

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kätlin Klaos

KÄIBEMAKSUSEADUSE SÄTETE VASTAVUS  
KÄIBEMAKSUDIREKTIIVILE

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, BAC

Tallinn 2009

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	3
1. KÄIBEMAKSU REGULATSIOONI ALUSED.....	5
1.1. Käibemaksu reguleerivad õigusaktid Euroopa Liidus.....	5
1.2. Käibemaksu regulatsioon Eestis .....	11
2. KÄIBEMAKSUSEADUSE VASTAVUS EUROOPA LIIDU KÄIBEMAKSUDIREKTIIVILE .....	19
2.1. Käibemaksuseaduse vastuolud käibemaksudirektiiviga.....	19
2.2. Euroopa Liidu eesmärgid ja direktiivi kavandatavad muutused.....	28
KOKKUVÕTE .....	35
SUMMARY .....	37
VIIDATUD ALLIKAD .....	38

## SISSEJUHATUS

Antud teemavaliku põhjenduseks on nii erialastes artiklites ja vastavasisulistel koolitustel, kui ka töö autori igapäevaste tööülesannete täitmise käigus esile kerkinud arutelud ja eriarvamused Eestis kehtiva käibemaksuseaduse koostööst Euroopa Liidu õigusega. Eesti käibemaksuseadust muudetakse üsna tihti ja viiakse iga uue redaktsiooniga järjest enam kooskõlla Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga. Siiski on paljud seisukohal, et nimetatud õigusaktide vahel esineb jätkuvalt mitmeid vastuolusid. Teema muudab aktuaalseks asjaolu, et ka käesoleva aasta algul jõustunud käibemaksuseaduse muudatuste eesmärgiks oli üle võtta Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ mõningad uued sätted ja ühtlustada Eesti käibemaksuseadust Euroopa Liidus käibemaksuga maksustamist reguleerivate õigusaktidega. Sellest hoolimata tõstatati nii eelnõu valmimisel, kui ka seaduse jõustumisel üles teatud küsitavusi, justkui oleks hulk sätteid jäetud jätkuvalt selge regulatsioonita või suisa Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga vastuollu. Antud töö uurimisprobleemiks ongi käibemaksuseaduse teatud sätete vastuolu Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile.

Käesoleva töö eesmärgiks on analüüsida Eesti käibemaksuseaduses sisendkäibemaksu mahaarvamise seonduvate sätete vastavust Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile 2006/112/EÜ.

Töö eesmärgi saavutamiseks:

1. Antakse ülevaade käibemaksu regulatsioonist Euroopa Liidus.
2. Antakse ülevaade käibemaksu regulatsioonist Eestis.
3. Analüüsitakse käibemaksuseaduse vastavust Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile 2006/112/EÜ.

Töö kirjutamisel on uurimismeetodina kasutatud võrdlevat meetodit – autor võrdleb Eestis kehtivat käibemaksuõigust Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga ning käsitleb erinevate institutsioonide seisukohti kõnealustes küsimustes.

Töö esimene osa koosneb kehtiva käibemaksualase regulatsiooni ülevaatest ning on uurimisprobleemi lahendamise aluseks. Teises osas analüüsib autor töö uurimisprobleemi seisukohalt

tähendust omavaid küsimusi - võrdleb asjakohaseid seisukohti, analüüsib nende erinevuse põhjuseid ning toob välja oma arvamuse käsitletavates küsimustes.

Käesolevas töö kirjutamisel on allikatena kasutatud eelkõige kehtivaid õigusakte ning erialaseid arvamused artikleid. Töö eesmärgi saavutamise aluseks olev teoreetiline ülevaade antakse toetudes kehtivale Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile 2006/112/EÜ ja kehtivale käibemaksuseadusele (KMS). Uurimisprobleemi analüüsil on tuginetud kehtivatele siseriiklikele ja ühendusesisestele õigusaktidele ning erinevatele vastava valdkonna spetsialistide poolt avaldatud artiklitele ajakirjades *Juridica*, *Raamatupidaja*, *Eesti Majanduse Teataja*, *Maksumaksja*. Lisaks tugineb autor küsitavuste analüüsil kohtupraktikale ning Eesti Maksumaksjate Liidu ja Rahandusministeeriumi seisukohtadele ja tõlgendustele vastavates küsimustes.

Autor püüab juhtida tähelepanu probleemsetele kohtadele käibemaksuseaduses ja võimalikele vastuoludele käibemaksuseaduse ja vastava Euroopa Liidu õiguse vahel – kajastada erinevaid teemakohaseid seisukohti ning tuua välja ka olulisemad käibemaksudirektiivi kavandatud muudatused, mis võivad lähiajal ka Eestis kehtivat regulatsiooni mõjutada.

# 1. KÄIBEMAKSU REGULATSIOONI ALUSED

## 1.1. Käibemaksu reguleerivad õigusaktid Euroopa Liidus

Alates 1. maist 2004. a on Eesti täieõiguslik Euroopa Liidu liikmesriik. Lisaks paljudele õigustele ja hüvedele tähendab see ka erinevaid kohustusi, sealhulgas Euroopa Liidu õigusloome tähtaegse ning korrektse rakendamise kohustust.<sup>1</sup> Maksuõiguse seisukohalt on oluline teada, et Eestis ja Euroopa Liidus maksundust ning sealhulgas ka käibemaksu reguleerivate õigusaktide vastuolu korral tuleb lähtuda Euroopa Liidu õigusaktidest. Kuigi seadusandja eesmärgiks on olnud viia Eesti käibemaksuseadus iga uue redaktsiooniga järjest enam kooskõlla Euroopa Liidu õigusaktidega, tekitab praktikas tihti vaidlusi käibemaksuseaduse sätete võimalike vastuolude olemasolu direktiivide, kohtupraktika või levinud tõlgendustega.

Vastuolude olemasolu võimalikkus on esiteks mõistetav aastate jooksul välja kujunenud üsna keeruka maksusüsteemi, sealhulgas käibemaksusüsteemi tõttu - Euroopa Liidu seadustekogu koosneb väga suurest hulgast õigusnormidest. Teiseks tuleb arvestada ka Eesti siseriikliku maksusüsteemi nooruse ja võrdlemisi kiire arenguga. Kolmandaks põhjuseks, miks siseriiklikes õigusaktides teatud vastuolusid Euroopa Ühenduse õigusega siiski on esinenud, on asjaolu, et ka ühenduse õigusakte on võimalik mitmeti tõlgendada. Teatud küsimustes on aga reguleerimisõigus jäetud hoopis osaliselt liikmesriikidele.<sup>2</sup>

Lisaks viiakse ka direktiividesse aeg-ajalt sisse täiendusi ja muudatusi, arvestades sealjuures näiteks Euroopa Kohtu otsuste mõju. Direktiivi muutustest tulenevalt tuleb aga ka liikmesriikidel oma õigusakte muuta. Kindlasti on liikmesriikide jaoks oluline end mahuka ja pidevalt täieneva Euroopa Kohtu praktikaga kursis hoida.

---

<sup>1</sup> Riigikantselei. Euroopa Liidu õigusaktide rakendamine. <http://www.riigikantselei.ee/?id=4972> 03.04.2009

<sup>2</sup> Lind, K. 2006. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. [Magistritöö] Tartu: Tartu Ülikool. Õigusteaduskond.

Asjaolul, miks just käibemaksuga seonduvat Euroopa Liidus nii suurel määral reguleeritakse, on mitu põhjust. Tollide ja impordikäibemaksu kasutamine takistaks otseselt kaupade ja teenuste liikumist - seeläbi oleks takistatud majanduslikult ühtse ruumi teke. Teiseks on liikmesriikide käibemaksulaekumistel suur mõju Euroopa Liidu vahenditele.<sup>3</sup>

Euroopa Ühenduse olemust selgitab asutamisleping, sätestades nii selle majanduslikud kui ka sotsiaalsed eesmärgid. Nendeks on ühisturu ning majandus- ja rahaliidu loomine, selleks vajalik kaupade, teenuste, isikute ja kapitali vaba liikumine, mõistlikud konkurentsitingimused ja siseriikliku õiguse harmoneerimine. Liikmesriikide vahelised maksustamise erisused põhjustavad samuti turu killustumist. Seetõttu ongi Euroopa Liidus kaudsete maksude puhul pikemaajaliseks eesmärgiks võetud regulatsioonide ja maksumäärade ühtlustamine. Liikmesriikidelt eeldatakse selliste õigusaktide kehtestamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ning ei takista kaupade ja teenuste vaba liikumist ühisel turul.<sup>4</sup> Maksumäärade ühtlustamiseks on Euroopa Liidus loodud küll ühtne käibemaksusüsteem, kuid ühtseid maksumäärasid veel kehtestada pole suudetud - reguleeritud on vaid maksude madalaimad lubatud määrad. Kaudsete maksude, sealhulgas käibemaksualaste otsuste langetamiseks on vajalik Euroopa Nõukogu ühehäälnine otsus ning selle vastuvõtmise juures tuleb järgida ühtse siseturu toimimise eesmärke.<sup>5</sup> Selline regulatsioon tagab küll vastuvõetavate otsuste läbimõelduse, ent ühtlasi muudab otsustamise raskendatuks ning üsnagi aeganõudvaks protsessiks.

Mõistmaks süsteemi keerukust on oluline teada Euroopa Liidu käibemaksuõigust kujundavaid õigusakte. Ühenduse primaarse ehk esmase õiguse moodustavad asutamislepingud, asutamislepingute protokollid ja lisad, asutamislepinguid täiendavad ja muutvad lepingud, liitumislepingud, kirjutamata õigus ja rahvusvaheline õigus. Ühenduse sekundaarne ehk teisene õigus (ehk vastu võetavad õigusaktid) tugineb esmasele õigusele ja täpsustab esmase õiguse norme. Selle moodustavad ühenduse institutsioonide poolt esmase õiguse alusel välja antud aktid, määrused, direktiivid, otsused, soovitusel ja arvamused.<sup>6</sup> Maksukohustuslase seisukohalt on sageli üsna oluline teada, milliste Euroopa Liidu õigusaktidega siseriiklikke seadusi võrrelda, kui suur on Euroopa Liidu õiguse mõju ja liikmesriigi üksikisiku võimalus nõuda ühenduse õiguse vahetust kohaldatavusest tulenevate õiguste tagamist.

---

<sup>3</sup> Lind, K. 2006. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. [Magistritöö] Tartu: Tartu Ülikool. Õigusteaduskond.

<sup>4</sup> Parts, M. Summaria Europensia. <http://www.nlib.ee/65711> 03.04.2009

<sup>5</sup> Euroopa Liidu Infokeskus. Seadusandlus. <http://elik.nlib.ee/?id=21> 03.04.2009

<sup>6</sup> sama

Määrused, mis on ühenduse sekundaarse õiguse üheks osaks, on täies mahus siduvad ning kohustuslikud kõigis liikmesriikides. Liikmesriigid ei tohi kehtestada määruse sisu kahjustavat õigust ega sõlmida kahjustavat mõju omavaid lepinguid kolmandate riikidega. Otsused seevastu on siduvad üksikisikutele, ettevõtetele, ühenduse institutsioonidele või liikmesriikidele, sõltuvalt sellest, kellele need on suunatud. Vaatamata sellele rakendab Euroopa Kohus teatud juhtudel nii *acte éclairée*'i põhipõtet ehk viitab sageli oma varasematele otsustele, kui ka *acte clair*'i põhimõtet, mis tähendab, et ühenduse õigus on selles küsimuses nii selge, et ei vaja edasist arutamist. Sisuliselt tähendab see, et kui Euroopa Kohus on mingis küsimuses põhimõttelise otsuse teinud ning kui mõni liikmesriik rakendab sama probleemi tekitavat meetet, saab varasematest kohtuotsustest kinnitust, kas küsimusega on mõtet edasi tegeleda. Ühenduse institutsioonid annavad lisaks otsustele ka soovitusi ja arvamusi. Soovitused kajastavad Euroopa Liidu nägemust meetmetest, mis on vajalikud mingi eesmärgi saavutamiseks. Arvamused seevastu esitavad vaateid mingile küsimusele ja ei pruugi isegi soovitada mingeid tegevusi.<sup>7</sup>

Maksuõiguses kindlate seisukohtade kujundamiseks ja otsuste vastuvõtmiseks on oluline jälgida ka Euroopa Liidu põhivabadusi. Käibemaksu puhul on selleks eelkõige kaupade ja teenuste vaba liikumine, mille tagamiseks on kaudsete maksude harmoneerimine vältimatu.<sup>8</sup> Seetõttu ongi vastu võetud käibemaksu reguleerivad direktiivid, millest kõige olulisem käibemaksudirektiiv 2006/112/EÜ<sup>9</sup>. Direktiive on korduvalt muudetud ja muudatusi planeeritakse edaspidigi, et õigusaktid kiiresti areneva ettevõtluskeskkonnaga sammu pidada suudaks.

Euroopa Ühenduses viimastel aastakümnetel välja kujunenud käibemaksusüsteemi keerukuse üheks põhjuseks ongi käibemaksuõiguses kaudseid makse reguleerivate direktiivide suur hulk. Esimene käibemaksu reguleeriv Euroopa Ühenduse õigusakt oli 1967. aastal jõustunud Nõukogu 67/227/EMÜ direktiiv ehk nn esimene direktiiv. Samal aastal sätestati Nõukogu 67/228/EMÜ direktiivi ehk teise direktiiviga lisandunud väärtuse maksu üldine süsteem. Mõlema direktiivi kehtestamise eesmärgiks oli reguleerida liikmesriikide seadusi. Esimene direktiiv kohustas liikmesriike müügitaksu süsteemi asendama lisandunud väärtuse maksu süsteemiga. Teine direktiiv sätestas, et lisandunud väärtuse

---

<sup>7</sup> Euroopa Liidu Infokeskus. Seadusandlus. <http://elik.nlib.ee/?id=21> 03.04.2009 ; Saag, M. Eesti maksuõigus vs Euroopa maksuõigus. [http://www.ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=2465/rubr\\_artiklid\\_246503](http://www.ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=2465/rubr_artiklid_246503) 03.04.2009

<sup>8</sup> Koidu, U. 2005. Käibemaksuseadus ja selle muutmine. – *Maksumaksja*, 5/04, 17-18

<sup>9</sup> Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:01:ET:HTML> 01.05.2009

maksuga maksustatakse maksukohustuslaste kaupade ja teenuste käivet riigi territooriumil ning kaupade importi. Kuna need õigusaktid jätsid liikmesriikidele siiski üsna suure otsustusõiguse kujunesid riikide maksusüsteemid paljuski erinevateks. See tingiski 1977. aastal Nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ ehk kuuenda direktiivi kehtestamise. Direktiivi eesmärgiks oli liikmesriikide käibemaksualaste õigusaktide ühtlustamine ning sellega reguleeriti lisandunud väärtuse ja käibemaksu kui lõpptarbija põhimõtted.<sup>10</sup> Kuues direktiiv asendas teist direktiivi ja tõi kaasa maksude arvestamise aluste ühtlustamise.

Käesolevaga reguleerib käibemaksu 28. novembril 2006. aastal vastuvõetud ja 1. jaanuaril 2007. aastal kehtima hakanud Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis baseerubki nn kuuendal direktiivil. Seda õigusakti loetakse käibemaksusüsteemi alustalaks. Kehtiv direktiiv käsitleb Euroopa Liidu ühist käibemaksusüsteemi ja asendab ülalmainitud esimest ja kuuendat käibemaksudirektiivi, mis on tunnustatud kehtetuks. Kehtivasse tervikteksti on koondatud varem kehtinud direktiivid ja nende muudatused ning uute liikmeriikide liitumisel kokkulepitud erandid. Sisulisi muudatusi võrreldes varasema direktiiviga on vähe ja nende ülevõtmiseks oli liikmesriikidel aega 2008. aastani. Uue direktiivi kehtestamise eesmärgiks oli lihtsustada direktiivist arusaamist. Direktiiv koosneb 414 artiklist, direktiivi lisas on toodud vana ja uue direktiivi sätete vastavustabel.<sup>11</sup> Käsitletud direktiivis reguleerib näiteks sisendkäibemaksu mahaarvamist kümnes jaotis, mille esimene peatükk algab artikliga 167. Osalist mahaarvamist reguleerivad artiklid 173 – 175. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud on toodud välja artiklis 176. Peatükid 5 ja 6 sätestavad mahaarvamisõiguse kasutamise korra ning mahaarvamise korrigeerimise.

Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ ei ole ainuke õigusakt, millega ühendusesiseselt käibemaksu reguleeritakse. Järgida tuleb ka asutamislepinguid, liitumislepinguid, muid direktiive ning otsuseid. Sisendkäibemaksu regulatsiooni osas on näiteks olulised ka 1983. aastal vastu võetud nn kaheksas direktiiv 79/1071/EMÜ ja 1986. aastal vastu võetud nn kolmeteistkümnes direktiiv 86/560/EMÜ, mis käsitlevad sisendkäibemaksu tagasimaksmist maksukohustuslasele, kes ei ole asutatud liikmesriigi territooriumil ning kes ei ole asutatud Euroopa Ühenduse territooriumil.

---

<sup>10</sup> Parts, M. Summaria Europensia. <http://www.nlib.ee/65711> 03.04.2009

<sup>11</sup> Eesti Maksumaksjate Liit. Ilmus uus käibemaksudirektiiv.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=442> 03.04.2009



Kuigi Nõukogu direktiivid on kohustuslikud, on liikmesriikidele jäetud võimalus otsustada milliste meetoditega (seadus, valitsuse määrus jne) tagada nende täitmine – ehk direktiivid ei ole reeglina vahetult kohaldatavad, vaid tuleb siseriiklikusse õigusesse sisse viia. Teatud vastuolude ilmnemise korral on ministeerium maksumaksjaid informeerinud võimalusest käibemaksuseaduse ja käibemaksudirektiivi vastuolu korral nõuda direktiivi otserakendamist, ent seda ei saa seda lugeda parimaks lahenduseks. Seda põhjusel, et direktiiv ei ole otsekohaldatav õigusakt, vaid liikmesriikidele suunatud juhul oma seaduse muutmiseks. Kuigi teatud direktiivi sätted on sõnastatud piisavalt konkreetselt ka otseseks rakendamiseks, on direktiivi otsekohaldamine siiski erand ja tuleb üldjuhul kõne alla juhul, kui liikmesriik on oma kohustusi eiranud. See võib aga omakorda tähendada sanktsioonide rakendamist liikmesriigi suhtes.<sup>12</sup>

Direktiivi eesmärgiks on lähendada liikmesriikide õigusi. Käibemaksudirektiiviga on näiteks kogu Euroopa Liidu ulatuses ühtlustatud arvetele esitatavad nõuded, mis on ühtlasi ka sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks. Samas on uute liikmeriikide liitumisel tihti jõutud kokkulepetele erinevate erandite või üleminekuperioodide suhtes direktiivi rakendamisel. Näiteks tehti Eestile erand käibemaksukohustuslaseks registreerimise osas direktiivis sätestatud 5 000 euro suuruse piirmäära suhtes, mis oleks kaasa toonud paljude füüsilisest isikust ettevõtjate muutumise maksukohustuslasteks. Erandi tegemise aluseks oli põhjus, et enamik Eesti käibemaksutuludest laekus maksukohustuslastelt, kelle käive on rohkem kui miljon krooni.<sup>13</sup> Samuti on Euroopa Nõukogu vastavasisulise loa alusel mitmetes liikmesriikides kehtestatud erinevaid sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguid.

Juhul kui liikmesriik ei ole direktiivi õigeaegselt kohaldanud või kui direktiiv on oma sisult piisavalt selge, üheselt võetav ning täpselt määratletud, võib erandina tekkida siiski ka võimalus direktiivi vahetuks kohaldamiseks. Sealjuures on aga täpsustatud, et direktiiv on vahetult kohaldatav vaid liikmesriigi ja üksikisiku suhtes, mitte üksikisiku suhtes üksikisikuga. See tähendab, et juhul kui siseriiklik käibemaksuseadus on vastuolus käibemaksudirektiiviga, on võimalik rõhuda vastuolulise käibemaksusätte tühistamisele, ent mitte nõuda tehingupartnerilt direktiivis sätestatu rakendamist.<sup>14</sup> Euroopa Ühenduse direktiivid on suunatud liikmesriikidele, mitte vahetult maksumaksjatele.

---

<sup>12</sup> Lehis, L. 2005. Käibemaksutalgud. – *Maksumaksja*, 5/05, 33-35

<sup>13</sup> Euroopa Liidu Infokeskus. Seadusandlus. <http://elik.nlib.ee/?id=21> 03.04.2009

<sup>14</sup> sama

Kuna direktiivi sätted on üsna suure kompromissi tulemus, on nad üldjuhul praktikas rakendamiseks liiga üldised ning seetõttu peaks iga riik leidma oma lähenemise direktiiviga seatud eesmärkide täitmiseks. Nii liikmesriikide kui ka maksumaksjate küsimusi direktiivi sätete tõlgendamise osas arutab Euroopa Komisjoni juurde loodud nõuandev käibemaksukomitee, mis koosneb liikmesriikide ja Euroopa Komisjoni esindajatest. Nimetatud komisjon otsustab direktiivi tõlgendamise ja rakendamise üle ning konsensuse olemasolul võetakse vastu direktiivi sätte tõlgendusi andvaid juhiseid. Need kajastavad komisjoni ametlikku seisukohta, ent ei ole sealjuures käsitletavad kohustuslike õigusaktidena.<sup>15</sup> Kuigi ühtset käibemaksuterritooriumi ühe maksuhalduri ja ühtsete reeglitega peetakse efektiivseimaks korralduseks, on lihtsus ja efektiivsus liikmesriikide valitsustel siseriiklike maksude laekumise kontrollimise kõrval jäänud teisejärguliseks. Seetõttu ongi Euroopa Komisjon oma otsustes otsinud pigem praktilisemaid ja poliitiliselt vastuvõetavamaid lahendusi – näiteks teenuste käibe tekkimise koha reeglite harmoneerimine ja sellega kaasnev pöördmaksustamine.<sup>16</sup>

Lisaks nimetatud komisjonile tõlgendab direktiivi sätteid ka Euroopa Kohus. Euroopa Kohus on pädev tegema eelotsuseid, mis käsitlevad ühenduse õigusaktide kehtivust ja liikmesriigi kohtul on õigus taotleda eelotsust veendumaks, et siseriiklik tõlgendus vastab ühenduse õigusele. Euroopa Kohtu otsuste alusel on liikmesriigil kohustus hinnata oma käibemaksuseaduse vastavust direktiivile.<sup>17</sup> Näiteks tuleneb just Euroopa Kohtu praktikast liikmesriikide õigus ja kohustus rakendada siseriiklikult konkreetsetes küsimustest otsest õiguslikku mõju omavaid direktiivi sätteid – ehk erandlikult kohaldada otse direktiivi sätet, kui liikmesriik on jätnud selle siseriiklikus õiguses kohaldamata või ei ole teinud seda vastavalt direktiivi nõuetele.<sup>18</sup> Ka on Euroopa Kohus korduvalt oma lahendites nõudnud igasuguste teenuste vaba liikumise piirangute kaotamist isegi juhul, kui piirang kehtib samaväärselt siseriiklike ja teiste liikmesriikide teenuseosutajate suhtes. Lisaks on Euroopa kohtupraktika rõhutanud, et käibemaksuga tuleb maksustada kõikide kaupade ja teenuste käivet, kui selgelt ei ole olemas vastavat maksuvabastust.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> Koidu, U. 2005. Käibemaksuseadus ja selle muutmine. – *Maksumaksja*, 5/04, 17-18

<sup>16</sup> Amand, C., Reeder, H. 2005. Steps towards a pan – European VAT system. - *Intertax, International Tax Review*, 5/16, 12-14.

<sup>17</sup> Koidu, U. 2005. Käibemaksuseadus ja selle muutmine. – *Maksumaksja*, 5/04, 17-18

<sup>18</sup> Maksu- ja Tolliamet. Kuuenda direktiivi otsekohaldamisest käibemaksuga maksustamisel.

<http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/3207?comments=1> 03.04.2009

<sup>19</sup> Meelelahutuse kaks erinevat palet käibemaksu kontekstis. <http://www.glimstedt.ee/ee.php/uudised?id=50> 03.04.2009

Ent ka kohtupraktika ei ole suutnud mõjutada liikmesriikide poliitikate ühtlustumist. Otsuste alusel on pigem muudetud liikmesriikide õigusakte, kui need on vastuolus Euroopa Ühenduse asutamislepinguga. Ent kuigi Euroopa Kohtu otsuste üldine mõju liikmesriikide maksurežiimidele on aeglane, mõjutavad otsused Euroopa Komisjoni arvamust.<sup>20</sup> Euroopa Kohtu olulisus liikmesriikidele seisneb ka asjaolus, et kui vastava siseriikliku praktika puudumise korral on mõnikord üsna keeruline hinnata, kas kehtestatav õigusnorm on kooskõlas Euroopa Liidu lepingutega siis võib siseriikliku õiguse vastuolu tulla ilmsiks alles pärast vastavat Euroopa Kohtu tõlgendust.<sup>21</sup>

Kuigi Euroopa Liitu kuuludes on Eesti teatud valdkondades oma otsustusõiguse delegeerinud Euroopa Liidule, on ta siiski täieõiguslik osaline nende otsuste kujundamisel. See tähendabki, et nii direktiivide kui ka teiste õigusaktide eelnõude arutamise igas etapis on kõigil liikmesriikidel, sealhulgas ka Eestil, võimalik oma arvamust avaldada.

Direktiivide väljatöötamise protsessis on Eestil võimalik osaleda oma esindajate kaudu. Rahandusministeerium on andnud protsessile äärmiselt positiivse hinnangu, olles seisukohal, et Eestil on paljudest vanadest liikmesriikidest lihtsam ja väheste eranditega käibemaksusüsteem, millesse ei kardeta tuua uuendusi ega toetada Euroopa Komisjoni algatusi käibemaksusüsteemi arendamise ja harmoneerimise osas.<sup>22</sup>

## 1.2. Käibemaksu regulatsioon Eestis

Eesti maksupoliitilised valikud käibemaksu osas on kahtlemata väga tihedalt seotud Euroopa Liidus toimivate arengutega. Kuigi kaudsete maksude puhul on ühenduse eesmärgiks regulatsioonide ja maksumäärade ühtlustamine kõigis liikmesriikides, on suudetud ühtse käibemaksusüsteemi loomise kõrval kehtestada vaid maksude madalaimad lubatud määrad ja liikmesriigid toetuvad igapäevaselt siseriiklikele õigusaktidele.<sup>23</sup> Eestis reguleerib olulises osas käibemaksuga seotud küsimusi

---

<sup>20</sup> Hrehorovska, L. 2006. Tax harmonization in the EU. *Intertax, International Tax Review* 6/34, 158-166

<sup>21</sup> Lõhmus, U. 2007. Kuidas liikmesriigi kohtusüsteem tagab Euroopa Liidu õiguse tõhusa toime? – *Juridica*, 7/03, 143-154

<sup>22</sup> Koidu, U. 2005. Käibemaksuseadus ja selle muutmine. – *Maksumaksja*, 5/04, 17-18

<sup>23</sup> Reisberg, T. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist ja Eesti käibemaksuseadusest. – *Eesti Majanduse Teataja*, 9/02

käibemaksuseadus<sup>24</sup>, mida täiendavad ja täpsustavad erinevad Vabariigi Valitsuse ning Rahandus- ja Sotsiaalministri määrused.

Käibemaksuseaduse kujunemise aluseks võib lugeda 1991. aasta 1. jaanuari kui Eestis kehtestati Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209 7% määraga käibemaks. Esimene Eesti Vabariigi käibemaksuseadus hakkas kehtima 1. jaanuaril 1992.<sup>25</sup>

Käesoleval ajal kehtiv käibemaksuseadus põhineb Euroopa Liidu Nõukogu direktiivil 2006/112/EÜ. Käibemaksudirektiiv on kogu aeg olnud käibemaksuseaduse eeskujuks. Juba 1. jaanuaril 2002.a (ehk enne Euroopa Liiduga liitumist) kehtima hakanud käibemaksuseaduse seletuskirjas märgiti, et seaduse eesmärgiks on Eesti käibemaksuseaduse ühtlustamine Euroopa Liidus käibemaksuga maksustamist reguleeriva Euroopa Ühenduse Nõukogu Kuuenda Direktiiviga 77/388/EMÜ ja sellest tulenevate teiste direktiividega. Ka tollase seaduse põhiliseks märksõnaks oli harmoniseerimine Euroopa Liidu nõuetega, ent hiljem selgus, et kuigi suures osas oli käibemaksuseadus Euroopa Liidu nõuetega kooskõlas, siis mitte täielikult.<sup>26</sup> Kritiseerijad leidsid, et kõige rohkem oli eelnõu koostamisel probleeme käibemaksu üldpõhimõtete järgimisega.

Kuna käibemaksuseadust on mitmel korral täiendatud ja muudetud, on maksumaksjad avaldanud arvamust, et seadusemuudatusi on keeruline jälgida ja nendega kursis olla. Kuigi antud seisukoht on ühelt poolt põhjendatud, tuleks olulisemaks pidada siiski õigusakti sisu.<sup>27</sup> Seadust saab muuta vaid Riigikogu ja seda üldjuhul Vabariigi Valitsuse ettepanekul. Valitsuseni jõuab ettepanek aga vastava valdkonna ministri või teiste ministeeriumide, erakondade või Riigikogu fraktsioonide poolt ehk sisuliselt üldjuhul tulenevalt praktiliste probleemide lahendamise vajadusest või teiste seaduste muutmisest.<sup>28</sup> Lisaks põhjustab käibemaksu kiiret arengut ja sellega kaasnevalt ka siseriiklike õigusaktide muudatusi Euroopa Liit.

Kuigi maksundusse puutuvad küsimused sõltuvad suures osas riigikogu ning valitsuse otsustest, eksisteerivad siiski selged ja olulised põhimõtted, millest seadusandja peab oma otsustes lähtuma. See

---

<sup>24</sup> Käibemaksuseadus. 10. september 2003. RT I 2003, 82, 554; RT I 2008, 58, 329

<sup>25</sup> Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. <http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/4750?HL=kohustuslaseks> 03.04.2009

<sup>26</sup> Lehis, L. Eesti uus käibemaksuseadus ja käibemaks Euroopa Liidus.

[http://web.finance.ee/index.php?option=com\\_content&task=view&id=237&Itemid=2](http://web.finance.ee/index.php?option=com_content&task=view&id=237&Itemid=2) 03.04.2009

<sup>27</sup> Lehis, L. 2005. Käibemaksutalgud. – *Maksumaksja*, 5/05, 33-35

<sup>28</sup> Koidu, U. 2005. Käibemaksuseadus ja selle muutmine. – *Maksumaksja*, 5/04, 17-18

tähendab, et käibemaksuseaduse sätteid tuleb tõlgendada kooskõlas seaduse teiste sätete, seaduse mõtte ja eesmärgi ning käibemaksu üldpõhimõtetega. Ka nende põhimõtete aluseks on käibemaksudirektiiv ning Euroopa Kohtu praktika. Käibemaksuõiguses tuleb lähtuda kolmest põhiprintsiibist: käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu esimene oluline põhimõte on, et käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat, kes on ainult maksu kogujaks. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, kuid käibemaksukohustuselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tõttu see tegelikult ettevõtlusega seotud kaupade ja teenuste korral ettevõtjale maksukoormust ei tekita. Sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalus seondub selle põhimõttega ja on lisandväärtusemaksu olemuslik tunnus. Teise reegli kohaselt peab käibemaks kui kaudne tarbimismaks olema neutraalne ehk kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Oluline on, et kaubad või teenused antakse tasu eest tarbijale üle - käibemaksuga maksustatakse toote tarbimisväärtus, mitte müüja tulu. Maksuametil on õigus korrigeerida käibemaksuga maksustatavat väärtust, kui tehingu väärtus ei vasta turuhinnale. Kolmandaks on oluline sihtkohamaa printsiip ehk käibemaksuga maksustamine toimub riigis, kus asub lõpptarbija.<sup>29</sup> Nimetatud printsiipidest lähtudes ei tohi käibemaks moonutada konkurentsi, kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt ning kaubad ja teenused antakse tarbijale üle tasu eest.

Erinevate küsimuste lahendamisel ning seisukohtade võtmisel ongi seadusandjal kohustus tugineda muuhulgas ka käibemaksu üldpõhimõtetele ning leida kompromiss, mis ei tekitaks ebavõrdset kohtlemist ja ühtlasi aitaks nii maksukohustuslase kui maksuhalduri kulusid kokku hoida. Praktikas ei kujune aga selliste seisukohtade leidmine sugugi kergeks. Näiteks pidasid paljud ebaõiglaseks Eestis kuni 30. aprillini 2004.a kehtinud reeglit, mille kohaselt sõiduauto ja kütuse soetamisel võis maha arvata kaks kolmandikku sisendkäibemaksust. Sellekohase arvestuse pidamist ei nõutud ja küsitavaks peeti antud reegli kohasust isikute suhtes, kes kasutasid sõidukit omatarbes vähem kui ühe kolmandiku ulatuses.<sup>30</sup>

Kui Euroopa Liidus tervikuna kujundab erinevaid arusaamu ja võtab seisukohti Euroopa Kohus, siis Eestis jõutakse probleemsemate küsimuste lahendamisel vaidlustega sageli Riigikohtusse. Eestis on

---

<sup>29</sup> Lehis, L. Eesti uus käibemaksuseadus ja käibemaks Euroopa Liidus.

[http://web.finance.ee/index.php?option=com\\_content&task=view&id=237&Itemid=2](http://web.finance.ee/index.php?option=com_content&task=view&id=237&Itemid=2) 03.04.2009; Põldoja, V. 2002. Käibemaksuseaduse ja Euroopa Liidu Kuuenda Direktiivi võrdlus : EMLi maksualaste uurimustööde konkursi III koht. - Maksumaksja 02/9, 29-33.

<sup>30</sup> Lind, K. 2006. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. [Magistritöö] Tartu: Tartu Ülikool. Õigusteaduskond.

Riigikohtu praktika pidanud suunama nii seadusandjat kui maksuhaldurit käibemaksupõhimõtete täitmise osas ja selgitanud erinevate põhimõtete mõju käibemaksuõigusele.

Näiteks on Riigikohtu Halduskolleegium oma 19. jaanuari 2005. a otsuses haldusastjas 3-3-1-73-04 pidanud rõhutama, et käibemaksu kumuleerumisel ei tohi olla karistavat eesmärki - selles kaasuses registreeriti füüsilisest isikust ettevõtja tagasiulatuvalt käibemaksukohustuslaseks, kuid sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust talle ei antud.<sup>31</sup> Riigikohtu seisukohaks oli, et käibemaksu kumuleerumine oleks vastuolus maksevõimelisuse põhimõttega ja seetõttu peab isikul olema õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ka tagasiulatuval registreerimisel. Samuti on riigikohus asunud seisukohale, et maksuõiguses ei ole reeglina lubatav seaduse tõlgendamine maksumaksja kahjuks ehk maksukoormust suurendavalt.<sup>32</sup>

Muuhulgas on Riigikohus on selgitanud ka käibemaksu olemust - 22. veebruari 2001.a otsuses haldusastjas nr 3-3-1-62-00 on rõhutatud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tuleneb käibemaksu kui üldise tarbimismaksu olemusest<sup>33</sup>. Ehk kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende müüki käibemaksust kauba omahinna suurenemine toob kaasa konkurentsivõimetuse. Vastupidiselt tekitaks toodete müügil konkurentsieelise käibemaksu mahaarvamise võimalus maksustatava käibega mitteseotud ostudelt, kuna lõpptarbija jaoks oleks hind odavam. Riigikohtu roll on vaatamata Euroopa Liiduga liitumisele jäänud siseriiklikes küsimustes alles. Euroopa Kohus on märkinud, et siseriiklike kohtute ülesandeks on eelkõige kaitsta Euroopa Liidu õigusest tulenevaid üksikisiku õigusi. Lisaks kuulub liikmesriikide pädevusse kohtusüsteemi kujundamine ja menetlusreeglite kehtestamine, ent reeglid ei või olla vähem soodsad kui need, mida kasutakse samasuguste siseriiklike olukordade lahendamiseks.<sup>34</sup> Olukorras, kus Eesti on Euroopa Liidu liige, on Riigikohtu roll põhiseaduslikkuse järelevalve teostajana kindlasti vähenemas, mis tähendab, et üldjuhul ei ole Riigikohus enam pädev kontrollima Euroopa Liidu õigusega seotud riigisiseste sätete vastavust

---

<sup>31</sup> <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=842984> 01.05.2009

<sup>32</sup> Lind, K. 2008. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. – *Juridica*, 8/4, 249-256

<sup>33</sup> <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=79806> 01.05.2009

<sup>34</sup> Lõhmus, U. 2007. Kuidas liikmesriigi kohtusüsteem tagab Euroopa Liidu õiguse tõhusa toime? – *Juridica*, 7/03, 143-154

põhiseadusele. Põhiseaduslikkuse järelevalve on võimalik nende Eesti õiguse sätete puhul, mis ei ole seotud Euroopa õigusega.<sup>35</sup>

Riigikohtusse on jõudnud ka mõningad vaidlusalased küsitavused seoses käibemaksuseaduse vastavusega Euroopa Liidu õigusega. Üheks oluliseks näiteks on 26. septembri 2007.a Riigikohtu lahend nr 3-4-1-12-07, kus Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi otsusega tunnistati KMS § 15 lg 2 p 6 põhiseadusevastaseks ja kehtetuks osas, mis nägi ette tingimuse, et riigi-, valla- või linnaeelarvest või Eesti Kultuurkapitalilt saadavad vahendid peavad etenduste ja kontsertide piletite suhtes 5%-lise käibemaksumäära rakendamiseks moodustama etendust või kontserti korraldava etendusasutuse kalendriaasta eelarvetulust vähemalt 10%.<sup>36</sup>

Kohtuvaidlus seisnes käibemaksusoodustuse saamiseks ettenähtud täiendavate tingimuste vastavuses võrdse kohtlemise põhimõttele, mille järgimine on nõutav nii põhiseaduse, kui ka Euroopa õiguse üldpõhimõtete kohaselt. Õigusloome võrdsus nõuab, et seadused ka sisuliselt kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi. Nõuet on rikutud, kui kaht isikut, isikute gruppi või olukorda koheldakse ilma mõistliku põhjusega ebavõrdselt. Kultuuriteenuste käibemaksuga maksustamist reguleeris vaidluse tekkimisel Euroopa Ühenduste nõukogu 17. mai 1977. a direktiiv 77/388/EMÜ (nn Nõukogu kuues direktiiv), mis kohustas liikmesriike kultuuriasutuste pakutavaid teatavaid kultuuriteenuseid käibemaksust vabastama, kuid võimaldas kehtestada erinevaid tingimusi. Liikmesriikidele oli lubatud rakendada vähendatud maksumäära (mitte vähem kui 5%) nt etenduste, teatri-, tsirkuse-, laada-, lõbustuspargi-, kontserdi-, muuseumi-, loomaia-, kino-, näituse- jms kultuurisündmuste ja -rajatiste piletitele.<sup>37</sup>

Kolleegium leidis, et vaidluse tekkimise ajal pidi KMS § 15 lg 2 p 6 põhinema eelnimetatud direktiivi sätetel ning Riigikogu pidi käibemaksuseaduse sätet kehtestades lähtuma nii Põhiseadusest, Euroopa õiguse üldpõhimõtetest kui ka Nõukogu kuuenda direktiivi asjakohastest sätetest. Antud kohtuasjas võrreldi käibemaksusoodustuste osas eraetendusasutusi, kelle kalendriaasta eelarvetulust moodustasid riigi-, valla- või linnaeelarvest või Eesti Kultuurkapitalilt saadavad vahendid vähemalt 10 protsenti, ja neid eraetendusasutusi, kelle kalendriaasta eelarvetulust moodustasid nimetatud vahendid vähem kui 10%. Kolleegium leidis, et kuigi Riigikogu poolt normi sätestamisel silmas peetud eesmärk oli

---

<sup>35</sup> Kalmo, H. 2008. Mis on järel põhiseadusest? Veel kord Euroopa Ühenduse õiguse ülimuslikkusest. – *Juridica*, 8/09, 583-597

<sup>36</sup> <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12866706> 01.05.2009

<sup>37</sup> Meelelahutuse kaks erinevat palet käibemaksu kontekstis. <http://www.glimstedt.ee/ee.php/uudised?id=5003.04.2009>

mõistlik, ei olnud see normi tegelikku mõju arvestades asjakohane, sest silmas peetud eesmärki sellega ei saavutatud.<sup>38</sup>

Enne vastavat Riigikohtu otsust oli kõnealust sätet mitmetes aruteludes peetud küsitavaks sellise alandatud maksumäära kooskõla kuuenda direktiiviga. Kuues direktiiv lubab küll madalamat maksumäära rakendada (artikkel 13 A lõige 1) ning direktiivi art 13 A lg 2 lubab seada alandatud maksumäära rakendamiseks ka tingimusi, kuid viidates pigem sellele, et alandatud maksumäära peaksid saama rakendada isikud, kelle tegevus pole kasumit teenida. Eestis etendusi või kontserte korraldavad Euroopa Liidu liikmesriigi etendusasutus üldjuhul toetust Eesti Vabariigi riigieelarvest, Kultuurkapitalilt ega kohaliku omavalitsuse eelarvest ei saa ning oli sunnitud müüma pileteid 18%-lise maksumääraga. Seetõttu võis kehtinud alandatud käibemaksumäära kohaldamise kvalifitseerivat tingimust pidada diskrimineerivaks. Liikmesriikidel on aga keelatud siseriikliku maksuõigusega riivata Euroopa Ühenduse asutamislepingus fikseeritud põhivabadusi. Eelnevat kokku võttes võib öelda, et kuni käsitletud kohtulahendi jõustumiseni puudus Eestis üheselt selge regulatsioon äriühingu ja sihtasutuse vormis tegutseva isiku poolt etenduste ja kontsertide piletite müügil kohaldatava käibemaksumäära kohta.<sup>39</sup> Alandatud maksumäära kooskõla käibemaksudirektiiviga oli küsitav ja isikuid koheldi põhjendamatult ebavõrdselt. Kohtuotsuse jõustumisel tehti käibemaksuseadusesse sellekohane täpsustus.

Käesoleva aasta algul jõustunud käibemaksuseaduse muudatuste hulgas oli ka käsitletud Riigikohtu lahendist tulenevalt 18%-line maksumäär lisaks ohtlike jäätmete käitlemisele, matusetarvetele ja teenustele ka etenduse- ja kontserdipiletitele. Samuti jõustus mitmeid teisi olulisi muudatusi. Käibemaksuseadusele eelnenud käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas<sup>40</sup> täpsustati, et eelnõu koostamise eesmärgiks oli üle võtta Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ mõningad uued sätted, mis puudutavad maksustatava väärtuse määramist ja teatavaid meetmeid maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ära hoidmiseks. Uuendused olid ajendatud nii Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi muudatustest, kui ka vajadusest lahendada praktikas üles kerkinud probleeme. Muuhulgas täpsustati mitmeid küsitavusi ja vastuolusid, mis suures osas puudutasid kas otseselt või kaudselt sisendkäibemaksu maharvamisega seotud küsimusi.

<sup>38</sup> <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12866706> 01.05.2009

<sup>39</sup> Meelelahutuse kaks erinevat palet käibemaksu kontekstis. <http://www.glimstedt.ee/ee.php/uudised?id=50> 03.04.2009

<sup>40</sup> Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.

[http://www.koda.ee/eelnoud/arvamusd/KMS\\_muutm\\_seletuskiri240308.rtf](http://www.koda.ee/eelnoud/arvamusd/KMS_muutm_seletuskiri240308.rtf) 03.04.2009



Üks muudatustest oli maksuvabastuse kaotamine eluruumi hooldusteenuse ja ühendusevälise riigi isikule garantiiremondi teenuse osutamise osas. Seda eelkõige põhjusel, et vabastusteks puudub käibemaksudirektiivis alus ehk direktiiv sellist maksuvabastust ette ei näe.<sup>41</sup> Kui seni ei tekkinud käivet kauba vahetamisest või remonditeenuse osutamisest garantiitähataja jooksul, siis nüüd loetakse kauba remonditeenuse ja sh garantiiremondi korral, käive tekkinuks Eestis ja remondi tellinud isikule tuleb arve esitada koos käibemaksuga.<sup>42</sup>

Teine oluline muudatus puudutab ka sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimusi. Täna kehtiva käibemaksuseaduse § 31 lõigete 2 ja 3 kohaselt ei ole arve enam kauba ühendusesisese soetamise, paigaldatava või kokkupandava kauba soetamise, kolmnurk tehingu tingimustel kauba soetamise ja ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult kauba muu soetamise korral, samuti välisriigi isikult teenuse saamiselt, millelt maksukohustuslane peab arvestama käibemaksu, muude tõendite olemasolul sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutav.<sup>43</sup>

Kolmandaks on oluline märkida, et kui eelnevalt oli käibemaksuseaduse kohaselt maksuvaba ainult avalike investeerimisfondide ja pensionifondide valitsemine, siis nüüd võimaldatakse muudetud KMS § 16 lõige 2<sup>1</sup> p 11 alusel maksuvabastust nii avalikele, avatud, kui ka kinnistele fondidele. Muudatuse vajadus tulenes eelkõige Euroopa Kohtu lahendist C-363/05, mille kohaselt peab investeerimisfonde kohtlema võrdselt, olenemata nende asutamise vormist.<sup>44</sup>

Kehtetuks tunnistati KMS § 12 lõiked 4 ja 5, mis sätestasid maksustatava väärtuse kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamisel või osutamisel. Muudatuse eesmärgiks oli viia need vastavusse käibemaksudirektiiviga, mille kohaselt peab maksustatavat väärtust korrigeerima ainult juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse seotud isikule ning ühel tehingupooltest on piiratud käibemaksu mahaarvamise õigus.<sup>45</sup> Uued põhimõtted on lõigetes 14-17, sealhulgas lõiget 14 rakendatakse maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks, lõige 17

---

<sup>41</sup> Kuldkepp, A. 2008. Olulised muutused käibemaksu vallas 1. osa. – *Raamatupidamise praktik*, 8/10, 28-31

<sup>42</sup> Teder, R. Ametiautode soetamise ja kasutamisega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamist tahetakse tulevikus oluliselt piirata. <http://www.koda.ee/?id=44465> 03.04.2009

<sup>43</sup> Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.

[http://www.koda.ee/eelnoud/arvamused/KMS\\_muutm\\_seletuskiri240308.rtf](http://www.koda.ee/eelnoud/arvamused/KMS_muutm_seletuskiri240308.rtf) 03.04.2009

<sup>44</sup> sama

<sup>45</sup> Kuldkepp, A. 2008. Olulised muutused käibemaksu vallas 1. osa. – *Raamatupidamise praktik*, 8/10, 28-31

kajastab turuväärtuse definitsiooni. Käibemaksudirektiivis on antud regulatsioon kajastatud artiklites 72 ja 80.

Muudatus piiras maksustava väärtuse korrigeerimise ainult tehingutele seotud isikule vahel, sealjuures on esimeseks kohaldatavaks väärtuseks turuväärtus ja kui seda pole võimalik leida siis soetusmaksumus või omahind. Seega kohalduvad seotud isikute reeglid üksnes olukorras, kus tehingul on riigi käibemaksulaekumisele faktiline mõju. Täpsustustega rõhutatakse muuhulgas ka käibemaksustamisel kehtivat subjektiivse väärtuse põhimõtet – erisätte puudumisel on kauba või teenuse maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitletav. Käibemaksuseaduse eelnõule tuginedes saab turuhinda kohaldada ainult juhul, kui seotud isikute vahelises tehingus kohaldatakse turuhinnast erinevat hinda maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Kui aga seotud isikule müüakse midagi soodushinnaga ärilisel eesmärgil, mitte maksudest kõrvalehoidumiseks, siis maksustatavat väärtust ei korrigeerita.<sup>46</sup> Kritiseerijad leiavad aga, et sätte kohaldamine võib jätta liiga palju ruumi maksuhalduri tõlgenduseks ja maksumaksjal võib olla keeruline tõendada, et soodushinnaga müük toimub ärilisel eesmärgil, mitte maksudest kõrvalehoidumiseks.

Uus käibemaksuseadus tõi kaasa ka muudatuse edasimüügiks soetatud ja käibevarana arvele võetud kinnisasja võõrandamise osas, mida ei võeta vastavalt käibemaksudirektiivis sätestatule enam maksustatava ja kogu käibe suhte arvutamisel proportsiooniarvestusse, kui tegemist on juhusliku tehinguga. Lisaks väärrib tähelepanu ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise regulatsiooni kehtestamine, mis jõustub aastal 2010 ja on sarnasem Euroopa Liidus kehtiva käibemaksugrupi regulatsiooniga, kus grupil on üks käibemaksunumber ja ühine käibemaksuarvestus.<sup>47</sup>

Käesolevas peatükis kajastatud muudatused ei hõlma kõiki jõustunud uuendusi, ent ka väljatoodud sätete põhjal on alust olla positiivselt meelestatud, kuna kindlasti on liigutud üsna palju edasi seaduse kaasajastamise osas. Kuigi käsitletud näidete alusel võiks olla alust arvata, et seadusandja on käibemaksuseaduse Euroopa Liidu õigusega vastavusse viimise nimel suuresti tööd teinud ja vaeva näinud, hakkasid skeptikud rahulolu asemel juba eelnõu avaldamise ajal seda teatud osas kritiseerima ning avaldama seisukohti võimalikke vastuolude ning reguleerimatajätmistele üle.

---

<sup>46</sup> Kuldkepp, A. 2008. Olulised muutused käibemaksu vallas 1. osa. – *Raamatupidamise praktik*, 8/10, 28-31

<sup>47</sup> sama

## 2. KÄIBEMAKSUSEADUSE VASTAVUS EUROOPA LIIDU KÄIBEMAKSUDIREKTIIVILE

### 2.1. Käibemaksuseaduse vastuolud käibemaksudirektiiviga

Käesoleva aasta algul vastu võetud käibemaksuseaduse muudatuste hulk on võrdlemisi suur. Lisaks suuremahulisele ja tänuväärsele tööle annab see aga märku teadmisest, et veel eelmisel aastal oli siseriiklikus õigusaktis mitmeid käibemaksudirektiivile mittevastavaid või täpsustust vajavaid sätteid. Kuigi kõik viimased seaduseelnõud on kinnitanud käibemaksuseaduse vastavust direktiivile, on hiljem siiski leitud teatud vastuolusid. Nii kinnitati juba 2003. aasta septembris algatatud käibemaksuseaduse eelnõu nr 131 seletuskirjas, et seaduseelnõu on Euroopa Liidus käibemaksuga maksustamist reguleerivate direktiividega vastavuses. Erandina toodi kaks sätet, mille osas on Eesti saanud Euroopa Liiduga liitumislepinguga erioigused (rahvusvahelise reisijate transpordi nullmäär kogu reisi ulatuses ja soojusenergia ning füüsilistele isikutele müüdava küttematerjali 5% maksumäär). Aasta hiljem, ehk juba 2004. aasta novembris, toodi käibemaksuseaduse muutmise eelnõu seletuskirjas aga välja hulk vastuolusid.<sup>48</sup>

Tänaseks on jõustunud mitmeid muudatusi, muuhulgas eesmärgiga viia käibemaksuseadus vastavusse Euroopa Liidu käibemaksualaste direktiividega. Kuna liikmesriikide õigusaktide muutmise vajaduse aluseks on ka pidevalt uuenev kohtupraktika ning direktiivi muudatused, leidub vaevalt isikut, kes julgeks väita, et kõik käibemaksuõiguse probleemsed kohad said äsja jõustunud käibemaksuseadusega lahendatud. See aga tähendab, et aruteludeks on põhjust - kindlasti ei saa välistada asjaolu, et mõne aja pärast tekib vajadus järgmise eelnõu järele, mille alusel toimub käibemaksuseaduse täiendav ühtlustamine direktiiviga.<sup>49</sup> Seetõttu ei ole alusetu seisukoht, et kuigi 1. jaanuaril 2009. aastal jõustunud käibemaksuseaduse muudatused tõid seaduse olulises osas Euroopa Liidu õigusaktidega kooskõlla, on teatud küsimused jäänud lahenduseta ning võimalik, et suisa Euroopa Liidu õigusega vastuollu.

---

<sup>48</sup> Lehis, L. 2005. Käibemaksutalgud. – *Maksumaksja*, 5/05, 33-35

<sup>49</sup> sama

Käibemaksuseaduse puudusteks peetakse teatud osas selge regulatsiooni puudumist ja liiga suuri võimalusi tõlgendusteks. Maksumaksja näeb seda aga tihti maksuhalduri isetegevusena ning seeläbi end ebakindlasse olukorda seatuna.<sup>50</sup> Lisaks kritiseeritakse, et käibemaksuseaduse puhul ei ole tegu lihtsalt, selgelt ja kõigile arusaadavalt sõnastatud õigusaktiga ning teatud sätteid on kas üldised või liiga detailsed, lünklikud, ülearused või sõnastatud puudulikult ja ebatäpselt, olles vastuolus sama seaduste teiste sätetega või ka direktiiviga.<sup>51</sup> Õigustatud kriitika aitab kindlasti kaasa eelkõige esmalt tähelepanu juhtimisele probleemide olemasolu kohta ja seejärel edasiste täienduste, täpsustuste, paranduste ning ühete seisukohtade kujundamisele, ning ei tohiks seetõttu jääda tähelepanuta.

Üheks käibemaksudirektiivi reguleerimisalasse kuuluvaks valdkonnaks, mida on üsna palju täpsustanud ja selgitanud ka kohtupraktika, on sisendkäibemaksu mahaarvamine. Lisaks direktiivile on ka Euroopa Kohus oma otsustes rõhutanud, et käibemaksu mahaarvamise õigus tekib perioodil, mil teisele tehingupoolele hakkab kehtima deklareerimise kohustus. Eestis on järgitud aga suures osas põhimõtet, et deklareerida tuleks varaseima hetke järgi, kuid sisendkäibemaks maha arvata pigem hiliseimast hetkest lähtuvalt, ehk teatud situatsioonides erinevates perioodides. Vastavalt KMS § 31 lõikele 9, mis käsitleb sisendkäibemaksu mahaarvamise aega, arvatakse juhul, kui kauba soetamine või teenuse saamine ning selle kohta väljastatud arve saamine toimusid eri maksustamisperioodides, sisendkäibemaks maha perioodil, mil kauba võõrandajal või teenuse osutajal tekkis käive KMS § 11 kohaselt - see tähendab päeval, mil toimus kas kauba ostjale lähetamine, kättesaadavaks tegemine, teenuse osutamine või päeval, mil toimus kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine. Kui maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamise ajaks ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olevat arvet saadud, arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil arve saadakse - ehk KMS rõhutab arve olemasolu tähtsust.<sup>52</sup>

Eesti Maksumaksjate Liit (EML) on esitanud vastavasisulises kirjas Rahandusministeeriumile oma seisukoha, et viidatud säte on vastuolus direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 167, mille kohaselt mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Rahandusministeeriumi aga tugineb oma seisukoha kujundamisel direktiivi artiklile 178, põhjendades, et antud artiklis on sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse kasutamise kord. Sealjuures rõhutatakse vastuses, et käibemaksudirektiivi artikli 178 kohaselt peab mahaarvamisõiguse

---

<sup>50</sup> Kuldkepp, A. 2008. Olulised muutused käibemaksu vallas 1. osa. – *Raamatupidamise praktik*, 8/10, 28-31

<sup>51</sup> EML. 2009. Väike käibemaksusõnastik. – *Maksumaksja*, 9/01, 25-30

<sup>52</sup> sama

kasutamiseks maksukohustuslasel olema nõuete kohaselt koostatud arve. Siinkohal vaieldakse sisuliselt küsimuse üle, kuidas tuleks direktiivi kohaselt käituda juhul, kui mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal ei ole vastavat arvet ostjale esitatud. KMS § 37 kohustab arve väljastama seitsme kalendripäeva jooksul kauba ostjale lähetamisest või kättesaadavaks tegemisest või teenuse osutamise päevast või kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise päevast.<sup>53</sup>

Maksu sissenõutavaks muutumine tähendabki müüja deklareerimiskohustust ning riigile maksu tasumise kohustust ja seetõttu oleks sisuliselt tõesti justkui tagatud õigus ka sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Ent kuna ka käibemaksudirektiiv siiski rõhutab arve olulisust, on autor arvamusel, et sellest nõudest ei saa üldjuhul kuidagi mööda vaadata. Arve mitteväljastamisel on maksumaksjal võimalus seda teiselt tehingupoolelt nõuda kas Maksu- ja Tolliameti abil või esitada müüja vastu hagi. Arve vajadust on rõhutanud ka Euroopa Kohus oma 1996. aasta 5. detsembril kohtuasjas C-85/95<sup>54</sup>. Lisaks on vastavas otsuses selgitatud, et liikmesriikidel on võimalus täpsemalt määratleda kriteeriumid dokumentidele, mis originaalarve kõrval tõendavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, eeldusel, et nende alusel on tõendatud käibe toimumine.<sup>55</sup> Sisuliselt lihtsustab arve olemasolu kontrollitoiminguid, on tõendiks tehingu toimumisest ning teataval määral manitseb maksumaksjaid korrektsusele.

Käibemaksuseaduse suurima puudusena on välja toodud asjaolu, et teatud valdkonnad jätavad liialt ruumi tõlgendusteks ning on selgelt reguleerimata. Ühe näitena on kritiseeritud regulatsiooni boonuste käibemaksustamise osas – näiteks aasta lõpus makstavad rahalised boonuseid, mille puhul on sisuliselt tegemist allahindlusega ja mis vähendavad müüdud kauba maksustavat väärtust. See tähendab, et ettevõtjad, eelkõige eesmärgiga edendada müüki ja tehes hinnasoodustusi, müüvad teatud juhtudel aga kaupu või teenuseid turuhinnast, omahinnast või soetusmaksumusest madalama hinnaga. Allahindluste puhul ei sätesta Eesti käibemaksuseadus selgelt maksusumma vähendamist, kuigi Euroopa Liidu õigusaktid näevad seda ette.<sup>56</sup> Teemakohane on ka teine tõstatatud küsimus asjaolu kohta, et Eesti seadus ei võimalda korrigeerida maksustatavat väärtust osalise või täieliku

---

<sup>53</sup> EML. 2009. Väike käibemaksusõnastik. – *Maksumaksja*, 9/01, 25-30

<sup>54</sup> Judgement of the Court.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995J0085:EN:HTML> 04.04.2009

<sup>55</sup> EML. 2009. Väike käibemaksusõnastik. – *Maksumaksja*, 9/01, 25-30

<sup>56</sup> Kuldkepp, A. 2008. Olulised muutused käibemaksu vallas 1. osa. – *Raamatupidamise praktik*, 8/10, 28-31

mittetasumise korral, ehk ettevõtte peab tasuma kaupade müügilt käibemaksu ka juhul kui tema ostja on jätnud nende eest tasumata.<sup>57</sup>

Vastaval teemal on arvamust avaldanud maksukonsultant Aiki Kuldkepp, kes on üks neist spetsialistidest, kellega käibemaksuseaduse eelnõu autorid selle koostamise käigus konsulteerisid. Tema seisukohaks on, et hinnasoodustuste andmine ei ole käibemaksuarvestuse osas kahjuks alati selgelt reguleeritud ja tekitab küsimusi.<sup>58</sup> Eestis kehtiva regulatsiooni kohaselt moodustavad kauba või teenuse maksustatava väärtuse üldjuhul müügihind ja muu tasuna käsitatav. Kui ostjale antakse hinnasoodustust, siis vähendatakse KMS § 12 lg 8 kohaselt maksustatavat väärtust hinnasoodustuse võrra. Pärast müüki antavate allahindluste korral on maksustatavat väärtust võimalik korrigeerida väljastades kreditarve, millel viidatakse muudetavale arvele. Spetsialistid on aga leidnud, et praktikas tekib probleeme kreditarve väljastamisega, kui allahindlust ei anta otse ostjale või boonuseid makstakse pikema perioodi kohta ja tehnilistel põhjustel ei ole võimalik viidata kõikidele muudetavatele arvetele nende rohkuse tõttu.<sup>59</sup> Siinkohal on oluline selgitada, millised sätted reguleerivad antud küsimust Euroopa õiguses.

Euroopa Õiguses reguleerib käsitletud küsimust käibemaksudirektiivi artikkel 90, mis sätestab selgesõnaliselt, et maksustatavat väärtust tuleb korrigeerida, kui hinda alandatakse pärast tehingu toimumist, ostust taganetakse, ost tühistatakse või jäetakse selle eest osaliselt või täielikult tasumata pärast tarne toimumist. Direktiivi artikkel 79 punkti a kohaselt ei kuulu maksustatava väärtuse hulka ka varase maksmise eest antavad allahindlused. Samuti on Euroopa Kohus seisukohal, et maksustatava väärtuse korrigeerimist tuleb võimaldada ka näiteks juhul, kui allahindlust ei anta otse ostjale, vaid mõnele teisele tarneahela lülile, kellele pole eelnevalt arvet väljastatud. Kokkuvõtvalt on alust väita, et Euroopa Liidu õiguse kohaselt ei sõltu maksustatava väärtuse korrigeerimine allahindluse andmise ajast või viisist, vaid peab olema võimalik kõigil juhtudel, kui allahindlustega kaasneb kauba või teenuse eest saadava tasu vähenemine. Kuna Euroopa Liidus kehtivad põhimõtted on allahindluste küsimuses piisavalt selged ja üheselt mõistetavad, ollakse ka seisukohal, et hetkel võiks maksumaksjal olla alus nende otsekohaldamiseks.<sup>60</sup> Ka EML on seisukohal, et fakt, et käibemaksuseaduses pole maksustatava väärtuse vähendamiseks tingimusi kehtestatud, ei vabasta

---

<sup>57</sup> EML. Käibemaks hinnasoodustuste andmisel.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=570> 04.04.2009

<sup>58</sup> Kuldkepp, A. 2008. Hinnasoodustuste andmine ja käibemaksuarvestus. – *Raamatupidaja*, 8/08

<sup>59</sup> sama

<sup>60</sup> sama

Eestit kohustusest seda kohustuslikku reeglit kohaldada - käibemaksuga tuleks maksustada kauba tegelik väärtus ehk hind, mida tarbija kauba eest tegelikult maksab.<sup>61</sup> Tähelepanu tuleb aga pöörata asjaolule, et hinnasoodustuse saajal võib sealjuures tekkida kohustus vähendada enda poolt mahaarvatavat sisendkäibemaksu. Direktiivi otsekohaldamisest tulenevat võimalust maksustatava väärtuse korrigeerimiseks tuleks käsitledagi võimaluse, mitte kohustusena, mis tuleneb asjaolust, et Eesti õigusaktides ei ole kohustust maksustatavat väärtust korrigeerida sätestatud.<sup>62</sup>

Kõnealuses küsimuses on autor nõus seisukohaga, et hinnasoodustuste andmisel ning kauba või teenuse eest osalise või täieliku mittetasumise korral tuleks maksustamisel (ehk maksustatava väärtuse määramisel) lähtuda kauba või teenuse eest reaalselt tasutud summadest. Eelkõige juba seetõttu, et maksumaksjat ei saa kohustada tasuma käibemaksu summalt, mida ta tegelikult ei ole teeninud. Teiseks nõuab ka Euroopa õigus eelpoolmainitud juhtudel maksustava väärtuse korrigeerimist. Sellele tuginevalt peaks Eesti õigus, eelkõige käibemaksuseadus, selgelt võimaldama maksustatava väärtuse korrigeerimist, et kajastamist leiaks reaalne kauba või teenuse eest saadud tasu ning vastavalt määrama kindlaks, kuidas seda vajadusel dokumenteerida või tõendada.

Eelnevale lisaks on vaieldud ka küsimuste üle, mis puudutavad käibemaksu mahaarvamist enne maksukohustuslaseks registreerimist soetatud teenuste puhul. Kehtiva käibemaksuseaduse kohaselt saab enne registreerimist soetatud kaupade puhul käibemaksu maha arvata, kuigi üsna kitsendavatel tingimustel. Vastavalt KMS § 29 lõikele 5 on maksukohustuslasel, kes on enne registreerimist soetanud kaupu nende võõrandamiseks või võõrandatavate kaupade tootmiseks, õigus maha arvata nende kaupade sisendkäibemaks maksustamisperioodil, mil need kaubad maksustatava käibena võõrandati. Põhivara korral teatud tingimustel ja juhul, kui isik ei ole seda põhivara kasutanud enne maksukohustuslasena registreerimist. Antud probleemi on käsitletud ka kui vastuolu käibemaksu üldpõhimõtetele, kuna maksuga koormatakse ettevõtjat.<sup>63</sup>

Käesoleva töö autor on arvamusel, et juhul, kui on tõendatud kulude seos ettevõtlusega, ei saa pidada tagasiulatava mahaarvamise mittevõimaldamist korrektseks kahel põhjusel: esiteks seetõttu, et tegemist on kuludega, mis tehti tulevikus tekkiva maksustatava käibe eesmärgil. Teiseks põhjusel, et on oht käibemaksu kumulatsiooni tekkeks, kuna isik, kes ei saa käibemaksu maha arvata, on müügi

---

<sup>61</sup> EML. Käibemaks hinnasoodustuste andmisel.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=570> 04.04.2009

<sup>62</sup> Kuldkepp, A. 2008. Hinnasoodustuste andmine ja käibemaksuarvestus. – *Raamatupidaja*, 8/08

<sup>63</sup> Kuldkepp, A. 2008. Olulised muutused käibemaksu vallas 1. osa. – *Raamatupidamise praktik*, 8/10, 28-31

korral kohustatud käibe siiski maksustama. Antud küsimuses jagab autor Riigikohtu seisukohta, kes oma 12. veebruari 2007. aasta otsuses 3-3-1-90-06 leidis, et kumulatsiooni vältimiseks oleks taolistel juhtudel otstarbekas rakendada maksuvabastust. Kuigi direktiiv otseselt enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist soetatud kaupade ja teenuste küsimust ei reguleeri, leidis Riigikohus, et direktiivi on võimalik tõlgendada seesuguselt, et kui kauba soetamisel sisendkäibemaks mahaarvamisele ei kuulunud, siis tuleks selle kauba võõrandamine lugeda maksuvabaks käibeks. Niisuguse käsitluse puhul ei teki ka vastuolu käibemaksudirektiivi põhimõtetega.<sup>64</sup>

Arutelusid on tekitanud ka erinevad käibemaksudirektiivist tulenevad, ent Eesti käibemaksuseaduses kajastamata sätted, mis käsitlevad maksuvabastusi. Üheks vastavaks näiteks on direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 132, kus punkti n kohaselt on käibemaksust vabastatud teatavate kultuuriteenuste osutamine ja nendega otseselt seotud kaupade tarne avalik-õiguslike organisatsioonide või asjaomases liikmesriigis tunnustatud teiste kultuuriasutuste poolt.<sup>65</sup>

Käibemaksuseadus ja selles maksuvabastusi reguleeriv § 16 lg 1 vastavaid maksuvabastusi ei kajasta. Rahandusministeerium on põhjendanud käsitletut seisukohaga, et kuna antud maksuvabastused pole seotud ettevõtlusega, ei tekita nad ka käivet ja nende sätestamine käibemaksuseaduses maksuvaba käibena tekitaks segadust - ühelt poolt oleks tegemist KMSi alusel maksuvaba käibega, kuid teisalt ei ole nende teenuste osutamine või kaupade võõrandamine ettevõtlus.<sup>66</sup> Käesoleva töö autori arvates on küsitav, kas kõnealust käsitlust võiks pidada võimalikuks vastuoluks direktiiviga, kuna Rahandusministeeriumi seisukohaks ei ole teenuste või kaupade maksustamine. Kuigi direktiivis sätestatu tuleb siseriiklikusse õigusesse sisse viia, on liikmesriikidele jäetud otsustamisõigus, milliste meetoditega tagada direktiivide täitmine – seetõttu näeb autor pigem põhjust küsida, kas nimetatud maksuvabastused peaksid olema selgesõnaliselt käibemaksuseaduses välja toodud.

Eelnevale tuginedes on selge, et Rahandusministeeriumi seisukoht maksuvabastuste ebavajalikust kajastamisest käibemaksuseaduses põhineb seisukohal, et kultuuriteenuste osutamine ja nendega otseselt seotud kaupade tarne avalik-õiguslike organisatsioonide või asjaomases liikmesriigis

---

<sup>64</sup> <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12792110> 01.05.2009

<sup>65</sup> EML. 2009. Väike käibemaksusõnastik. – *Maksumaksja*, 9/01, 25-30

<sup>66</sup> *sama*



tunnustatud teiste kultuuriasutuste poolt ei ole seotud ettevõtlusega ja ei tekita käivet. Seetõttu on oluline selgitada, kas reaalselt on olemas võimalus käibe tekkimiseks.

Käibeks loetakse kauba võõrandamist ja teenuse osutamist ettevõtluse käigus (KMS § 4 lg 1) ehk antud tegevust peab olema võimalik käsitleda ettevõtlusena. Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitletakse ettevõtlusena kahel juhul: esiteks siis, kui see tegevus kujutab endast Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ I lisa sätetatud majandustegevust. Teiseks juhul, kui käsitletud tegevuseks on KMS § 1 lõikes 1 loetletud tehingud ja toimingud, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi (KMS § 2 lg 2). Direktiivi I lisa tõepoolest kõnealuseid kaupu ja teenuseid ei kajasta. Sarnases küsimuses on EML varasemalt rõhutanud põhimõtet, et käibemaksu kui kaudse maksuga maksustatakse tarbimist ehk näiteks kultuuriüritusele pileti ostjale osutatud teenust, ning see, kas müüja teenib kasumit või kas tegu on müüja põhitegevusega, ei ole pileti ostja seisukohast oluline - tema poolt nauditava kultuuriteenuse sisu ja väärtus ei muutu sellest, kui ürituse korraldaja oleks näiteks FIE või äriühing<sup>67</sup>.

Kuna vaieldakse ettevõtluse tekkimise võimalikkuse üle, tuleks selle olemasolu üle otsustamisel lähtuda erinevate üksikjuhtumite korral vastava juhtumi asjaoludest. Sellest tulenevalt on töö autor seisukohal, et käibe tekkimist ei saa välistada. Eelkõige võib ettevõtlusena käsitletavaid tehinguid ette tulla direktiivis märgitud asjaomasel liikmesriigis tunnustatud teiste kultuuriasutuste puhul. Kuna käibe tekkimine ei pruugi olla välistatud ja maksuvabastuse küsimus võib muutuda aktuaalseks, tuleks kaaluda antud sätte lisamist käibemaksuseadusesse.

Samalaadne arutelu tekkis KMS § 16 lg 1 punkti 3 üle, mille alusel ei maksustata käibemaksuga spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenust, mida mittetulundusühing osutab füüsilisele isikule. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 punkti m kohaselt on käibemaksust vabastatud otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele. EMLi arvates on KMS direktiiviga vastuolus, kuna direktiivi eesmärk on vabastada käibemaksust mitte ainult spordivahendi kasutamist, vaid spordiga seotud teenuseid, näiteks treeningrühma tasu ja võistluse osavõtutasu. EML leiab, et iga spordiala harrastamiseks pruugi kasutada rajatise ning lisaks on seadmete ja rajatiste soetamisel käibemaksu

---

<sup>67</sup> EML. Maksuküsimused. Käibemaks. Käibe maksustamine.  
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/faq/faq.php?faqid=60> 03.04.2009

tasutud - seetõttu saab sätestatud maksuvabastuse majanduslik mõte seisneda eelkõige tööjõukulude (nt treeneri palk) osas. Oma seisukohta põhjendab EML muuhulgas ka käibemaksudirektiivi eestikeelse tõlke ebakorrektsusega – selgitades, et teistes keeltes ei kasutatakse mõiste mittetulundusühing asemel mõistet kasumit mittetaotlev üksus, mis hõlmab muuhulgas ka sihtasutusi ning linna ja valla asutustena tegutsevaid koole. EML leiab, et kõnealune säte peaks laienema ka sihtasutustele, avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele, riigi, linna ja valla asutustele ning hõlmama maksuvabastust treeningrühmade tasule ja spordivõistluste osavõtutasule.<sup>68</sup>

Rahandusministeeriumi arvamus 2008. aasta lõpul oli aga vastupidine, rõhutades, et Euroopa Komisjoni seisukohaks on, et maksuvabastuste sätteid tõlgendatakse võimalikult kitsalt. Rahandusministeerium leiab, et direktiivi 2006/112/EÜ art 132 on üldsõnaline ja piiritlemata ja sellises sõnastuses liikmesriigi seadustes rakendamatu. Direktiivi kohaselt käibemaksust vabastatud kehakultuuriga seotud teatavad teenused on liikmesriigi määrata ja Rahandusministeeriumi seisukoht on, et spordiürituse korraldamine ei ole kehakultuuriteenus.<sup>69</sup>

Antud juhul on pooled eriarvamusel direktiivi tõlgendamise ja kohaldamise osas. Käesoleva töö autor nõustub seisukohaga, et antud küsimuses on direktiivis sätestatu üsnagi üldsõnaline ja liikmesriigil lasub kohustus piiritleda, milliste teenuste puhul maksuvabastust rakendada. Kuna otsuse tegemine aluseks on suures osas tõlgendamine, kui kitsalt antud sätet kohaldada, on autor arvamusel, et küsitavuste üle otsustamisel tuleks lähtuda Euroopa Komisjoni lähenemisest, Euroopa Liidu kohtupraktikast või ka erinevate liikmesriikide vastavast käsitlest antud küsimuses. Praeguse siseriikliku regulatsiooni alusel on maksumaksjal võimalus küll vaielda käibemaksusätte lisamise üle, ent kohe kindlasti mitte nõuda näiteks tehingupartnerilt direktiivis sätestatu rakendamist.

EML tõstatas kirjas Rahandusministeeriumile ka küsimuse kinnisasjade sisendkäibemaksu korrigeerimise teemal. Nimelt peetakse üsna probleemseks juhtu, kui isik soetab kinnisasja, võtab selle arvele põhivarana, arwab sisendkäibemaksu maha ning samal aastal kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist - seeläbi tekib võimalus vara müüa nii, et käibemaksu tasuma ei pea. Käibemaksu korrigeerimist registrist kustutamisel reguleerib küll käibemaksuseaduses, millest tulenevalt tasub maksukohustuslane registrist kustutamisel käibemaksu võõrandamata kaubalt, mille sisendkäibemaksu ta on soetamisel maha arvanud. Sätet ei rakendata põhivara suhtes (KMS § 29 lg

---

<sup>68</sup> EML. 2009. Väike käibemaksusõnastik. – *Maksumaksja*, 9/01, 25-30

<sup>69</sup> *sama*

10). Rahandusministeerium kommenteeris nimetatud küsitavust lühidalt, öeldes et põhivara suhtes kohaldatakse KMS § 32 lõigetes 4 ja 5 sätestatud korda.<sup>70</sup> KMS § 32 lõikes 4 on toodud põhivara ning põhivara tarbeks soetatud kauba ja saadud teenuse sisendkäibemaksu mahaarvamist vastavalt põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise prognoositavale osatähtsusele. Lõige 4<sup>1</sup> sätestab sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi ning lõige 4<sup>2</sup> korrigeerimise aja. Lõikes 5 on toodud välja sisendkäibemaksu korrigeerimine põhivara võõrandamisel. Kuna ükski neist sätetest ei reguleeri otseselt maksukohustuslase registrist kustutamise juhtu, on töö autor seisukohal, et tõstatatud küsitavus on kahtlemata probleemne ja aktuaalne ning käibemaksuseadus vajaks sisulist täpsustust.

Üsna olulist osa eelneva käsitlemisel omab ka küsimus, milliseid varasid on võimalik liigitada põhivara alla – ehk siiani peetakse problemaatiliseks põhivara mõistet, mida Eesti õigusaktides otseselt ei defineerita. Vastuses EMLi vastavasisuliselale päringule oli Rahandusministeeriumi seisukohaks, et põhivara mõiste määratletakse Eestis raamatupidamise reeglite kohaselt vastavalt raamatupidamise seaduses sätestatud põhimõtetele – ehk põhivara hõlmab kõiki raamatupidamise seaduse „põhivara“ alla kuuluvaid objekte ning maksustamisel aktsepteeritakse raamatupidamise sise-eeskirjas määratud kriteeriume.<sup>71</sup>

Üleüldisest praktikast ja antud vastuses kajastatud seisukohast tulenevalt toetab käesoleva töö autor järeldust, et põhivara defineerimata jätmisega on maksukohustuslasele antud üsna suures osas võimalus ise põhivara mõiste üle otsustada. Kuna aga põhivara puhul on seadus lubanud hilisemat käibemaksu korrigeerimist siis seeläbi sõltub maksukohustus teatud osas maksumaksja valikutest. Direktiivis on kasutatud mõistet kapitalikaup ning vastavalt artiklile 189 võivad liikmesriigid muuhulgas määratleda kapitalikaupade mõiste ning võtta kõik vajalikud meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei tooks kaasa põhjendamatu soodustusi.<sup>72</sup> Töö autor on seisukohal, et põhivara mõiste defineerimine tagaks valdkonna selgema regulatsiooni. Kuigi direktiiv ei kohusta otseselt liikmesriike mõistet määratlema, võiks vastavat direktiivi sätet tõlgendada kui üsnagi mõistliku soovitusi.

Mõistete defineerimise osas on arutletud teistegi küsitavuste üle. Muuhulgas on tõstatunud arutelu uusehitise mõiste suhtes. Käibemaksudirektiiv lubab liikmesriikidel kehtestada uusehitise mõiste

---

<sup>70</sup> EML. 2009. Väike käibemaksusõnastik. – *Maksumaksja*, 9/01, 25-30

<sup>71</sup> sama

<sup>72</sup> sama

sisustamisel ajalise piiri - näiteks lugeda uuteks kõiki ehitisi, mis võõrandatakse kahe aasta jooksul pärast esmast valmimist. Artikkel 12 lõige 2 kohaselt võivad liikmesriigid kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kaht aastat. Eesti ei ole seda võimalust kasutanud ning seega piisab ka lühiajalisest üürimisest, et lugeda korter kasutusele võetuks.<sup>73</sup> Oluline osa antud küsimuses on Eestis kehtival regulatsioonil, mille kohaselt on kinnisasjade käive küll üldjuhul maksuvaba, ent käibemaksuga maksustamisele kuulub ehitis ja selle alune maa, mis võõrandatakse enne ehitise esmast kasutuselevõttu (KMS § 16 lg 2 p 3). Sellest tulenevalt on töö autor seisukohal, et üsna mõistlik oleks seaduses defineerida esmase kasutuselevõtu mõiste, piiramaks erinevaid tõlgendamisvõimalusi ning võimalust käibemaksu vältida.

Mõistete defineerimine on oluline kahel põhjusel: eelkõige tagab see selguse, et kõik maksumaksjad saaksid seaduse tekstist ühtmoodi aru ja teiseks õiguskindluse, et kui maksumaksja lähtub seadusest, ei saa maksuhaldur määrata makse tuginedes ainult enda poolt seadusele antava tõlgenduse alusel.<sup>74</sup>

## 2.2. Euroopa Liidu eesmärgid ja direktiivi kavandatavad muutused

Kindlasti ei hõlma eelnevalt käsitletud probleemid kõiki võimalikke vastuolusid või erinevates ringkondades arutelusid tekitanud käibemaksualaseid küsimusi Euroopa Liidu ja Eesti õiguse vahel. Kuna valdkond on üsnagi keeruline ning tõlgendamisvõimalusi tihti mitmeid, on ühisele seisukohale jõudmine keeruline. Samas jõutakse erinevaid vaidlusaluseid küsimusi analüüsid ka uute lähenemisteni, näiteks on tulenevalt käibemaksudirektiivi artiklist 211 tõstatud idee impordikäibemaksu tasumise regulatsiooni muutmisest Eestis, see tähendab, et direktiivi alusel oleks võimalik deklareerida ja tasuda impordikäibemaks käibedeklaratsioonis, mitte maksega tollile vastavalt tollieeskirjale.

---

<sup>73</sup> EML. Maksuküsimused. Käibemaks. Kõik kinnisvaraga seotud küsimused.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=1059> 03.04.2009

<sup>74</sup> Laasberg, E. 2005. Kinnisvara maksustamine käibemaksuga. – *Maksumaksja*, 5/11, 28-34

Kui üldjuhul põhjendatakse vastuolude teket Eesti käibemaksuseaduse kiire arenguga siis kindlasti on oluliseks teguriks ka Euroopa Liidu õiguse sama kiire areng. Nagu eelnevalt märgitud, on nii käibemaksudirektiividesse, kui ka muudesse vastavat valdkonda reguleerivatesse õigusaktidesse tehtud muudatustel, kohtupraktikal ning Euroopa Komisjoni arvamustel tugev mõju siseriiklikule õigusele. Sellest tulenevalt on oluline olla kursis Euroopa Liidu õigusesse plaanitavate muudatustega. Euroopa Komisjonis toimub pidev arutelu erinevate muudatusettepanekute ning võimalike uute lahenduste teemal. Kuigi liikmesriikide käibemaksuseadused tuginevad Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile, rakendavad riigid selle põhimõtteid veel üsnagi erinevalt. Euroopa Komisjoni tegevus maksustamise valdkonnas mõjutab otseselt Eesti käibemaksuseaduse trende, välja arvatud juhul, kui tegemist on otsekohalduva dokumendiga.<sup>75</sup> Euroopa Komisjoni poolt Euroopa Nõukogule esitatud eelnõude algtekstid, mida Nõukogu töögruppides arutatakse, on pidevalt kättesaadavad Euroopa Komisjoni kodulehel, ent arvestada tuleb asjaoluga, et arutluste tulemusena võib tekstide sõnastus töö käigus veel väga oluliselt muutuda. Nõukogu tööpaberid seevastu avalikkusele kättesaadavad ei ole. Kui Nõukogu on eelnõu teksti lõplikult heaks kiitnud, avaldatakse direktiivi või määruse tekst Euroopa Liidu Teatajas.<sup>76</sup>

Euroopa Nõukogus on viimasel ajal olnud arutamisel mitmeid Euroopa Liidu käibemaksualaseid algatusi. Muuhulgas kuulub Euroopa Komisjoni algatuste hulka nn käibemaksupakett, mis koosneb põhimõtteliselt kolme õigusakti muutmisest – need on käibemaksudirektiiv 2006/112/EÜ, direktiiv 79/1072/EMÜ (seoses käibemaksu tagastamise eeskirjade muutmisega ühenduse maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tarbimisliikmesriigis) ning sellega seoses muudatused halduskoostöö määruses ehk nõukogu määruses 1798/2003/EÜ. Lisaks on kavas maagaasi ja elektrienergia maksustamise erikorra laiendamine, finants- ja kindlustusteenuste käibemaksu vabastused, vautšerid ning vähendatud käibemaksumäärade ajutiste erandite pikendamine.<sup>77</sup>

Euroopa Liidus on juba mõnda aega on üritatud reformida teenuste maksustamist ja käibemaksuarvestust. Käibemaksupaketi üheks eesmärgiks ongi ajakohastada käibe toimumise koha määratlemise reeglid teenuste osutamisel nii ettevõtjatele, kui ka lõpptarbijatele. Samuti püütakse tagada käibemaksutulu laekumine võimalikult rohkem sellele liikmesriigile, kus toimub tarbimine. Eesmärgiks on ka välistada konkurentsi-erisused erinevaid käibemaksumäärasid kasutavate

---

<sup>75</sup> EML. Käibemaksuküsimused sahtlist välja. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=1874> 03.04.2009

<sup>76</sup> Rahandusministeerium. EL algatused. <http://www.fin.ee/?id=12690> 03.04.2009

<sup>77</sup> sama

liikmesriikide vahel. Käibemaksupaketti kuuluva uue tagastamisdirektiiviga kavatakse asendada 1981. aastast kehtiv kaheksas direktiiv, mis rakendub ühenduses asuvate ettevõtjate suhtes ja reguleerib käibemaksu tagastamist teise liikmesriigi käibemaksukohustuslasele.<sup>78</sup> Selle muudatuse peamiseks eesmärgiks on ajakohastada käibemaksu tagastusprotseduuri - teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagastamine ettevõtjate jaoks lihtsustub, kuna tagastamist hakatakse taotlema oma asukohariigi maksuhalduri kaudu elektrooniliselt avalduse esitamisel.

Muudatuste aluseks olevad eelnõud kiideti heaks 5. detsembril 2007. aastal toimunud *Ecofin* kohtumisel ja üldreeglina plaanitakse käibemaksupaketis sisalduvad muudatused jõustada juba järgmise aasta algul, s.o 1. jaanuaril 2010. aastal. Erandina ei kuulu sinna hulka elektrooniliselt osutatavad, telekommunikatsiooni- ja ringhäälingu teenused, mida hakatakse maksustama tarbimisliikmesriigis alates 1. jaanuarist 2015. aastal.<sup>79</sup>

Kõige põhimõttelisemaks muudatuseks on eelpoolmainitud käibe toimumise koha uus põhireegel, mis hakkab kehtima teenuste osutamisel ettevõtjate vahel. Selle kohaselt loetakse üldjuhul käive tekkinuks liikmesriigis, kus on kliendist ettevõtja asukoht või püsiv tegevuskoht ehk hakatakse rakendada sihtkohamaa põhimõtet. Hetkel kehtiva üldreegli kohaselt loetakse käive tekkinuks kohas, kus on teenuse osutaja asukoht või tegevuskoht ehk lähtutakse päritolumaa põhimõttest. Teenuste osutamisel ettevõtja poolt lõpptarbijale üldreeglit ei muudeta – käive loetakse tekkinuks teenuse osutaja asukoha või püsiva tegevuskoha liikmesriigis. Teatud teenuseliikide puhul jäävad maksustamiskoha määramiseks kehtima erireeglid, mida rakendatakse sõltumata kliendi staatusest sh restorani- ja toitlustusteenus, kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenus, kinnisvaraga seotud teenused, reisijateveo teenus, transpordivahendite lühiajaline üüriteenus. Muudatuse üldiseks eesmärgiks on vähendada erandite hulka ning maksustada piiriüleseid teenuseid üldjuhul ostja kaudu.<sup>80</sup>

Koos käibe toimumise koha põhireegluga on kavas laiendada käibemaksudirektiivi artiklit 196, mis käsitleb pöördmaksustamist – kõiki põhireegli rakendusallas olevate piiriüleste teenuste ostjaid, nii ettevõtjaid kui ka teisi registreeritud isikuid, kohustatakse arvestama käibemaksu pöördmaksustamise teel (välja arvatud juhul kui teenuse müüja majandustegevuse asukoht on ostja asukoha liikmesriigis).

---

<sup>78</sup> Veide, A. 2008. Euroopa Liidu arengud käibemaksu vallas IV. - *Maksumaksja*, 8/01, 38-40

<sup>79</sup> Rahandusministeerium. EL algatused. <http://www.fin.ee/?id=12690> 03.04.2009

<sup>80</sup> Veide, A. 2008. Euroopa Liidu arengud käibemaksu vallas. - *Maksumaksja*, 8/01, 38-40

Lisaks jääb kehtima liikmesriigi õigus ettevõtluse lihtsustamiseks käibemaksudirektiivi artikli 194 lg 1 ja 2 alusel kehtestada kauba või teenuse ostjale pöördmaksukohustus ka juhul kui direktiivist tulenev otsene kohustus selleks puudub. Eestis kehtib juba Euroopa Liiduga liitumisest nn üldine pöördmaksukohustus kõikidele maksustatavatele tehingutele, mille puhul käive tekib Eestis ja müüjaks on välismaine ettevõtja, kel pole siin püsivat tegevuskohta ja kes pole siin registreeritud käibemaksukohustuslaseks.<sup>81</sup> Üldjuhul ollaksegi seisukohal, et Eestis on pöördmaksustamisega juba harjutud ja pigem võib tekkida probleeme mõistmisel, miks paljudes teistes liikmesriikides ei ole olukord lahendatud samalaadselt. Käibemaksudirektiivi arengut iseloomustav pöördmaksustamise lubamise rohkus näitab, et Euroopa Liidu õiguse eesmärgiks on eelkõige maksupettuste vältimine ja maksu administreerimine.

Komisjoni muudatus-ettepanekud seoses käibemaksudirektiiviga 2006/112/EÜ hõlmavad muuhulgas ka maagaasi ja elektrienergia maksustamise erikorra laiendamist soojus- ja jahutusenergiale. Lisaks näeb eelnõu ette sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangu sätestamist kinnisasja soetamisel ja ka teatavate kinnisasjaga seotud teenuste ostmisel (näiteks ehitamine, renoveerimine) olenevalt ettevõtluses kasutamise osatähtsusele.<sup>82</sup> Euroopa Komisjoni eesmärgiks on piirata kinnisasja soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui kinnisasja soetamisel või ehitamisel on teada, et seda kasutatakse nii maksustatavas käibes kui omatarbeks. Sisendkäibemaksu korrigeerimine toimub sel juhul kogu korrigeerimisperioodi vältel, ehk Eestis kümne kalendriaasta jooksul. Siiani on direktiivi tõlgendatud ka selliselt, et õigus sisendkäibemaks on õigus maha arvata tekib ka juhul, kui omatarbeks kasutamist käibemaksuga maksustatakse.<sup>83</sup>

Eelnevale lisaks on käibemaksupaketi raames kavas maksuvabade kindlustus- ja finantsteenuste loetelu kaasajastamine ning uuestisõnastamine direktiivis. Muudatuste põhjuseks on esiteks erimeelsused mõistete osas - liikmesriigid sisustavad mõisteid sageli erinevalt. Selle põhjuseks on omakorda asjaolu, et tegemist on äärmiselt keeruka valdkonnaga ja paljudes riikides puudub selgus millised mõisted ja kuidas sõnastatuna peaksid kajastatud olema. Euroopa Komisjoni eesmärgiks on kehtestada otsekohalduv määrus, mis käsitleb pikemalt maksuvabasid kindlustus- ja finantsteenused ning teenused, mis on küll finants- ja kindlustusteenustega seotud, ent millele ei rakendata maksuvabastust. Sealjuures on oluline olla kursis asjaoluga, et nii kindlustus- ja finantsteenuste

---

<sup>81</sup> Veide, A. 2008. Euroopa Liidu arengud käibemaksu vallas. - *Maksumaksja*, 8/01, 38-40

<sup>82</sup> Rahandusministeerium. EL algatused. <http://www.fin.ee/?id=12690> 03.04.2009

<sup>83</sup> Kuldkepp, A. 2008. Hinnasoodustuste andmine ja käibemaksuarvestus. - *Raamatupidaja*, 8/08

rohkuse, kui ka vastava sektori pideva arengu tõttu, pole ei määruses ega ka direktiivis olev loetelu ammendav. Kokkuvõttes ei too muudatused kaasa küll uut maksustamise korda, ent uuendavad erinevaid mõisted sisult tänapäevaseks. Samuti on muudatuste eesmärgiks anda maksustamise valikuõigus pigem kindlustus- ja finantsteenuste osutajatele, praegu on otsustusõigus finantsteenuste maksustamise osas liikmesriigil. Eestis on juba praegu võimalik valida finantsteenuste maksustamine.<sup>84</sup>

Lisaks on välja käidud ettepanek kindlustus ja finantsteenuste osutamisel piiriülese nn kulude jagamise grupi kehtestamiseks. Regulatsioon oleks olemuselt sarnane käibemaksugrupiga, ent grupp võib koosneda erinevates liikmesriikides registreeritud maksukohustuslastest. Grupiseste tehingute pealt käibemaksu ei arvestata – nt olukord kui ühes liikmesriigis asuva panga IT üksus osutab teenust teistele grupiliikmetele.<sup>85</sup> Muudatused finants- ja kindlustussektoris on ettevalmistamisel Euroopa Liidu nõukogu määruse eelnõus ning vastuvõtmisel kohalduvad liikmesriikidele otse.<sup>86</sup>

Juba 2004. aastast on arutatud ka vautšerite maksustamise teemal, kuna äärmiselt vajalikuks peetakse definitsioonide kinnitamist ning käibe tekkimise koha ja aja reguleerimist. Oluline on nii ühe- ja mitmeotstarbeliste vautšerite eristamine kui ka vautšeri eristamine finantsteenusest. Kui vautšerina käsitletava kinkekaardi puhul on teada käibe tekkimise aeg, koht ning maksumäär siis näiteks reklaamvoldiku korral, mis väljastatakse ühes liikmesriigis, kuid kasutatakse kauba ostmisel allahindluse saamiseks teises liikmesriigis, on probleeme käibe toimumise aja, koha ja maksumäära määramisega. Lisaks sisaldab eelnõu ettepanekut sätestamaks direktiivi 2006/112/EÜ reklaami tegemise eesmärgil tasuta teenuste osutamise. Regulatsiooniga soovitakse tagada teenuste ja kaupade võrdne kohtlemine ning tagada seisukoht, et kliendile osutatav tasuta teenus tuleks üldjuhul maksustada. Erandina ei maksustataks proovi või reklaami eesmärgil osutatud väikese väärtusega teenust, sarnaselt kehtivale regulatsioonile väikese väärtusega kauba andmisel reklaami eesmärgil.<sup>87</sup>

Lisaks ringleb Euroopa Komisjonis alates 2006. aastast tööpaber juhistega hinnasoodustuste ja muude müügiendendamise võtete käibemaksuga maksustamise kohta. Dokumendi sisu muutub aga eri ringkondade vastuoluliste huvide tõttu pidevalt ning leidub neidki, kes on arvamusel, et jõustumisel

---

<sup>84</sup> Rahandusministeerium. EL algatused. <http://www.fin.ee/?id=12690> 03.04.2009

<sup>85</sup> sama

<sup>86</sup> EML. Käibemaksuküsimused sahtlist välja. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=1874> 03.04.2009

<sup>87</sup> Rahandusministeerium. EL algatused. <http://www.fin.ee/?id=12690> 03.04.2009



ei anna see kindlasti vastuseid kõigile kerkinud küsimustele, vaid vastupidi, tekitab ilmselt hoopis uusi.<sup>88</sup>

Riikidevaheliste maksusüsteemide erinevusi Euroopa Liidus peetakse üsna suureks täiendava kulu allikaks, mis takistab vahendite tõhusat jagamist ja ning ühtse Euroopa Liidu majandusruumi väljakujunemist. Reaalne vajadus käibemaksueeskirjade ühtsema kohaldamise järele on aga tekkinud eelkõige juhtudel, kus erinevad tõlgendused võivad viia topeltnmaksustamiseni või vastupidiselt üleüldse mittemaksustamiseni. Euroopa Liidus efektiivse siseturu loomise eesmärgi saavutamine eeldab liikmesriikides mittekumuleeruvat käibemaksu käsitleva õigusakti rakendamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Ideaalis nähakse ja räägitakse lisaks palju ühtsest käibemaksumäärast, mida peetakse majanduslikult parimaks valikuks mitmel põhjusel. Esiteks seetõttu, et lihtsam käibemaksumäärade struktuur võimaldaks säästa ettevõtetel ja maksuametitel nõuete täitmise seotud kulusid. Teiseks loodetakse, et selline lahendus võiks vähendada moonutusi siseturu toimimisel.<sup>89</sup>

Käibemaksu harmoniseerimise küsimuses jagunevad Euroopa Liidu liikmesriikide arvamused üldjuhul kaheks. Osalt rõhutatakse, et näiteks vähendatud määrade küsimuses peaks lähtuvalt poliitilisest ja sotsiaalsest loogikast igal riigil olema õigus ise otsustada määrade arvu, suuruse ning kaupade ja teenuste kategooriate üle. Teisalt on aga ka mõistetud vähendatud määradega kaasnevat olulist majanduslikku asjaolu ehk maksumaksmisega seotud suurt halduskulu ning kulu riigi eelarves. Kuigi üldise regulatsiooni vajadust tunnustatakse, esineb kõnealusel teemal siiski mitmeid eriarvamusi, arutelude jätkumine on paratamatu ning lahendi leidmine keeruline.<sup>90</sup>

Euroopa Liidu lühiajaliseks eesmärgiks on kõrvaldada kõige olulisemad takistused ühisturu tõrgeteta toimimiselt, pikemas perspektiivis aga maksubaasid harmoneerida, seda vähemalt ettevõtete piireületava majandustegevuse osas. Sealjuures püütakse liikuda käibemaksusüsteemi lihtsustamise kaudu administratiivse koormuse vähendamise suunas. Võrreldes teiste riikidega kehtib Eestis suhteliselt vähe käibemaksumäärade erisusi, mis omakorda võimaldab hoida standardmaksumäärade

---

<sup>88</sup> EML. Käibemaksuküsimused sahtlist välja. <http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=1874> 03.04.2009

<sup>89</sup> Reisberg, T. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist ja Eesti käibemaksuseadusest. – *Eesti Majanduse Teataja*, 9/02

<sup>90</sup> Rahandusministeerium. EL algatused. <http://www.fin.ee/?id=12690> 03.04.2009

üsnagi madalal. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes direktiivi 2006/112/EÜ III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.<sup>91</sup>

Seaduste muutmine on küllaltki pikk protsess millele eelneb rohkelt arutelusid, otsuseid, teatud juhtudel ka kohtupraktikat. Kuigi direktiivi otsekohaldamine on erand ja tuleb kõne alla juhul, kui liikmesriik on oma kohustusi eiranud ei saa välistada asjaolu, et otsuste vastuvõtmiseni on maksumaksjatel võimalus nõuda Eesti seaduse ja Euroopa Liidu direktiivi vastuolu korral direktiivi otserakendamist. Sealjuures on näiteks Eestis Rahandusministeeriumi kodulehel olemas nimekiri direktiivi sätetest, mida on võimalik otse kohaldada.<sup>92</sup>

Kuna direktiivi tekst on üsnagi abstraktne ja konkreetsete objektidega mitteseotud, on oht, et tõlke halb kvaliteet muudab eestikeelse teksti veelgi raskemini arusaadavaks.<sup>93</sup> Seetõttu ja ühtlasi ka vastuolude tekke ning mitmetimõistmise vältimiseks on oluline vastavate Euroopa Liidu õigusaktide korrektne tõlge eesti keelde. Tõlkeküsimustele on Eestis viimastel aastatel ka rohkem tähelepanu pööratud - näiteks esines justiitsministeeriumi kantsler 2005. aastal üleskutsega leida parandamist vajavaid tõlkevigu Euroopa Liidu õigusaktides. Selle tulemusena toodi välja mitmeid probleemseid tõlkeküsimusi, muuhulgas nt Nõukogu 1983. aasta 28. märtsi otsekohaldatavast määrusest nr 918/83 (mida 01.12.2008 osaliselt muudeti määrusega nr 274/2008) mis kehtib alates 1. maist 2004 ka Eestis ja sisaldab kaupade importimisel ja eksportimisel rakendatavaid tollimaksu ja käibemaksu vabastusi.<sup>94</sup> Õigusakti tõlkimine on kindlasti üsnagi keeruline, eeldades nii Euroopa õiguse, Eesti õiguse, konkreetse õigusaru kui ka eesti õiguskeele ja normide tundmist. Samas on aga Eesti kodanikul õigus eeldada, et kui õigusakt on eesti keelde tõlgitud, on seda tehtud kvaliteetselt, arusaadavalt ja üheselt mõistetavalt.

---

<sup>91</sup> Reisberg, T. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist ja Eesti käibemaksuseadusest. – *Eesti Majanduse Teataja*, 9/02

<sup>92</sup> Rahandusministeerium. Direktiivi vahetu kohaldatavus. <http://www.fin.ee/doc.php?11818> 04.04.2009

<sup>93</sup> Lehis, L. 2005. Käibemaksutalgud. – *Maksumaksja*, 5/05, 33-35

<sup>94</sup> Lehis, L. 2005. Kaunid kunstid ja taimede tervise kaitse ehk kuidas õigusakte rööbiti rakendada. – *Maksumaksja*, 5/05, 40-42

## KOKKUVÕTE

Käesoleva töö eesmärgiks oli analüüsida Eesti käibemaksuseaduse sisendkäibemaksu mahaarvamise seonduvate sätete vastavust Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile 2006/112/EÜ. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitatud uurimisülesanded, anda ülevaade käibemaksu regulatsioonist Eestis ja Euroopa Liidus ning analüüsida käibemaksuseaduse vastavust Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile 2006/112/EÜ, on täidetud ja nende põhjal on selge, et Eesti käibemaksualased valikud on tihedas seoses Euroopa Liidus toimuvate arengutega. Kuigi liikmesriikidel on õigus siseriiklikke sätteid täiendada või täpsustada, on lõppkokkuvõttes siiski oluline tagada nende vastavus käibemaksudirektiivi põhimõtetele.

Töös kajastatud ülevaade nii Euroopa Liidus kui Eestis vastavat valdkonda reguleerivast õigusest annab aimu, et käsitletav valdkond on arenenud üpris keeruliseks ning Euroopa Liidu üldiste regulatsioonide tõlgendamiseks on mitmeid erinevaid võimalusi ja sellest tulenevalt ka palju vastakaid seisukohti.

Käsitletud teema analüüsi põhjal on võimalik väita, et suures osas vastab Eesti käibemaksuseadus Euroopa Liidu direktiivile 2006/112/EÜ ja mitmed tähelepanu all olnud ja vaidlusi tekitanud vastuolud on seaduses nüüdseks parandatud. Samas on käesoleva töö põhjal võimalik järeldada, et kehtiva käibemaksuseaduse eelnõu menetlemise käigus tõstatunud avalik kriitika ei olnud kindlasti kõigis küsimustes alusetu - nõustuda võib seisukohaga, et jõustunud käibemaksuseaduse muudatuste kõrval jäid teatud probleemsed sätted tähelepanuta ja küsimused lahenduseta. Seetõttu on põhjust kahelda Eesti käibemaksuseaduse teatud sätete vastavuses Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile.

Kindlasti ei kajasta töö kõiki võimalikke vastuolusid, reguleerimata jätmisi või tõlgendamisvõimalusi. Autor on seisukohal, et aktuaalsemate käsitletud vastuolude hulka kuuluvad muuhulgas regulatsioon maksustatava väärtuse korrigeerimise osas allahindluste korral või teatud käibemaksudirektiivist tulenevad, ent Eesti käibemaksuseaduses kajastamata sätted, mis käsitlevad maksuvabastusi. Niisamuti on autor nõus teatud mõistete defineerimise vajalikkusega, mis oluliselt mõjutavad maksustamisse puutuvaid küsimusi. Mõistete defineerimisega oleks paremini tagatud ka

regulatsiooni selgus ning õiguskindluse põhimõte. Eelnevalt tulenevalt on autor seisukohal, et töö eesmärk saavutati.

Autor leiab, et kuigi tegu on valdkonnaga, kus otsuste tegemisel tuleb lähtuda nii õigusaktidest, kohtupraktikast kui ja maksuõiguse põhimõtetest ja ühisele seisukohale jõudmine võib erineva tõlgenduse tõttu osutada keeruliseks, on oluline probleemsete küsimuste arutelu ning vajadusel ka seadusandjapoolne asjaolude selgitamine. Õigustatud kriitika juhib tähelepanu võimalike puuduste olemasolule ja aitab kaasa täienduste, täpsustuste, paranduste ning ühese seisukohtade kujundamisele ehk üleüldisele arengule, ning ei tohiks seetõttu jääda tähelepanuta. Kuigi üldiseks õigusloome eesmärgiks on õigusaktide sõnastamine võimalikult täpselt, selgelt ja üheselt mõistetavalt, tuleb arvestada, et tõenäoliselt teatud osas tõlgendamisevõimalus siiski kõrvaldada ei õnnestu. Seda eelkõige põhjusel, et lisaks siseriiklikule käsitlusele, on antud valdkond teatud osas omakorda sõltuv Euroopa Liidu vastavasisulistest tõlgendustest, käsitlustest ja hinnangutest.

Kuna antud töös on kajastatud vaid teatud osa arutelusid ja vaidlusi tekitanud käibemaksuseaduse sätteid, on kindlasti võimalik antud teemat laiendada ning täiendada. Erinevate võimalike vastuolude osas objektiivse ja lõpliku seisukoha võtmiseks on lisaks Eesti õiguses ning Euroopa Liidu direktiivis sätestatud võimalusel põhjalikumalt selgitada erinevaid Euroopa Komisjoni ning Euroopa Kohtu tõlgendusi ning olemasolu korral käsitleda ka teiste liikmesriikide lähenemisi ja nende alusel olevaid asjaolusid sarnastes probleemsetes küsimustes.

Teiseks väärrib tähelepanu asjuolu, et ka Euroopa Liidu vastavasisuline regulatsioon on pidevas muutumises ning käibemaksudirektiivi on planeeritud teatud hulk täiendusi, mille jõustumise korral tuleb seadusandjal käibemaksuseaduse sätted kehtestatud muudatuste valguses jälle kord üle vaadata.

## SUMMARY

The topic of this diploma thesis is conformity of the provisions of the Value Added Tax Act with the Value Added Tax Directive. The diploma thesis is written in Estonian and consists of 40 pages. The list of sources includes 44 items.

The purpose of the thesis is to analyse the conformity of the provisions of the Value Added Tax Act with the Value Added Tax Directive.

To achieve the purpose:

- 1) The overview of the value-added tax regulation in European Union is given.
- 2) The overview of the value-added tax regulation in Estonia is given.
- 3) The conformity of the Value Added Tax Act with the Value Added Tax Directive is analysed.

The thesis has two chapters. Chapter one includes an overview of the value-added tax regulation in Estonia as well as in European Union, which is a basis for resolving the task of this research. In chapter two the author analyses the conformity of the Value Added Tax Act with the Value Added Tax Directive, compares different standpoints and presents personal opinion.

As the method of the research the author uses comparison – legal acts as well as the opinions of different authorities are compared. The research is mainly based on current legal acts, legal practice and articles written by experts and opinion-leaders.

On the basis of the analyse it is possible to conclude that the decisions which affect value-added tax system in Estonia are highly associated to the progresses in European Union. Even though many adjustments have recently been made to the Value Added Tax Act it still consists controversial provisions and brings up unsolved questions. Thereof the author has a reason to doubt in the conformity of some provisions of the Value Added Tax Act with the Value Added Tax Directive.

## VIIDATUD ALLIKAD

Amand, C., Reeder, H. 2005. Steps towards a pan – European VAT system. - *Intertax, International Tax Review*, 5/16

EML. Ilmus uus käibemaksudirektiiv.  
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=442> 03.04.2009

EML. 2009. Väike käibemaksusõnastik. – *Maksumaksja*, 9/01

EML. Käibemaks hinnasoodustuste andmisel.  
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=570> 04.04.2009

EML. Maksuküsimused. Käibemaks. Käibe maksustamine.  
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=60> 03.04.2009

EML. Maksuküsimused. Käibemaks. Kõik kinnisvaraga seotud küsimused.  
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartfaq/faq.php?faqid=1059> 03.04.2009

EML. Käibemaksuküsimused sahtlist välja.  
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=1874> 03.04.2009

Euroopa Liidu Infokeskus. Seadusandlus. <http://elik.nlib.ee/?id=21> 03.04.2009

Hrehorovska, L. 2006. Tax harmonization in the EU. *Intertax, International Tax Review* 6/34

Judgement of the Court.  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995J0085:EN:HTML> 04.04.2009

Kalmo, H. 2008. Mis on järel põhiseadusest? Veel kord Euroopa Ühenduse õiguse ülimuslikkusest. – *Juridica*, 8/09

Koidu, U. 2005. Käibemaksuseadus ja selle muutmine. – *Maksumaksja*, 5/04

Kuldkepp, A. 2008. Hinnasoodustuste andmine ja käibemaksuarvestus. – *Raamatupidaja*, 8/08

Kuldkepp, A. 2008. Olulised muutused käibemaksu vallas 1. osa. – *Raamatupidamise praktik*, 8/10

Käibemaksuseadus. 10. september 2003. RT I 2003, 82, 554; RT I 2008, 58, 329

Laasberg, E. 2005. Kinnisvara maksustamine käibemaksuga. – *Maksumaksja*, 5/11, 28-34

Lehis, L. Eesti uus käibemaksuseadus ja käibemaks Euroopa Liidus.  
[http://web.finance.ee/index.php?option=com\\_content&task=view&id=237&Itemid=2](http://web.finance.ee/index.php?option=com_content&task=view&id=237&Itemid=2) 03.04.2009

- Lehis, L. 2005. Kaunid kunstid ja taimede tervise kaitse ehk kuidas õigusakte rööbiti rakendada. – *Maksumaksja*, 5/05
- Lehis, L. 2005. Käibemaksutalgud. – *Maksumaksja*, 5/05
- Lind, K. 2006. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. [Magistritöö] Tartu: Tartu Ülikool. Õigusteaduskond.
- Lind, K. 2008. Maksevõimelisuse põhimõtte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. – *Juridica*, 8/4
- Lõhmus, U. 2007. Kuidas liikmesriigi kohtusüsteem tagab Euroopa Liidu õiguse tõhusa toime? – *Juridica*, 7/03
- Maksu- ja Tolliamet. Kuuenda direktiivi otsekohaldamisest käibemaksuga maksustamisel. <http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/3207?comments=1> 03.04.2009
- Meelelahutuse kaks erinevat palet käibemaksu kontekstis. <http://www.glimstedt.ee/ee.php/uudised?id=50> 03.04.2009
- Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:01:ET:HTML> 01.05.2009
- Parts, M. Summaria Europensia. <http://www.nlib.ee/65711> 03.04.2009
- Põldoja, V. 2002. Käibemaksuseaduse ja Euroopa Liidu Kuuenda Direktiivi võrdlus : EMLi maksualaste uurimustööde konkursi III koht. - *Maksumaksja* 02/9
- Rahandusministeerium. Direktiivi vahetu kohaldatavus. <http://www.fin.ee/doc.php?11818> 04.04.2009
- Rahandusministeerium. EL algatused. <http://www.fin.ee/?id=12690> 03.04.2009
- Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. <http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/4750?HL=kohustuslaseks> 03.04.2009
- Reisberg, T. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist ja Eesti käibemaksuseadusest. – *Eesti Majanduse Teataja*, 9/02
- Riigikohtu halduskolleegiumi 12. veebruari 2007.a otsus nr 3-3-1-90-06 <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12792110> 01.05.2009
- Riigikohtu halduskolleegiumi 19. jaanuari 2005. a kohtuotsus nr 3-3-1-73-04 <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=842984> 01.05.2009
- Riigikohtu halduskolleegiumi 22. veebruari 2001. a otsus nr 3-3-1-62-00 <http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=79806> 01.05.2009

Riigikohtu halduskolleegiumi 26. septembri 2007.a otsus nr 3-4-1-12-07  
<http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12866706> 01.05.2009

Saag, M. Eesti maksuõigus vs Euroopa maksuõigus.  
[http://www.ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=2465/rubr\\_artiklid\\_246503](http://www.ap3.ee/Default2.aspx?PaperArticle=1&code=2465/rubr_artiklid_246503) 03.04.2009

Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde.  
[http://www.koda.ee/eelnoud/arvamused/KMS\\_muutm\\_seletuskiri240308.rtf](http://www.koda.ee/eelnoud/arvamused/KMS_muutm_seletuskiri240308.rtf) 03.04.2009

Teder, R. Ametiautode soetamise ja kasutamise seotud sisendkäibemaksu mahaarvamist tahetakse tulevikus oluliselt piirata. <http://www.koda.ee/?id=44465> 03.04.2009

Veide, A. 2008. Euroopa Liidu arengud käibemaksu vallas IV. - *Maksumaksja*, 8/01