenus, kui vahendatakse järgnevat teenust:		
rahvusvahelise reisi ajal laeval või õhusõidukil reisijale osutatav reisiks vajalik teenus;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenus;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153

Lisa 2 järg

Teenus	Käibemaksuseadus	Direktiiv 2006/112
peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja õhusõiduki teenindamisega otseselt seotud navigatsiooniteenus ja lennuväljateenus;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatava laeva, remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusesse andmine või sellises merelaeval kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusesse andmine;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
peamiselt rahvusvahelisi lende teostava lennuettevõtja kasutatava õhusõiduki remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusesse andmine või sellises õhusõidukis kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusesse andmine;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
kauba ekspordimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui nimetatud teenuste kulu on arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka;	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
töö vallasajaga, mis on selle teenuse osutamiseks soetatud Eestist või toimetatud Eestisse ning see vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist ühendusest välja	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
teenus mida osutatakse käibemaksuseaduse § 15 lg 3 p 5 või 6 nimetatud isikule, esindusele, asutusele, erimisioonile, ühenduse institutsioonile või relvajõule.	§ 15 lg 4 p 7	Art 153
Välistransiidi tolliprotseduuril oleva kauba veoteenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui see vedu moodustab osa veost, mis algab või lõpeb ühendusevälises riigis.	§ 15 lg 4 p 8	-
Kauba ekspordimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused.	§ 15 lg 4 p 9	Art 146 (1) (e)
Kauba importimiseks osutatav kaubaveoteenus, kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused, kui nimetatud teenuste kulu on arvatud imporditava kauba maksustatava väärtuse hulka.	§ 15 lg 4 p 10	Art 146 (1) (e)
Kauba vedu Assooridele või Madeirale või sealt Eestisse või teise liikmesriiki.	§ 15 lg 4 p 11	Art 142

Lisa 2 järg

Teenus	Käibemaksuseadus	Direktiiv 2006/112
Töö vallasasjaga, mis on selle teenuse osutamiseks soetatud Eestist või toimetatud Eestisse ning see vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist ühendusest välja.	§ 15 lg 4 p 12	Art 146 (1) (d)
Eestis osutatakse reisijateveo teenust (nimetatud KMS § 10 lg 2 p 3), kaasaarvatud reisijate isikliku pagasi ja isikliku transpordivahendi vedu, kui Eestis osutatav reisijateveo teenus on rahvusvahelise reisi osa.	§ 15 lg 4 p 13	Art 382
Teenus, mida osutatakse välisriigis asuvalle käibemaksuseaduse § 15 lg 3 p 5 või 6 nimetatud isikule, esindusele, asutusele, erimissioonile, ühenduse institutsioonile või relvajõule.	§ 15 lg 4 p 14	Art 151(1)
Maksuvabad teenused		
Universaalne postiteenus postiseaduse tähenduses ja riikliku pensionikindlustuse seadusega ettenähtud korras riiklike pensionide, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti vahendusel väljamaksmine.	§ 16 lg 1 p 1	Art 132 (1) (a)
Tervishoiuteenus tervishoiuteenuse korraldamise seaduse tähenduses.	§ 16 lg 1 p 2	Art 132 (1) (b) ja (c)
Sotsiaalministri määrusega kinnitatud nimekirjas nimetatud inimorgan või –kude, inimveri või inimverest valmistatud verepreparaat ja rinnapiim.	§ 16 lg 1 p 2	Art 132 (1) (d)
Hambatehniku poolt kutsealases tegevuses osutatav teenus.	§ 16 lg 1 p 2 ¹	Art 132 (e)
Teenus, mida mittetulundusühing tasuta või liikmemaksu eest osutab oma liikmele, ning spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenus, mida mittetulundusühing osutab füüsilisele isikule.	§ 16 lg 1 p 3	Art 132 (1) (f) või (l) või (m)
Sotsiaalhoolekande seaduse § 10 p 1, 1 ¹ , 1 ² , 1 ³ , 1 ⁴ , 1 ⁵ , 1 ⁶ , 3, 4, 5, 5 ¹ ja 6 nimetatud sotsiaalteenus ja § 10 p 2 ¹ nimetatud riigi- või kohaliku omavalitsuse eelarvest rahastatav sotsiaalteenus.	§ 16 lg 1 p 4	Art 132 (1) (g)
Laste ja noorukite kaitsega seotud turvakoduteenus.	§ 16 lg 1 p 5	Art 132 (1) (h)
Alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus, sealhulgas õppevahend, mille koolitusteenuse osutaja võõrandab teenuse saajale, üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmine ja muu koolitus, välja arvatud ärilistel eesmärkidel antav muu koolitus.	§ 16 lg 1 p 6	Art 132 (1) (i) või (j)
Haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohandatud sõidukiga, mis vastab liikluseaduses kehtestatud nõuetele.	§ 16 lg 1 p 7	Art 132 (1) (p)

Lisa 2 järg

Teenus	Käibemaksuseadus	Direktiiv 2006/112
Teenus, mida sõltumatu isikuteühendus osutab oma liikmele, kui on täidetud järgmised tingimused: teenuse saaja käive on 90% ulatuses maksuvaba või tema tegevus ei kuulu käibemaksuga maksustamisele, teenus on otseselt vajalik liikme põhitegevuseks ning teenuse eest makstav tasu ei ületa teenuse osutamiseks tehtud kulutusi.	§ 16 lg 1 p 8	Art 132 (1) (f)
Kindlustusteenus, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus.	§ 16 lg 2 p 1	Art 135 (1) (a)
Kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine.	§ 16 lg 2 p 2	Art 135 (1) (l)
Väärtpaber	§ 16 lg 2 p 6	Art 135 (1) (f)
Loteriipilet ja hasartmängu korraldamine, välja arvatud kaubandusliku loterii korraldamine ning sellise osavusmängu korraldamine, mille ainus võimalik võit on uuesti osaleda samas mängus.	§ 16 lg 2 p 7	Art 135 (1) (i)
Investeeringukulla võõrandamise või võõrandamislepingu sõlmimisega seotud teenus või nende käibega seotud teenus, mida osutab teise isiku nimel ja arvel tegutsev agent.	§ 16 lg 2 p 8	Art 347
Käibemaksuseaduse § 16 lg 2 ¹ nimetatud finantsteenused:		
1) hoiustamistehingud avalikkuselt hoiuste ja muude tagasimakstavate rahaliste vahendite kaasamiseks;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
2) laenutehingud, sealhulgas tarbijakrediit, hüpoteeklaenud ja muud äritehingute finantseerimise tehingud;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
3) liisingutehingud;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
4) arveldus-, sularaha siirdamise ja muud raha edastamise tehingud;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
5) mittesularahaliste maksevahendite, näiteks elektrooniliste maksevahendite, e-raha, reisitšekkide ja vekslite väljastamine, haldamine;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
6) tagatis- ja garantiitehingud ning muud isikule tulevikus siduvaid kohustusi tekitavad tehingud;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g

Lisa 2 järg

Teenus	Käibemak- suseadus	Direktiiv 2006/112
7) tehingud nii oma kui ka klientide arvel väärtpaberituru seaduse §-s 2 sätestatud kaubeldavate väärtpaberite ja välisvaluutaga ning muud rahaturutehingud, sh tehingud tšekkide, vekslite, hoiusesertifikaatide ja muude selletaoliste instrumentidega;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
8) väärtpaberite emiteerimise, müügi ja ostmisega seotud tehingud ja toimingud;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
9) rahamaakleri tegevus;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
10) käesoleva lõike punktides 1–9 nimetatud teenustega seotud läbirääkimisteenus;	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
11) investeerimisfondide seaduses sätestatud investeerimisfondi ja muu finantsjärelevalve alla kuuluva Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi investeerimisfondi valitsemine, sealhulgas fondivalitseja ülesannete edasiandmise korral fondi valitsemisega seonduvate teenuste osutamine fondile.	§ 16 lg 2 ¹ vastavale punktile	Art 135 (1) punktid b kuni g
Erikord		
Erikorra alusel maksustatav reisiteenus	„Kasumi- normi maksusta- mise kord – reisibürood“ (ingl. k „Margin scheme – Travel agents“)	„Kasumi- normi maksusta- mise kord – reisibürood“ (ingl. k „Margin scheme – Travel agents“)

Lisa 2 järg

Kaup	Käibemak- suseadus	Direktiiv 2006/112
Kaupa maksustatakse 0% määraga		
Kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki ning aktsiisikauba võõrandamine teise liikmesriigi isikule koos selle toimetamisega Eestist teise liikmesriiki.	§ 15 lg 3 p 2	Art 138
Kauba toimetamine Eestist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks, sealhulgas äriühingu ja tema teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vaheline kauba üleandmine eeldusel, et kaupade toimetamist käsitatakse teises liikmesriigis ühendusesisese kauba soetusena ning Eesti äriühing on end teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreerinud.	§ 15 lg 3 p 2	Art 138
Võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergia võõrandamine teise liikmesriigi edasimüüjale või muule isikule, kes Eestis seda kaupa ei kasuta. (KMS § 9 lg 2 p 3)	„Pöördmaksustamine“ (ingl. k „Reverse charge“)	„Pöördmaksustamine“ (ingl. k „Reverse charge“)
Rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev (v.a. ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõitudeks kasutatav merelaev) ja sellise merelaeva varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup (kaasamüüdava kauba korral ei rakendata).	§ 15 lg 3 p 3	Merelaev, seadmed ja varuosad art 148 (c). Merelaeva varustus ja kütus art 148 (a). Kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup art 37 (3).
Peamiselt rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja kasutatav õhusõiduk ning selle varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup. (kaasamüüdava kauba korral ei rakendata)	§ 15 lg 3 p 4	Õhusõiduk, seadmed ja varuosad art 148 (f). Õhusõiduki varustus ja kütus art 148 (e). Kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup art 37 (3).

Lisa 2 järg

Kaup	Käibemak- suseadus	Direktiiv 2006/112
Kaup, mis võõrandatakse ja toimetatakse teise liikmesriiki diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (v.a. aukon- sul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rah- vusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, diplo- maatilisele esindusele või konsulaarasutusele, erimissioonile ning ühenduse institutsioonile.	§ 15 lg 3 p 5	Art 151 (1)
Teise liikmesriiki, mis on Põhja-Atlandi Lepingu Organisat- siooni (edaspidi <i>NATO</i>) liikmesriik, võõrandatav ja toimetatav kaup mis tahes muu NATO liikmesriigi relvajõudude või nen- dega kaasas oleva tsiviilkoosseisu tarbeks või toitlustamiseks, kui need relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses.	§ 15 lg 3 p 6	Art 151 (1)
Vabatsoonis või vabalaos olev ühenduseväline kaup (ühenduse tolliseadustiku tähenduses), kui seda kaupa ei ole suunatud ühelegi tolliprotseduurile ning seda ei ole tarbitud ega kasutatud muudel kui tollieeskirjades ettenähtud juhtudel.	§ 15 lg 3 p 7	Art 156 (1) (b)
Vabatsooni või vabalattu paigutatud või muu ühenduseväline kaup, mis on suunatud tolliladustamise tolliprotseduurile, peatamissüsteemiga seestöötlemise tolliprotseduurile, transiidi tolliprotseduurile või impordimaksudest täieliku vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile, või ajutiselt ladustatud ühenduseväline kaup tingimusel, et seda kaupa ei ole viidud tollijärelevalve alt ebaseaduslikult välja ja ei ole tarbitud ega kasutatud muudel kui tollieeskirjades ettenähtud juhtudel.	§ 15 lg 3 p 8	Art 156 (1) (a) (b) (c)
Ekspordi eesmärgil vabatsooni või vabalattu toimetatav ja võõrandatav ühenduse kaup ja vabatsoonis või vabalaos olev ühenduse kaup, mis eksporditakse kahe kuu jooksul vabatsooni või vabalattu toimetamisest.	§ 15 lg 3 p 9	Art 156 (1) (b)
Eesti Pangale võõrandatav kuld.	§ 15 lg 3 p 10	Art 152
Direktiivi 2006/112/EÜ V lisas nimetatud kaup, kui see suu- natakse viivitamata maksuladustamisele või on maksuladus- tatud ja tehinguga ei kaasne kauba maksuladustamise lõpeta- mine. (va juhul kui tarbimisse lubatud kütus on paigutatud ka aktsiisilattu)	§ 15 lg 3 p 11	Art 160
Aktsiisilattu paigutatud ajutises aktsiisivabastuses olev aktsiis- ikaup, kui tehinguga ei kaasne kauba aktsiisilaost väljatoime- tamist, välja arvatud aktsiisikauba toimetamine ühest aktsiisi- laost teise.	§ 15 lg 3 p 12	Art 160 (1) (b)
Ühendusevälise riigi füüsilisele isikule müüdava kauba ekspordina käsitlemine.	§ 5 lg 2	Art 147
Maksuvabad kaubad		
Hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatav hambaprotees.	§ 16 lg 1 p 2 ¹	Art 132 (1) (e)

Lisa 2 järg

Kaup	Käibemak- suseadus	Direktiiv 2006/112
Kinnisasi või selle osa. (Maksuvabastust ei kohaldata kinnis- asjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseaduse tähenduses või ehitise osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa es- mast kasutuselevõttu ega kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ning mis võõrandatak- se enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasu- tuselevõttu, ning krundile planeerimisseaduse tähenduses, kui sellel ei asu ehitist)	§ 16 lg 2 p 3	Art 135 (1) (j) või (k)
Eesti Vabariigis kehtiv postimaksevahend, kui müüakse nimiväärtuses.	§ 16 lg 2 p 4	Art 135 (1) (h)
Investeeringukuld	§ 16 lg 2 p 8	Art 346
Kaup, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, v.a. juhul, kui kaup on soetatud enne soetaja maksukohustuslasena registreerimist või kui kauba soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud osaliselt.	§ 16 lg 2 p 9	Art 136
Erisätted		
Uue transpordivahendi ühendusesisene võõrandamine.	§ 15 lg 3 p 2 + andmed, mis tõendavad, et on uus transpordi- vahend	Art 138 (2) (a) + andmed, mis tõendavad, et on uus transpordi- vahend
Kolmnurktehingu puhul kauba võõrandaja. (esimese liikmes- riigi maksukohustuslane, kes käsitab tehingut kauba ühendusesise käibena)	§ 15 lg 3 p 2	Art 138
Kolmnurktehingu puhul kauba edasimüüja.	„Pöördmak- sustamine“ (ingl. k „Reverse charge“)	„Pöördmak- sustamine“ (ingl. k „Reverse charge“)
Kasutatud kauba edasimüügi maksustamine erikorra alusel. (KMS § 41 ja § 42)	„Kasumi- normi maksusta- mise kord – kasutatud kaubad“ (ingl. k. „Margin sceme – Second-hand goods“)	„Kasumi- normi maksusta- mise kord – kasutatud kaubad“ (ingl. k. „Margin sceme – Second-hand goods“)

Lisa 2 järg

Kaup	Käibemak- suseadus	Direktiiv 2006/112
<p>Originaalkunstiteose edasimüügi maksustamine erikorra alusel. (§ 41 ja § 42)</p>	<p>„Kasumi- normi maksusta- mise kord – kunstiteosed “ (ingl. k „Margin sceme – Works of art“)</p>	<p>„Kasumi- normi maksusta- mise kord – kunstiteosed “ (ingl. k „Margin sceme – Works of art“)</p>
<p>Kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi maksustamine erikorra alusel. (§ 41 ja § 42)</p>	<p>„Kasumi- normi maksusta- mise kord - kollektsiooni ja antiikesemed “ (ingl k „Margin sceme – Collector`s items and antiques“</p>	<p>„Kasumi- normi maksusta- mise kord - kollektsiooni ja antiikesemed “ (ingl k „Margin sceme – Collector`s items and antiques“</p>
<p>Kinnisasja, metallijäätmete ja kulla maksustamine erikorra alusel vastavalt KMS §41¹ toodud juhtudel. (siseriiklik pöördmaksustamine)</p>	<p>„Pöördmak- sustamine“ (ingl. k „Reverse charge“)</p>	<p>„Pöördma- ksustamine“ (ingl. k „Reverse charge“)</p>

Allikas: (4)

SUMMARY

DIFFERENT VAT TREATMENT OF FINANCIAL TRANSACTIONS

Kätlin Ojamets

The aim of this thesis is to compile a manual that explains theoretically with practical examples how value added tax applies on different products and services according to Estonian value added tax law that is harmonized with European directive of value added tax.

Thesis consist of 66 pages that includes 2 figures, 17 tables, 1 equation, 4 appendices and 45 references that includes books written in estonian and english, articles, web pages and law acts. Thesis is written in estonian.

Thesis is a development study, object of study is Estonian VAT declaration where Estonias taxable person declares its acquisitions and sales in different VAT rate. Development study separates the declaration into different parts and explores each row separately to understand the principles of taxing and declaring procedure. After exploration the declaration is been put back together with numbers to declare according to examples that are used in study. Thesis is created to be mainly practical and to be used by students who study accounting or already work as accountant.

Estonias VAT declaration is divided into 13 groups. Compartment 1 consists standardrate sales that includes compartment 1.1 what consists standardrate self-consumptions. Estonias standardrate is 20%. Compartment 2 consists reduced rate

sales that includes compartment 2.1 what consists reduced rate self-consumptions. Estonias reduced rate is 9%. Compartment 3 consists sales to European Union taxable persons and export. Sales are taxed 0%. European Union taxable persons must charge their acquisitions in their own country according to their tax rates. This makes it easier for people to sell and buy different products and services inside European Union. In compartment 4 is calculated the VAT amount of sold products and services including compartment 4.1. Compartment 5 consists VAT of purchased products and services that may be deducted if products and services are used to create taxable sales. Compartment consists VAT from export in 5.1 and VAT from purchased fixed assets in 5.2. In compartment 6 is declared purchased from European Union that needs to be taxed in Estonia. Compartment 7 consists purchases of goods and services that needs to be reversely charged inside Estonia, sales must be declared in compartment 9. In compartment 8 is declared sales that are exempted from VAT. Compartments 10 and 11 are for specifications and compartment 12 or 13 is declared the VAT amount to be paid. All compartments are divided into chapters and explain how products and services are taxed using theoretical material and practical examples.

Created manual should help students to understand the principles of VAT taxation in a compact work solving different taxable tasks. But it is important to consistently be aware of the amendments that are made.