

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Kaja Kampus
FK040

KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE JA KAUBA
ÜHENDUSESISESE SOETAMISE MAKSUSTAMINE

Lõputöö

Juhendaja:
Lembar Kivistik,
kõrgharidus,
ökonomist

Tallinn 2007

ANNOTATSIOON

Lõputöö teema on „Kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamise maksustamine”. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 41 leheküljest ja 7 lisast. Lõputöös on 3 peatükki, mis jagunevad alapeatükkideks. Lõputöö koostamisel on kasutatud 22 allikat, millele on tekstis viidatud. Võõrkeelne kokkuvõte on koostatud inglise keeles.

Töö eesmärgiks on analüüsida kauba ühendusesisese käibe ja soetamise maksustamise põhimõtteid ning nende kajastamist käibemaksuseaduses. Samuti praktikas kujunenud olukorda, kus kauba ühendusesisene liikumine ei kajastu täielikult maksukohustuslase poolt esitatavas aruandluses.

Töös on püstitatud hüpotees - kauba ühendusesisest liikumist ei kajastata täielikult esitatavas aruandluses maksuhaldurile.

Lõputöö teema on aktuaalne eeskätt selle tõttu, et üha rohkem äriühinguid tegutseb Euroopa Liidu ühtses majandusruumis võõrandades kaupu, kuid maksuhaldurile esitatavates aruannetes ei vasta sellekohane informatsioon alati seadustele.

Uurimismeetodina kasutab autor andmete kogumist kasutatud kirjanduse ja praktika põhjal ning nende tõlgendamist praktiliste lahenduste leidmiseks.

Uuringu tulemusena jõutakse järeldusele, et kaupade füüsiline liikumine liikmesriikide vahel peab olema kajastatud esitatavates aruannetes. Töö käigus leidis kinnitust probleem, et kauba ühendusesisene liikumine ei kajastu täielikult maksuhaldurile esitatavas aruandluses.

SISUKORD

ANNOTATSIOON	2
SISSEJUHATUS	4
1. KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE JA SOETAMISE OLEMUS	6
1.1. Kauba ühendusesisene käive	7
1.2. Tehingud, mida ei käsitleta kauba ühendusesisese käibena	10
1.2.1. Kolmnurktehing	11
1.2.2. Kauba kaugmüük	13
1.2.3. Paigaldatav või kokkupandav kaup	14
1.3. Kauba ühendusesisene soetamine	15
1.4. Toimingud, mida ei käsitleta kauba ühendusesisese soetamisena	17
2. KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE JA SOETAMISEGA SEOTUD ARUANDLUS	19
2.1. Kauba ühendusesisese käibe tekkimise koht ja aeg	19
2.2. Kauba ühendusesisese käibe maksustamine ja deklareerimine	20
2.3. Kauba ühendusesisese soetamise maksustamine ja deklareerimine	23
2.3.1. Uue transpordivahendi soetamine	25
2.4. Kauba ühendusesisese käibe aruanne	27
3. PROBLEEMID ÜHENDUSESISESE KAUBA LIIKUMISE DEKLAREERIMISEL	31
3.1. Kauba ühendusesisese käibe erinevad käsitlused	31
3.2. Kauba ühendusesisese soetamise erinev tõlgendamine	36
KOKKUVÕTE	37
SUMMARY	39
VIIDATUD ALLIKAD	40
LISAD	42
LISA 1. Deklareeritud kauba ühendusesisene käive aastatel 2004-2006	42
LISA 2. Kolmnurktehingus kauba vahendamine aastatel 2004-2006	43
LISA 3. Teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba deklareerimine aastatel 2004-2006	44
LISA 4. Kauba ühendusesisese soetamise deklareerimine aastatel 2004-2006	45
LISA 5. Käibedeklaratsioon	46
LISA 6. Kauba ühendusesisese käibe aruanne	47
LISA 7. Kauba ühendusesisese käibe muutmise aruanne	48

SISSEJUHATUS

Autor kirjutab teemal „Kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamise maksustamine“. Teema valik on põhjendatud huvist Euroopa Liidu liikmesriikide vaheliste kaubatarnete liikumise vastu. Maksuhalduri töös on esinenud arusaamatusi tehingute kajastamisel äriühingute poolt esitatavates aruannetes. Käibedeklaratsiooni ja kauba ühendusesisese käibe aruande kontrollimisel ei kajastata kauba ühendusesisest liikumist seaduspäraselt. Kuna üha rohkem äriühinguid tegutseb Euroopa Liidu ühtses majandusruumis võõrandades kaupu, siis peab autor vajalikuks käsitleda mõisteid ja aspekte ühendusesisese kauba liikumisel ja sellekohase informatsiooni aruannetes kajastamisel maksuhaldurile.

Käibemaks omab fiskaalpoliitilist eesmärki ning laekub täies ulatuses riigile. Käibemaksuseadus sätestab käibemaksu üldise kaudse tarbimismaksuna, mida rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna. Käibemaksu kui tarbimismaksu olemusest tuleneb, et seda maksu maksab lõpptarbija. Maksuobjektist lähtuvalt on käibemaks objektiivne maks, sest maksuobjekt ei ole seotud konkreetse isikuga, vaid maksuga koormatakse kaupu ja teenuseid.

Euroopa Liidus on välja kujunenud äärmiselt keeruline käibemaksusüsteem. Antud süsteem tugineb Nõukogu direktiivile 77/388/EMÜ, mida nimetatakse ka kuuendaks direktiiviks. Alates 01.01.2007. a. kehtib Euroopa Liidus uus ühtne käibemaksusüsteem, mis on koondatud Nõukogu Direktiivi 2006/112/EÜ. Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 01.05.2004. a. hakkas kehtima uus käibemaksuseadus, mille koostamise aluseks võeti kuues direktiiv. Euroopa Liidu liikmena peab Eesti jälgima ja täitma ühenduses kehtivaid eeskirju¹. Käibemaksuseadus koos hilisemate muudatustega on kehtinud peaaegu kolm aastat, kuid maksustamise poole pealt on kujunenud olukordi, kus ettevõtjatele jäävad arusaamatuks mõned aspektid ning seadust tõlgendatakse valesti ühendusesiseste tehingute vormistamisel.

¹ Huberg, M., Raudjärvi, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega Tartu: OÜ Casus, 521.

Käesoleva töö eesmärgiks on analüüsida kauba ühendusesisese käibe ja soetamise maksustamise põhimõtteid ning nende kajastamist käibemaksuseaduses. Samuti praktikas kujunenud olukorda, kus kauba ühendusesisene liikumine ei kajastu täielikult maksukohustuslase² poolt esitatavas aruandluses. Euroopa Liidu käibemaksusüsteemis on kõige tähtsam jälgida kaupade liikumist liikmesriikide vahel, et kauba liikumisega seotud tehingud oleks ka õigeaegselt maksustatud.

Tulenevalt ülaltoodud kirjeldatud probleemist on käesoleva lõputöö hüpoteesiks, et kauba ühendusesisest liikumist ei kajastata täielikult maksuhaldurile esitatavas aruandluses. Töö autor püüab leida lahendusi tekkinud probleemidele, kasutades uurimismeetodina andmete kogumist kasutatud kirjanduse ja praktika põhjal ning nende tõlgendamist praktiliste lahenduste leidmiseks.

Esimeses osas uurib autor kuuendast direktiivist ja käibemaksuseadusest tulenevaid põhimõisteid - kauba ühendusesisene käibe ja kauba ühendusesisene soetamine. Antakse selgitusi erinevatele tehingutele, kus osad on seotud praktiliste näidetega.

Teises osas analüüsitakse kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamisega kaasnevaid kohustusi aruannete esitamiseks maksuhaldurile. Mõtestatakse lahti ühendusesisese käibe ja soetamise toimumise aeg ja koht ning kuidas ja millistel alustel toimub maksustamine.

Kolmandas osas vaadeldakse maksuhalduri töös esinevaid probleeme, mida on praktilises töös tulnud lahendada ja millega käesoleva ajani tekib arusaamatusi seaduse tõlgendamisel. Töö koostaja selgitab, kuidas antud probleemi lahendada ning milliseid meetodeid on maksustamisel võimalik valida.

² Käibemaksuseadus. RT I 2007 17, 83. § 3 lg 1.

1. KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE JA SOETAMISE OLEMUS

Euroopa Liidu liikmesriigid kasutavad tehingute maksustamisel sihtkohamaa printsiipi. Kuna käibemaks on kaudne maks, mis mõjutab otseselt maksustatavate kaupade ja teenuste müügihinda, peetakse Euroopa Liidu õiguses käibemaksu reguleerivate seaduste harmoniseerimist väga oluliseks³. Harmoniseerimise lõppeesmärk on saavutada teise riigi käibemaksu mahaarvamine⁴. Kõige suuremad muudatused toimusid 1993. a alguses, kui liikmesriikide vahelistel piiridel kaotati tollikontroll ning võeti kasutusele pöördmaksustamise süsteem ühendusesiseste kaubatarnete maksustamisel⁵. Euroopa Ühenduse Asutamislepingu⁶ kohaselt hõlmab siseturg sisepiirideta ala, mille ulatuses tagatakse kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine vastavalt käesoleva lepingu sätetele. 28. novembril 2006. a võeti vastu Nõukogu Direktiiv⁷ 2006/112/EÜ, mis jõustus 01. jaanuarist 2007. a. ja käsitleb ühtset käibemaksusüsteemi. Nimetatud direktiivi näol on tegemist kuuenda direktiivi⁸ 77/388/EMÜ uuesti sõnastamisega. Tegemist on uue terviktekstiga, millesse on koondatud varem kehtinud direktiivid, nende muudatused, samuti uute liikmeriikide liitumisel liitumisaktides kokkulepitud erandid. Töö autor on kasutanud algallikana kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ. Kuuenda direktiivi viidete kasutamise jätkamise poolt räägib direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 411, mille kohaselt tunnistatakse kuues direktiiv kehtetuks, kuid viited sellele tõlgendatakse viidetena direktiivile 2006/112/EÜ ning loetakse kooskõlas olevaks sama direktiivi lisa XII vastavustabeliga. Varasema direktiiviga võrreldes on sisulisi muudatusi minimaalselt ning nende ülevõtmiseks on antud liikmesriikidele aega 2008. aastani.

³ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura. 360.

⁴ Lind, K. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. Juridica IV/2001. lk.244.

⁵ Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 522.

⁶ Treaty Establishing the European Community 25.03.1957 Consolidated Version - OJ, C325, 24.12.2002 art 14 (2).

⁷ Council Directive 2006/112/EC, OJ L 347, 11.12.2006.

⁸ Sixth Council Directive, OJ L 145,13.6.1977 p.1.

1.1. Kauba ühendusesisene käive

Käibemaksu objekti võib laias laastus liigitada kaheks – müügi käive (maksustatav käive), mille sisuks on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine, ja ostukäive, mille sisuks on kauba soetamine või teenuse saamine⁹. Käibemaksu objektiks on kaubarne, mida Eesti käibemaksuõiguses tähistatakse sõnaga „võõrandamine“¹⁰. Kaubarne¹¹ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Kaubarne tasu eest käsitatakse ka maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade teise liikmesriiki üleviimist¹². „Teise liikmesriiki üleviimine“ on materiaalse vallasasja igasugune lähetamine või vedamine maksukohustuslase või tema eest tegutseva isiku poolt oma ettevõtluse eesmärgil väljapoole selle liikmesriigi territooriumi, kus vara asub ja see peab toimuma ühendusesiseselt¹³.

Tulenevalt eelpool nimetatud direktiivist, on Eesti käibemaksuseaduses¹⁴ § 7 lg 1 kauba ühendusesiseseks käibeks, kui Eesti maksukohustuslane müüb kaupa teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, kusjuures kaup toimetatakse teise liikmesriiki. Järelikult loetakse ühendusesisene käive toimunuks kauba võõrandamise lähteriigis. Kauba ühendusesiseseks käibeks loetakse samas paragrahvis veel kauba toimetamist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks. Kaupade müüki Eestist saab käsitleda ainult sel juhul kauba ühendusesisese käibena, kui on täidetud eespool nimetatud tingimused.

Teatud ühendusesisene tegevus ei sobi täielikult ühendusesisestel soetamistel põhinevasse tarnesüsteemi. Sellest olenemata on tarvis kaupade asukohta teada, vältimaks maksupettusi ja mittemaksustatavat tarbimist. Seetõttu loetakse teatud tehingud, näiteks maksukohustuslase poolne kaupade vedu tema ettevõttest teise liikmesriiki, ühendusesisesteks tarneteks kasu saamise eesmärgil, millest tulenevad

⁹Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 525.

¹⁰Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura. 373.

¹¹Kajus, J., Terra, B. 2006. A guide to the European VAT Directives. IBFD Publications BV. 8.

¹²Sixth Council Directive 77/388/EEC, OJ L 145, 13.6.1977 p.1 art 28a (5)b.

¹³Op.cit art 28a (5)b.

¹⁴Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83.

võrdeliselt fiktiivsed ühendusesisesed soetamised.¹⁵ Ühendusesisese kaubanduse puhul peetakse oma kaupade toimetamist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks ühendusesiseseks kauba müügiks. Tulenevalt sellest on kaupade liikumine äriühingu ja oma teises liikmesriigis asuva tegevuskoha vaheline kauba üleandmine ühendusesisene käive. Selle eesmärgiks on vältida kaupade toimetamist teise liikmesriiki maksudest tasumisest kõrvale hoidmiseks. Kauba toimetamisel teise liikmesriiki oma ettevõtluse tarbeks on käibe maksustatavaks väärtuseks kauba soetusmaksumus või selle puudumisel kauba omahind.

Kauba toimetamist teises liikmesriigis asuvasse lattu oma ettevõtluse tarbeks nimetatakse kauba ühendusesiseseks käibeks ning maksukohustuslasel tekib reeglina vastavas liikmesriigis registreerimiskohustus¹⁶. Soovitav on end teises liikmesriigis registreerida siiski juba enne kauba sinna toimetamist, et saaks koheselt rakendada kauba ühendusesisese käibe maksustamisel nullmäära¹⁷. Seega kauba müügi käsitamisel kauba ühendusesisese käibena on oluline, et nii müüja kui ka ostja oleksid oma liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena.

Näitena võiks tuua äriühingu poolt kauba toimetamist oma teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale, kuna edaspidi käsitletakse seda kui püsiva tegevuskoha kaupa. Vastav käsitlus tuleneb põhimõttest, et kauba liikumine ühenduses peab olema kontrollitav ja registreeritud, mistõttu ühendusesiseste kaubatehingute maksustamine järgib alati kauba liikumist. Seega tuleb kauba ühendusesisese käibena käsitada kauba toimetamist teise liikmesriiki isegi juhul, kui ettevõttel puudub teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht.¹⁸ Kauba ühendusesiseseks käibeks saab lugeda kahe liikmesriigi maksukohustuslase vahelisi tehinguid, kus kaup võõrandamise hetkel asub ühes liikmesriigis ja toimetatakse ostjale teise liikmesriiki. Kusjuures kauba ühendusesisene käive loetakse toimunuks lähteriigis, kuid maksustamine toimub sihtkohariigis.

¹⁵ Terra, B. 1998. The Place of Supply in European VAT. London: Kluwer Law International Ltd. 22-23.

¹⁶ Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83. § 7 lg 1 p 3.

¹⁷ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 32.

¹⁸ Op. cit 01.04.2007. 32.

Kui maksukohustuslane teostab kauba ühendusesisest käivet, peab ta arvel märkima teise liikmesriigi isiku (ostja) maksukohustuslasena registreerimise numbrit, mida isik kasutab ühendusesisesel kauba soetamisel¹⁹. Kauba müüja peab kindlasti kontrollima ka maksukohustuslase registreerimisnumbri kehtivust. Autor märgib, et ostja käibemaksukohustuslase numbrit kehtivust saab kontrollida käibemaksualase informatsiooni vahetamise süsteemi VIES (VAT Information Exchange System) abil, mis on Euroopa tsentraalne andmebaas maksukohustuslase registreerimisnumbri kontrollimiseks. VIES süsteemi võimaluseks on kontrollida reaajas teiste liikmesriikide maksukohustuslaste registreerimise numbreid. Seda on võimalik teha Maksu- ja Tolliameti veebilehelt, Euroopa Komisjoni veebilehelt, e - postiga või faksi teel. Kõikide eelpool nimetatud päringuviiside puhul saab ühesuguse vastuse: „jah“, number on kehtiv või „ei“, number ei ole kehtiv.

Käibemaksuseaduse § 37 lg 8¹ arvetel märgitavate viidete muudatus viidi sisse alates 01.03.2007 ning seal on kirjas, et viidete asemel võib kasutada selgelt ja üheselt mõistetavaid märke näiteks „pöördmaksustamine“, „ühendusesisene käive“. Maksukohustuslastele antakse võimalus selle muudatusega sama paragrahvi lõikes 8 loetletud direktiivi või käibemaksuseaduse viidete asemel märkida arvele muu mäрге maksuvabastuse, kauba soetajal või teenuse saajal lasuva maksukohustuse või mõne erikorra kohaldumise kohta.

Käibemaksuseaduse § 7 lg 4 kohaselt tuleb müüjal kauba ühendusesisest käivet tõendada kauba vöörandamist ja teise liikmesriiki toimetamist tõendavate dokumentidega. Maksuriskide vähendamiseks on kindlam, kui tehingupoolel on sõlminud eelnevalt kokkuleppe, et kauba ostja esitab kauba müüjale sellekohase kinnituse kauba Eestist välja viimise kohta. Kaup võidakse Eestist välja vedada ka müüja poolt, siis on olemas vedu tõendavad kuludokumendid ning sihtkohas vormistatud kauba üleandmis-vastuvõtu akt. Väljavedu saab korraldada ka kolmanda osapooli kaudu. Siinkohal on kauba väljavedu tõendavateks dokumentideks kauba saatelehed, vedodokumendid ning vormistatud veoleping. Tekkida võib probleem, et kuidas tõendada kauba väljavedu Eestist, kui teise liikmesriigi maksukohustuslane tuleb

¹⁹ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 74.

ise ettevõttesse kaubale järele. Ainuüksi sellest ei piisa, kui ostja esitab teise liikmesriigi maksukohustuslase numbri, sest tõendada tuleb ka kauba vedu teise liikmesriiki. Müüja võiks ostja käest võtta vabas vormis tõendi, kus on näha, kes kaupa transpordib, millal kaup Eestist välja läheb, ostjat või müüjat esindava isiku andmed, millise transpordivahendiga kaup välja läheb (auto registreerimise number) ja kauba tarnimise lõpppunkt. Kui ostja ei veena müüjat, et kaup Eestist välja läheb, lisandub hinnale 18 % käibemaks, s.t kaup tehakse kättesaadavaks Eestis²⁰.

Kui kaup müüakse küll teise liikmesriigi käibemaksukohustuslasele, aga see jääb Eestisse, siis maksustatakse kaubarne Eestis ning ostjale jääb võimalus taotleda Eestis käibemaksu tagastamist vastavalt käibemaksuseaduse § 35 lg 1. Ühendusesisese käibe puhul võib kauba lähetaja ja saaja olla ka üks ja sama isik. Näiteks, kui Eesti ettevõtjal on Lätis müügiesindus, siis deklareerib ettevõtja Eestis kauba ühendusesisest käivet ja Lätis ühendusesisest soetamist, millele järgneb Läti siseriiklik müügikäive.²¹

Kauba ühendusesisese käibe toimumise peamiseks ohuallikateks maksustamisel on puuduvad tollipiirid Euroopa Liidu liikmesriikide vahel. Majandustehingute sisu kohta puudub otsene kontroll ning järelkontroll ettevõtete tegevusele ei ole väga tugeval tasemel.

Maksu- ja Tolliameti andmetel²² on Eesti äriühingute kauba ühendusesisene käive võrreldes 2006. a. ja 2004. a. kasvanud. 2006. a. on teostatud kauba müüki Euroopa Liidu liikmesriikidele 5,5-6,5 miljardi krooni väärtuses.

1.2. Tehingud, mida ei käsitleta kauba ühendusesisese käibena

Käibemaksuseaduses § 7 lg 2 on loetletud sellised kaubaga teostatavad toimingud, mis ei tekita kauba ühendusesisest käivet. Seaduse järgi ei loeta kauba ühendusesiseseks

²⁰ Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg, KKK-käibemaks Maksuameti vastused Eesti Raamatupidajate Kogu poolt esitatud küsimustele 11.juunil 2004 <http://www.emta.ee/?id=1578> 31.03.2007.

²¹ Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 534.

²² Lisa 1. Maksu- ja Tolliameti andmed. 23.04.2007.

käibeks vallasasja Eestist toimetamist teise liikmesriiki, kui see vallasasi oli toimetatud Eestisse ajutiselt tööks vallasasjaga. Samuti ei ole ühendusesisene kauba käive kauba ajutine toimetamine Eestist teise liikmesriiki seal teenuse osutamiseks. Nende erandite puhul ei maksustata kauba liikumist, vaid teenuste osutamist²³. Eranditeks loetakse kolmnurktehingut, kaugmüüki ning paigaldatava ja kokkupandava kaubaga seonduvaid tehinguid. Antud tehingute maksustamine toimub erireeglite järgi ja autor käsitleb neid eraldi osadena.

1.2.1. Kolmnurktehing

Kauba ühendusesisese käibena ei käsitata kauba võõrandamist soetajale kolmnurktehingus²⁴. Kolmnurktehingus osaleb kolm isikut, kes kõik peavad olema registreeritud maksukohustuslased, igäüks erinevas liikmesriigis²⁵. Antud juhul on tegemist käibemaksuseaduse § 2 lg 8 defineeritud kolmnurktehingu eri juhtumiga, mille kohaselt edasimüüja poolt kauba müüki soetajale ei käsitata kauba ühendusesisese käibena, kuna kaupa edasimüüja liikmesriiki ega liikmeriigist välja ei toimetata, vaid toimetatakse otse kauba esimese müüja liikmesriigist kolmandasse, kauba soetaja liikmesriiki. Kolmnurktehing on teatud tingimustel kaubaostmise ja edasimüügi tehing, mille puhul rakendatakse lihtsustatud maksustamist. Maksustamise erisused seisnevad põhiliselt selles, et kolmnurga „teine nurk“ ehk edasimüüja, kelle käest kaup realselt läbi ei liigu, ei pea deklareerima edasimüüdava kauba ühendusesisest soetamist ega ühendusesisest käivet²⁶.

Näitena toob autor kolmnurktehingu maksustamise ja kauba liikumise erinevate liikmesriikide maksukohustuslaste vahel, mis on joonisel 1 välja toodud. Soome maksukohustuslane on tellinud maksukohustuslaselt Eestis kaupa, Eesti maksukohustuslasel ei ole momendil nõutud kaupa ja tellib kauba Rootsi

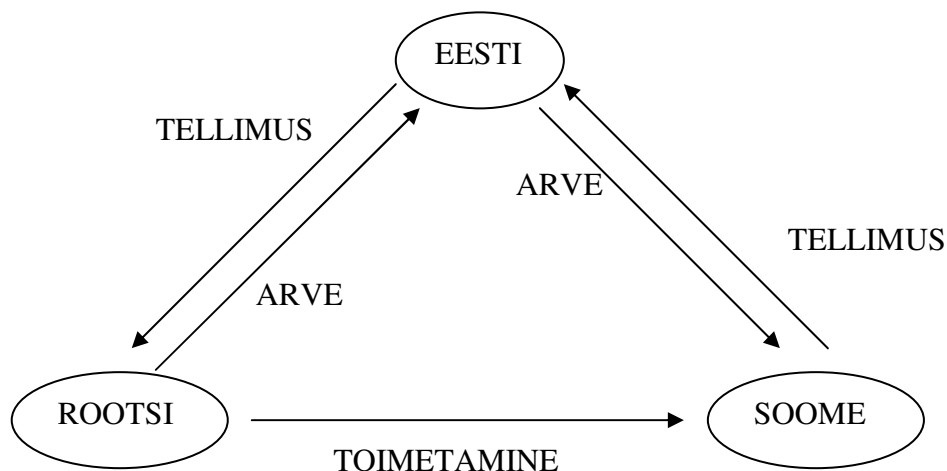
²³ Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 534.

²⁴ Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83. § 7 lg 2 p 8.

²⁵ Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 534.

²⁶ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura. 387.

maksukohustuslaselt, lisades, et kaup toimetataks Rootsist otse Soome. Kui Rootsi, Eesti ja Soome tehingu osapooled on koduriigis registreeritud maksukohustuslastena ja esitavad nõutud tingimustele vastavad arved, on tegemist kolmnurktinguga ja võib rakendada käibemaksu tasumisel kirjeldatud erireeglit. Kolmnurktingu puhul arvestab Rootsi maksukohustuslane müügi nullmääraga maksustatavaks ühendusesiseseks kauba käibeks. Eesti maksukohustuslane peab deklareerima maksuhaldurile müüdud kauba maksustatava väärtuse (märkides arvele Soome ja Rootsi maksukohustuslase registreerimise numbriga ja märke, et tegemist on kolmnurktinguga). Eesti maksukohustuslasel ei teki ühendusesisest kauba soetamist, sest ühendusesisene kauba soetamine toimub riigis, kuhu kaup toimetatakse. Kauba võõrandamisel kolmnurktinguga arvestab käibemaksu Soome maksukohustuslane, kes saab selle käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata. Lähtudes käibemaksuseaduse §-st 18 p 4 on Eesti maksukohustuslasele tegu maksavaba soetamisega.



Joonis 1. Kolmnurktingu skeem

Kolmnurktingu sätete rakendamisel on kõige tähtsam, et edasimüüja ei ole kauba lähteriigis ega sihtkohariigis registreeritud maksukohustuslasena vastavalt käibemaksuseaduse § 2 lg 3. Vastasel korral ei ole lihtsustamise sätteid vajalikud, kuna tehingute tulemusena ühtegi täiendavat registreerimiskohustust ei teki ning just

täiendavate registreerimiskohustuste vältimine ongi peamiseks kolmnurktehingu erisätete eesmärgiks.²⁷

Eesti äriühingud on hakanud kasutama järjest enam antud eriskeemi, tegutsedes kaupade edasimüüjana. 2004. a. deklareerimistest maksuhaldurile²⁸ näeme, et sellega tegeles kuni 398 äriühingut. 2006. a. IV kvartaliks on see arv tõusnud juba 737-ni ning vahendatavate kaupade väärtus on vahemikus 1,1-11,5 miljardit krooni.

1.2.2. Kauba kaugmüük

Kui kauba soetab lõpptarbija, siis maksustatakse kauba müügi käive alati müüja asukohamaal²⁹. Teises liikmesriigis asuv maksukohustuslane müüb kaupu Eesti mittemaksukohustuslasele, siis makstakse käibemaksu selles teises liikmesriigis vastavalt seal kehtivale käibemaksumäärale.

Kaugmüük on kauba võõrandamine teise liikmesriigi füüsilisele või juriidilisele isikule kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ja piiratud maksukohustuslasena, tingimusel, et kaup ka toimetatakse müüja poolt või müüja korraldusel ostja asukoha liikmesriiki³⁰. Seega on tegemist sisuliselt samasuguse tehinguga, nagu toimub kauba ühendusesisese käibe puhul, kuid erisuseks on see, et kauba saaja ei ole käibemaksukohustuslane.

Euroopa Liidu käibemaksureeglite eesmärgiks on käibemaksu kasseerimine sihtkohariigis. Kaugmüügi reegli abil tehakse seda ka mittekäibemaksukohustuslastele müümisel. Sellises olukorras ei ole kauba maksukohustuse siirdamine kauba saajale mõeldav. See on eraisiku jaoks liiga keeruline protseduur ning pigem pärsiks kaupade vaba liikumist, mis on Euroopa Liidu üheks alustalaks. Sellepärast on läbi kaugmüügi

²⁷ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 16.

²⁸ Lisa 2. Maksu- ja Tolliameti andmed. 23.04.2007.

²⁹ Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura. 387.

³⁰ Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83. § 2 lg 9.

reegli pandud teises liikmesriigis asuvale kauba võõrandajale kohustus registreerida ennast kauba saaja riigis käibemaksukohustuslaseks.³¹

Autor nimetab, et kõige levinum näide kaugmüügist on postimüük. Seega kui müüja saadab teise liikmeriigi füüsilisele isikule ise kauba kohale, on tegemist kaugmüügiga. Sellist müüki võib lähteriigist sooritada kuni teatud piirmäära ületamiseni, milleks Eestis on 550 000 krooni vastavalt käibemaksuseaduse §-le 19 lg 4 ning seda piirmäära tuleb arvestada kalendriaasta kohta. Kuuenda direktiivi artikli 28b osa B kohaselt on kaugmüügi piirmäär 100 000 eurot (1 564 664 krooni), kuid artikli 28b osa B lg 2 annab liikmesriikidele võimaluse vähendada seda piirmäära 35 000 eurole (547 632 krooni).

Käive tekib ja maksustatakse Eestis, kui teise liikmesriigi maksukohustuslane teostab kaugmüüki Eestisse ületades kehtestatud piirmäära. Käibemaksuseaduse § 20 lg 8 võimaldab soovi korral teise liikmesriigi ettevõtjal enne registreerimiskohustuse tekkimist oma kaugmüüki maksustada Eestis. Isikul on ainult vaja esitada oma asukohariigi pädeva ametiasutuse kirjalik kinnitus, et see ametiasutus on registreerimisest teadlik. Kaugmüügi sätteid rakendatakse üksnes juhul, kui ostja ei saa rakendada kauba ühendusesisese soetamise sätteid – tal puudub maksukohustuslasena registreerimise number.

1.2.3. Paigaldatav või kokkupandav kaup

Paigaldatav või kokkupandav kaup on kaup, mille võõrandab ja paigaldab või paneb kokku võõrandaja või tehakse seda tema eest teises liikmesriigis, ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5% tehingu maksustatavast väärtusest³². Vastava protsendi määramisel lähtutakse põhimõttest, et kui paigaldamise teenuse osatähtsus on ebaoluline, siis eriregulatsiooni rakendada ei pea. Paigaldatava või kokkupandava

³¹ Kägi, K. 2004. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus. 46.

³² Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83. § 2 lg 3 p 2.

kauba erandi vajalikkus seisneb selles, et vältida paigaldamise või kokkupanemise teenuse käibemaksu tasumisest hoidumist nii müüja kui ka ostja riigis³³.

Paigaldatava või kokkupandava kauba võõrandamise korral tekib käive selles liikmesriigis, kus see kaup paigaldatakse või kokku pannakse. Selles riigis ka maksustatakse antud tehing pöördmaksustamise teel. Paigaldatava ja kokkupandava kauba käive loetakse tekkinuks kauba paigaldamise riigis ning siin ei saa rakendada muu kauba suhtes kehtivaid kauba ühendusesisese käibe ja soetamise sätteid, mille puhul käive loetakse toimunuks kauba lähteriigis, aga maksustatakse sihtkohariigis.

Liikmesriikides leitakse paigaldatava ja kokkupandava kauba kokkupanemise osatähtsus tehingu väärtuselt erinevalt ning siinkohal märgib autor, et seda peaks sellise kauba müügil teise liikmesriiki kindlasti arvestama. Kauba käivet, mis hõlmab paigaldamist või kokkupanemist, võib teises liikmesriigis maksustada nii teenuse kui kaubana. Kuues direktiiv ei anna kohaldamiseks ühtset määra paigaldatava või kokkupandava kauba puhul ja siin võivad kaasnedä maksuriskid, kui ei viida ennast kurssi teise liikmesriigi käibemaksuseadusega.

Maksu- ja Tolliameti andmetel³⁴ on 2006. a. paigaldatava või kokkupandava kauba müüki teistesse liikmesriikidesse teostanud 11-21 äriühingut maksustatava väärtusega 6,4-65,5 miljonit krooni.

1.3. Kauba ühendusesisene soetamine

Kuues direktiiv määratleb kauba ühendusesisese omandamise järgmiselt: ühendusesisene kauba omandamine - õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalsel vallasvara, mille müüja või kauba omandaja või ühe neist nimel tegutsev

³³ Kägi, K. 2004. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus. 48.

³⁴ Lisa 3. Maksu- ja Tolliameti andmed. 23.04.2007.

isik lähetab või veab kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse³⁵.

Käibemaksuseaduse § 8 lg 1 sätestab, et kauba ühendusesisene soetamine on kauba soetamine teise liikmesriigi käibemaksukohustuslaselt koos kauba toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse. Käibemaksuseaduse § 8 lg 2 ja 3 kohaselt loetakse ühendusesiseseks kauba soetamiseks samuti uue transpordivahendi soetamine teise liikmesriigi isikult koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse ja ettevõtluses kasutatava oma kauba toimetamine Eestisse enda ettevõtluse tarbeks. Järelikult saab öelda, et kauba ühendusesisene soetamine tekib liikmesriigis, kuhu kaup toimetatakse.

Tõendamise seisukohast on ühendusesisese soetamise puhul olukord vastupidine kui ühendusesisese käibe puhul. Kui ühendusesisese käibe puhul on maksumaksja huvi tõendada, et kaup on Eestist kindlasti välja toimetatud, kuna see asjaolu võimaldab nullmäära kohaldamist, siis ühendusesisese soetamise korral toob kauba Eestisse saabumise fakt kaasa hoopiski maksukohustuse Eestis.³⁶

Teatud juhtudel peetakse ühendusesiseseks kauba soetamiseks Eestis seda, kui Eesti maksukohustuslane soetab kauba teisest liikmesriigist. Ühendusesiseseks soetamiseks loetakse, kui Eesti maksukohustuslane ostab liikmesriigi maksukohustuslaselt kaupa, kuid müüja väljastab arve koos oma riigi käibemaksuga. Liikmesriigi maksukohustuslane ei ole kindel selles, et kaup liigub tema maalt välja teise liikmesriiki.

Äriühing, tuues kauba Eestisse, maksustab kauba käibemaksuseaduse § 3 lg 4 p 5 järgi, mis ütleb, et käibe tekkimise kohaks on Eesti ning Eesti maksukohustuslane on kohustatud arvestama käibemaksu, st. toimub pöördkäibemaksustamine ja maksustamise aluseks võetakse ilma käibemaksuta summa. Siinkohal märgib autor, et soetamise riigis rakendatakse pöördkäibemaksustamist selles riigis kehtivate maksumäärade alusel.

³⁵ Sixth Council Directive, OJ L 145,13.6.1977 p.1 art 28a (3).

³⁶ Kägi, K. 2004. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus. 40.

Liikmesriigid võtavad kasutusele meetmed tagamaks, et kaupade ühendusesiseseks soetamiseks liigitatakse tehing, mis oleks määratletud kaubatarnena, kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, oleks need teinud riigi territooriumil³⁷.

Maksu- ja Tolliameti andmetel³⁸ on kaupade ühendusesisesese soetamise maht ning äriühingute arv suurenenud järk-järgult 2006. a. võrreldes 2004. a. Kaupade ühendusesisest soetamist on deklareerinud 2006. a. kõige enam ühes kuus 5678 äriühingut, kaupade soetamist väärtusega 7,0-11,0 miljardit krooni.

1.4. Toimingud, mida ei käsitleta kauba ühendusesisesese soetamisena

Käibemaksuseaduses § 8 lg 3 on loetletud sellised kaubaga teostatavad toimingud ja tehingud, mida ei käsitleta kauba ühendusesise soetamisena. Antud juhul on tegemist samade toimingute ja tehingutega, mida ei käsitatud ka kauba ühendusesisesese käibena.

- 1) vallasasja ajutine toimetamine Eestisse tööks vallasasjaga, samas on vajalik, et kaup saadetakse pärast teenuse osutamist Eestist ära kauba lähteriiki saatjale, kes kauba saatis;
- 2) kauba ajutine toimetamine Eestisse kuni 24 kuuks, näiteks näitusele kauba toomine;
- 3) kauba ajutine toimetamine Eestisse teenuse osutamiseks, sh. vallasasja Eestisse rendile andmiseks või võtmiseks. Näiteks tuuakse mingi tööriist teenuse tegemiseks ajutiselt Eestisse;
- 4) kauba toimetamine Eestisse kaugmüügiks, tellitakse kaup postimüügifirma kaudu ning see toimetatakse ostjale koju kätte. Siin ei teki kauba ühendusesisest soetamist, sest käibemaksu tasumise kohustus tekib välisriigi firmal oma riigis;
- 5) Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt;
- 6) kauba soetamist soetaja poolt kolmnurktingus;

³⁷ Sixth Council Directive, OJ L 145,13.6.1977 p.1 art 28a (7).

³⁸ Lisa 4. Maksu- ja Tolliameti andmed. 23.04.2007.

- 7) kauba soetamine füüsilise isiku poolt (v.a uus transpordivahend) isiklikuks tarbeks, sest füüsiline isik maksab käibemaksu kui tarbija;
- 8) kauba soetamine maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt alla 160 000 krooni kalendriaastas;
- 9) kasutatud kauba soetamine maksukohustuslaselt, kes kasutab käibemaksuseaduse § 41 erikorda, mis on maksustatava väärtuse arvestamise kord oma maksukohustuse arvestamisel teises liikmesriigis;
- 10) võrgu kaudu elektrienergia või maagaasi toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse, maksustamine toimub lõpptarbimise või edasimüüja nn. võrguettevõtja asukohariigis;
- 11) kauba toimetamine teisest liikmesriigist Eestisse ühendusest väljatoimetamiseks tingimusel, et ekspordi tolliprotseduuri alustatakse teises liikmesriigis ja kaup toimetatakse ühendusest välja 2 kuu jooksul arvates Eestisse toimetamisest. Sellega välistatakse registreerimise kohustuse tekkimine kauba ühendusesiseselt soetamiselt ja sellele järgnevalt kauba ekspordilt situatsioonis, kus teise liikmesriigi isik üksnes toimetab eksporditava kauba ühendusevälisesse riiki läbi Eesti³⁹;
- 12) kauba toimetamine Eestisse, kui kaup oli toimetatud teise liikmesriiki ajutiselt kuni 24 kuuks;
- 13) vallasasja toimetamist teisest liikmesriigist Eestisse, kui see oli toimetatud teise liikmesriiki Eestist ajutiselt tööks vallasasjaga. See on täpsustav punkt, kuna vallasasja ajutisel toimetamisel teise liikmesriiki ei teki käivet ning maksustatakse ainult teenust, siis ei teki kauba ühendusesisest soetamist sama asja tagasitoimetamisest Eestisse.

Eespool nimetatud käibemaksuseaduse § 8 lg 3 sätestatud tehingute aluse äralangemise korral käsitatakse tehingut kauba ühendusesisese soetamisena. Ühendusesisene kauba soetamine tekib aluse äralangemise päeval.

³⁹ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 38.

2. KAUBA ÜHENDUSESISESE KÄIBE JA SOETAMISEGA SEOTUD ARUANDLUS

2.1. Kauba ühendusesise käibe tekkimise koht ja aeg

Käibe tekkimise koha määramise reeglid on vajalikud selleks, et otsustada rahvusvaheliste tehingute puhul, millises riigis toimub maksustamine. Selleks, et vältida topeltmaksustamist ja hoida ära alusetuid maksuvabastusi, tuleb erinevates riikides käibe toimumise koha reegleid ühtlustada. Euroopa Liidu siseselt see enam-vähem nii ka on, kuid kauplemisel ühendusväliste riikidega ei ole kooskõla garanteeritud. Tulenevalt sihtkohamaa põhimõttest määratakse kaupade käive üldjuhul kauba asukoha järgi.⁴⁰ Järelikult tekib kauba ühendusesisene käive Eestis ja soetamise riigis rakendatakse pöördmaksustamist selles teises liikmesriigis kehtivate maksumäärade alusel. Ühendusesiseste käivete maksustamisel Euroopa Liidus kehtib praegu samuti sihtkohamaa printsiip⁴¹. Seega järgitakse tarbimiseriigis maksustamise printsiipi.

Kaubatarne tekkimise kohaks loetakse Euroopa Liidu siseselt vastavalt kuuendale direktiivile⁴² kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale. Eesti käibemaksuseaduses sätestab kauba ühendusesisest käibe tekkimise kohta § 9.

Käibe toimumise aeg tuleb määratleda selleks, et maksustatavat tehingut kajastataks teatud kindlas maksustamisperioodis⁴³. Käibemaksuseaduse § 11 lg 2 sätestab ühendusesise käibe tekkimise aja. Erireegel on kehtestatud ühendusesise käibe ja soetamise jaoks – käive tekib hiljemalt kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäeval või kauba eest arve väljastamise päeval, kui arve väljastati varem. Erireegel on vajalik selleks, et erinevates riikides asuvad

⁴⁰ Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 531.

⁴¹ Lehis, I. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura. 359.

⁴² Sixth Council Directive, OJ L 145,13.6.1977 p.1 art 8 (1).

⁴³ Pulk, S. 2001. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura Õigusteabe AS. 31.

tehingupooled deklareeriksid tehingut üheaegselt ning neil oleks piisavalt aega tehingu vormistamiseks (näiteks veodokumendi tagastamine tarnijale).⁴⁴

Lihtsustatult võib öelda, et tavaliselt tekib käive arve väljastamise kuupäeval. Kui aga arve väljastamine viibib mingitel põhjustel kauem kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäevast, loetakse käive tekkinuks selle kuu 15. kuupäeva seisuga.

Seega on tegemist ajalise nihkega deklareerimisel. Selle regulatsiooni vajadus tuleneb sellest, et kauba ühendusesisese käibe ja soetamise aeg peab langema kokku, st. käive ja soetamine peaksid tekkima ühel ajal, et nad deklareeritaks samal perioodil ja eri riikide deklaratsioone oleks võimalik võrrelda.⁴⁵

Ühendusesisese käibe puhul tulenevad need deklareerimise põhimõtted kuuenda direktiivi artiklist 28d, kus on kirjas, et kaupade ühendusesisene soetamine loetakse toimunuks hetkel, mil sarnased kaubatarned loetakse liikmesriigi siseselt toimunuks ning kehtestatakse erireegel, millal muutub käibemaks sissenõutavaks. Siinkohal lisab autor, et kauba ühendusesisest käivet ei tekita liikmesriikide maksukohustuslaste vaheliste rahaliste ettemaksete tegemine.

2.2. Kauba ühendusesisese käibe maksustamine ja deklareerimine

Maksustamise koha õige määratlemine on oluline juhtudel, kui sooritatakse üle piiri toimuvaid tehinguid, kas ostetakse kaupa teisest riigist või müüakse kaupa teise riiki. Eestis maksustatakse käive, mille tekkimise kohaks on Eesti. Kuuendas Direktiivis ei kasutata mõistet 0% määraga käive. Nimetatud mõiste on kasutusel rahvusvahelises suhtlemises ning on sätestatud liikmesriikide seadusandluses. Direktiiv käsitleb nende kaupade ja teenuste käivet, mida liikmesriigid nimetavad 0% määraga maksustatavaks,

⁴⁴ Huberg, M., Raudjärvi, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 537-538.

⁴⁵ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 56.

maksuvaba käibena, mille jaoks ostetud kaupadelt ja teenustelt saab tasumisele kuuluva lisandunud väärtuse maksu maha arvata. 0% määraga maksustamise peamiseks eesmärgiks on vältida kaupade ja teenuste topeltmaksustamist.⁴⁶ Kaupade käibe maksustamine nullmääraga tähendab seda, et kauba hinnale ei lisata käibemaksu, kuid maksukohustuslasel on õigus oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata kauba võõrandamisega seotud sisendkäibemaks⁴⁷.

Käibemaksuseaduse § 15 lg 3 p 2 kohaselt on käibemaksumäär 0% kauba ühendusesisese käibe puhul. Kauba ühendusesisese käibe puhul rakendatakse Eestis nullmäära ja maksustamine toimub sihtkohariigis. Antud sätte aluseks on võetud kuuenda direktiivi artikkel 28c lõige A. Artikkel sätestab, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja lähetab ühenduse territooriumil teisele maksukohustuslasele, kes sellena tegutseb teises liikmesriigis kui kaupade lähetuse või veo alguse liikmesriigis. Vaatamata maksupiiride kaotamisele tuleb märkida, et üleminekukorra kohaselt on maksukohustuslase poolt teise liikmesriiki teostatavad kaubatarned käibemaksust vabastatud⁴⁸.

Sellest põhimõttest tulenevalt maksustatakse kauba ühendusesisene käibe nullmääraga üksnes juhul, kui teises liikmesriigis tekib käibemaksu maksmise ja deklareerimise kohustus kauba ühendusesiseselt soetamiselt⁴⁹. Seega selleks, et rakendada käibemaksumäära 0% on vaja veenduda, et tegemist on teise liikmesriigi maksukohustuslasega ja kaubad liiguvad teise liikmesriiki.

Oma kauba toimetamise puhul saab rakendada nullmäära, kui isik on teises liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud, st. ka sel juhul peab olema olema sihtkohariigi registreerimisnumber⁵⁰. Siinkohal peab autor tähtsaks lisada, et kauba toimetamine teise liikmesriiki oma ettevõtluse tarbeks maksustatakse nullmääraga vaid juhul, kui teises liikmesriigis on ettevõttel kehtiv maksukohustuslase number.

⁴⁶ Pulk, S. 2001. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura Õigusteabe AS. 47.

⁴⁷ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 73.

⁴⁸ Terra, B. 1998. The Place of Supply in European VAT. London: Kluwer Law International Ltd. 22.

⁴⁹ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 73.

⁵⁰ Op.cit <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 73.

Kui maksukohustuslane deklareerib nullmääraga maksustatavat ühendusesisest kauba käivet, peab ta arvele märkima teise liikmesriigi isiku (ostja) maksukohustuslasena registreerimise numbrit, mida ostja kasutab ühendusesisesel kauba soetamisel. Vastasel korral käsitatakse käivet Eesti siseriikliku käibena ja maksustatakse standardmääraga. Kui müüja saab ostja registreerimise numbrit teada hiljem või registreerub ise teises liikmesriigis hiljem (alus nullmäär rakendamiseks tekib hiline misega), on võimalik esialgset tehingut ja ka käibedeklaratsiooni korrigeerida.⁵¹

Samas peab kauba müüja suutma tõendada, et kaup toimetati teise liikmesriiki. Käibemaksuseadus ei nimeta täpselt, milliste dokumentidega kauba ühendusesisest käivet on vaja tõendada. Nendeks dokumentideks võivad olla näiteks kauba veodokumendid, saatelehed jms. Juhul kui kaup võõrandatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele, aga kaupa Eestist välja ei viida, siis käibemaksu määraks 0 % rakendada ei saa.

Kõik registreeritud käibemaksukohustuslased peavad esitama iga maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni, sõltumata sellest, kas neil tekkis maksukohustus⁵². Käibedeklaratsioonil deklareeritakse maksukohustuslase maksustatav käive erinevate maksumäärade kaupa. Eestis on kehtivad järgmised käibemaksu määrad⁵³ 18%, 5% ja 0%. Käibedeklaratsiooni esitamise kohustus on sätestatud käibemaksuseaduse §-s 27 lg 1, mis kohustab esitama käibedeklaratsiooni maksustamisperioodile, milleks on kalendrikuu, järgneva kuu 20. kuupäevaks. Kauba ühendusesisene käive deklareeritakse käibedeklaratsioonil⁵⁴ lahtris 3 ehk 0 % määraga käive ja lahtris 3.1 ehk kauba ühendusesisene käive.

Maksumäärad erinevates riikides võivad ahvatleda ettevõtjaid ka Euroopa Liidu siseselt maksupettustele. Soetades kauba teisest liikmesriigist soodsama maksumääraga ning mitte deklareerides müüa kaup kõrgema maksumääraga oma riigis ära.

⁵¹ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 73-74.

⁵² Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 548.

⁵³ Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83. § 15.

⁵⁴ Lisa 5. VORM KMD Käibedeklaratsioon. Rahandusministri 07.04.2004 määrus nr 67 RTL 2006, 82, 1531.

2.3. Kauba ühendusesisese soetamise maksustamine ja deklareerimine

Kauba üleminekuperioodil on oluline kindlaks määrata, kus kauba ühendusesisene omandamine aset leiab. See on koht, kus kauba ühendusesisest omandamisest tuleb aru anda, käibemaksu tasuda ning kus seaduse kohaldamise korral on võimalik sisendkäibemaks maha arvata. Selleks, et tagada maksustamise toimumist sihtriigis, leiab omandamistehing territoriaalsest vaatepunktist aset kohas, kus veetud või lähetatud kaup asub. Kuuenda direktiivi art 28b A osa lõike 1 tekst sätestab järgmist: ühendusesisese kauba omandamise kohaks loetakse koht, kus kaup asub omandajale lähetamise või veo lõppemisel.⁵⁵ Ühendusesisese käibe soetamise aeg loetakse tekkinuks, kui on tekkinud ühendusesisene kauba käive.

Vastavalt käibemaksuseaduse § 11 lg 2 kehtib varaseima hetke põhimõtte kauba ühendusesisese soetamise maksustamisel. Seega on nendeks kriteeriumiteks, kas kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäev või arve väljastamise päev, kui see on enne kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäeva. Ühendusesisene kaupade soetamise maksustamine toimub Eestis ehk kauba sihtkohariigis. Lähetamisriigis maksuvabade tarnete otsese vastandina kuuluvad vastavad maksukohustuslastest ja mittemaksukohustuslastest juriidiliste isikute poolt teostatavad ühendusesisesed soetamised maksustamisele sihtkohariigis⁵⁶. Niisiis, kui maksukohustuslane soetab ühendusesisest riigist kauba, mis lähteriigis on maksustatud nullmääraga, maksustatakse see kaup sihtkohariigis.

Topeltnmaksustamise vältimiseks on direktiivis täpselt määratletud osapool, kes konkreetse tehingu puhul peab maksu maksma⁵⁷. Euroopa Liidu raames toimuvate tehingute maksustamisel on eesmärgiks sihtkohamaa põhimõtte rakendamine, st. käibemaks kasseeritakse kauba sihtkohariigis ehk tarbimisriigis ning rakendatakse liikmesriikide maksukohustuslaste vaheliste tehingute puhul. Kuna puudub piirikontroll, siis toimub käibemaksu arvestus teise liikmesriigi maksukohustuslaselt soetatud kaupade ostude puhul Eesti maksukohustuslase poolt esitatava käibedeklaratsiooniga.

⁵⁵ Terra, B. 1998. The Place of Supply in European VAT. London: Kluwer Law International Ltd. 260.

⁵⁶ Op. cit 22.

⁵⁷ Pulk, S. 2001. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura Õigusteabe AS. 31.

Käibemaksuobjektiks on kauba ühendusesisene soetamine⁵⁸. Teisest liikmesriigist kauba soetamisel ja teenuse saamisel maksukohustuslasel tekkivat kohustust arvestada käibemaksu kauba ja teenuse maksustatavalt väärtuselt nimetatakse pöördkäibemaksustamiseks. Eespool nimetatul tuleneb käibemaksuseaduse §-st 3 lg 4 p 5. Üldjuhul tekib pöördkäibemaksu arvestamise kohustus sellise käibe puhul, mille korral on maksustamise koht käibe tekkimise riigist erinevas riigis. Tuleb järgida, millises riigis on kauba soetaja maksukohustuslaseks registreeritud. Pöördkäibemaksu arvestamise kohustus laieneb kõigile soetatud kaupadele, mille maksukohustuslane on välisriigi äriühingult saanud ning kauba müüja ei ole Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasena. Tulenevalt üldisest pöördkäibemaksukohustusest vabaneb välisriigi maksukohustuslane alati Eestis maksukohustuslasena registreerimise kohustusest juhul, kui ta võõrandab kauba või osutab teenuse Eesti maksukohustuslasena registreeritud isikule.

Lisaks kauba ühendusesisesele soetamisele peab Eesti käibemaksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane maksma käibemaksu ka siis, kui ta soetas kauba kolmnurktingus, ostis teise liikmesriigi maksukohustuslaselt Eestis paigaldatavat või kokkupandavat kaupa, samuti kõikides muudes olukordades, kus soetatakse kaupa välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena. Käibemaksu tuleb arvestada ka näiteks siis, kui ettevõtja toob Eestisse kauba, mida ta ise kasutas teises liikmesriigis oma ettevõtluses.⁵⁹

Pöördkäibemaksu kasutamine käibedeklaratsioonides moonutab esitatavaid andmeid. Eestis 18% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud kui ka kaupade ühendusesisene soetamine kajastatakse maksuhaldurile esitatavas käibedeklaratsioonil ühe reana, mis võib viia ebaõigete järelduste tegemiseni äriühingute Eesti siseses majandustegevuses.

Autor esitab siinkohal praktilise kauba ühendusesisese soetamise deklareerimise näite pöördkäibemaksustamise korra kohaselt käibedeklaratsioonil. Maksukohustuslane ostis Rootsist kaupu maksumusega 200 000 krooni. Käibedeklaratsioonil märgitakse kauba

⁵⁸ Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83. § 1 lg 1 p 5.

⁵⁹ Huberg, M., Raudjärv, I.. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 534.

maksustatav väärtus 200 000 krooni reale 1 ja informatiivsele reale 6. Käibemaks kauba ühendusesiseselt soetamiselt on $18\% \times 200\,000 = 36\,000$ krooni. See summa deklareeritakse maksukohustusena käibedeklaratsioonis real 4. Sama käibemaksu summa 36 000 krooni on ühtlasi maksustatava käibe tarbeks soetatud kaubalt tasumisele kuuluv käibemaks, mis kajastatakse käibedeklaratsioonis real 5, kuna tegemist on sisendkäibemaksuga⁶⁰. Kindlasti peab maksukohustuslane omama ka nõuetekohast arvet, et kauba ühendusesisese soetamise korral sisendkäibemaksu maha arvata⁶¹.

2.3.1. Uue transpordivahendi soetamine

Uue transpordivahendi soetamine on Euroopa Liidu liikmesriikides erandlikult käsitletud. Antud tehingu maksustamisel ei ole oluline, kas ostja või müüja on maksukohustuslased, uue transpordivahendi soetamine maksustatakse igal juhul ostja riigis. Sellise transpordivahendi soetamisel tekib maksukohustus sihtkohariigis vaatamata sellele, et üldjuhul maksustatakse mittemaksukohustuslaste ostud ostu sooritamise riigis. Käibemaksuseaduse kohaselt on uue transpordivahendi võõrandamine teise liikmesriigi isikule koos toimetamisega teise liikmesriiki maksustatud nullmääraga ning maksukohustus tekib kõigil teistel liikmesriigist uue transpordivahendi soetamisel isikutel, kaasa arvatud füüsilised isikud.

Uus transpordivahend⁶² on teatud suurusega õhusõiduk stardimassiga üle 1550 kilogrammi ja on lennanud alla 40 tunni, veesõiduk pikkusega üle 7,5 meetri ja on sõitnud alla 100 tunni ja maismaa mootorsõiduk mootorimahuga üle 48 kuupsentimeetri või mootori võimsusega üle 7,2 kilovati ja sellega on sõidetud alla 6000 kilomeetri.

„Uus“ on transpordivahend, kui ta on võõrandatud enne kolme kuu möödumist (mootorsõiduki puhul kuus kuud) esmasest kasutusele võtmisest või mis on läbi sõitnud vähem kui definitsioonis märgitud. Kui on täidetud kasvõi üks nimetatud kahest

⁶⁰ Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83. § 29 lg 3 p 4.

⁶¹ Op. cit § 31 lg 2.

⁶² Op. cit § 2 lg 7.

tingimusest, on tegemist uue transpordivahendiga. Kas transpordivahend on uus või mitte, määratakse müügitomendil, mitte siis, kui see on toimetatud sihtkoha liikmesriiki.⁶³

Seega, kui transpordivahend oli uus müügitomendil ja müük toimus nullmääraga, tuleb ostjal sihtkohariigis käibemaks tasuda ka juhul, kui käibemaksu tasumise ajaks kumbki tingimus ei ole enam täidetud. Ostja poole pealt vaadatuna on tegemist ühendusesisese soetamisega, ostja maksab oma riigis ise käibemaksu ära.

Käibemaksuseaduse § 38 lg 4 sätestab, et uue transpordivahendi soetaja, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, tasub käibemaksu tollile, sarnaselt kauba impordilt tasumisega. Käibemaksu tasumise tähtaeg on üldjuhul teisest liikmesriigist soetatud uue transpordivahendi registreerimise päev. Käibemaks 18 %, mis tuleb tasuda arvestatakse sõiduki soetusmaksumuselt. Isik esitab Maksu- ja Tolliametile andmed⁶⁴ uue transpordivahendi ühendusesisese soetamise kohta tollideklaratsiooni vormi kasutades. Lisaks tollideklaratsioonile esitab isik uue transpordivahendi soetamise kohta ostu-müügilepingu ja ostuarve koopia.

Peale tasumisele kuuluva käibemaksusumma laekumist pangakontole või selle maksusumma tasumist sularahas, väljastatakse isikule maksude tasumist tõendav dokument. Tolliametniku poolt kinnitatud deklaratsiooni ja käibemaksu tasumise tõendi esitab uue transpordivahendi omanik mootorsõiduki registreerimisel Autoregistrikeskusele⁶⁵.

Kui Eesti äriühing müüb uue transpordivahendi käibemaksuseaduse § 2 lõike 7 punkti 3 mõistes Euroopa Liidu maksukohustuslasele, mittemaksukohustuslasele või füüsilisele isikule, siis on tegemist ühendusesisese kauba käibega sama seaduse § 7 lõige 1 punkt 2 alusel ning § 15 lõige 3 punkti 2 kohaselt on tegemist 0% määraga maksustatava

⁶³ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007. 15.

⁶⁴ Rahandusministri määrus nr 38, 30.03.2004. Maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt uue transpordivahendi ühendusesisesel soetamisel käibemaksu tasumise kord. RTL 2004, 39. 653.

⁶⁵ Täpsustavad selgitused uue transpordivahendi ühendusesisesel soetamisel tasumisele kuuluvast käibemaksust alates 01.05.2006. Maksu- ja Tolliameti intranet. 04.01.2007.

käibega. Käibemaksuseaduse § 28 lõike 5 kohaselt peab teise liikmesriigi isikule uue transpordivahendi võõrandamisel, mis toimetatakse teise liikmesriiki, lisama kauba ühendusesisese käibe aruandele selle transpordivahendi müümisel väljastatud arve koopiat.

2.4. Kauba ühendusesisese käibe aruanne

Müüja peab esitama iga kvartali kohta kauba ühendusesisese käibe aruande⁶⁶ vormil VD. Samasugused reeglid kehtivad ka teistes liikmesriikides asuvatele müüjatele, kes müüvad kaupa Eestisse.⁶⁷ Aruanne on vajalik selleks, et kontrollida, kas Eestis nullmääraga maksustatud kaubakäive on sihtkohamaal õige isiku poolt õigesti maksustatud. Sarnaseid aruandeid koostatakse kõikides liikmesriikides ning erinevate riikide maksuhaldurid vahetavad saadud teavet omavahel.⁶⁸ Kuna puudub ühendusesiseselt tollikontroll, siis puudub võimalus kaupade liikumist muul moel kontrollida.

Euroopa Liidu asutamislepingu kohaselt on üheks põhivabaduseks kauba vaba liikumine ja ühine turg. Siinkohal võib tekkida oht, et jäetakse kaubakäive maksustamata ja liikmesriikide poolt jääb tulu saamata. Kauba ühendusesisese käibe aruandes maksumaksja poolt deklareeritud andmed edastatakse teiste liikmesriikide maksuadministratsioonidele VIES süsteemi abil vastavalt Nõukogu määrusele⁶⁹ 1798/2003.

Iga registreeritud maksukohustuslane peab esitama koondaruande kaupade soetajate kohta⁷⁰. Koondaruanne koostatakse iga kvartali kohta liikmesriikide määratava aja jooksul ja kehtestatud korras⁷¹. Kauba ühendusesisese käibe aruande⁷² esitab

⁶⁶ Lisa 6. VORM VD. Kauba ühendusesisese käibe aruanne. Rahandusministri 07.04.2004 määrus nr 69 RTL 2004, 44, 752.

⁶⁷ Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: OÜ Casus. 533.

⁶⁸ Op.cit. 549.

⁶⁹ Council Regulation EC 1798/2003 OJ L264,15.10.2003.

⁷⁰ Sixth Council Directive, OJ L 145,13.6.1977 p.1 art 28h (6) b.

⁷¹ Op. cit art 28h (6) b.

maksukohustuslane, kellel on maksustamisperioodi jooksul tekkinud kauba ühendusesisene käibe või kes on maksustamisperioodi jooksul võõrandanud kaupa edasimüüjana kolmnurktingus. Euroopa Liidu liikmesriikide vahel ei toimu tollikontrolli piiridel ning seetõttu tuleb maksukohustuslasel esitada kvartaalne kauba ühendusesisese käibe aruanne.

Kauba ühendusesisese käibe kvartaliaruanne tuleb esitada, kui:

- 1) maksukohustuslane on võõrandanud ja lähetanud kaupu teise liikmesriigi maksukohustuslasele;
- 2) maksukohustuslane on võõrandanud ja lähetanud kaupu oma püsivale tegevuskohale teises liikmesriigis;
- 3) maksukohustuslane on olnud edasimüüjaks kolmnurktingus.

Käibemaksuseaduse § 28 lg 2 sätestab, et kauba ühendusesisese käibe aruanne esitatakse maksuhaldurile kvartalile järgneva kuu 20. kuupäevaks.

Aruandes tuleb märkida:

- 1) ostja maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimise number koos liikmesriigi koodiga (enda püsivale tegevuskohale kauba lähetamisel püsiva tegevuskoha maksukohustuslasena registreerimise number või püsiva tegevuskoha puudumisel enda maksukohustuslasena registreerimise number teises liikmesriigis);
- 2) teise liikmesriigi maksukohustuslasele kvartali jooksul võõrandatud või lähetatud kauba koguväärtus;
- 3) kolmnurktingu edasimüüjana teise liikmesriigi maksukohustuslasele edasimüüdud kauba väärtus.

⁷² Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83. § 28 lg 1.

Kvartaliaruandes deklareeritakse üksnes kauba ühendusesisene käive isikute suhtes, seega ei deklareerita kauba ühendusesisest soetamist ega ka osutatud või saadud teenuseid, siseriiklikku käivet ega kauba importi, eksporti⁷³.

Nimetatud aruanne VD esitatakse vaid juhul, kui maksustamisperioodil on tekkinud kauba ühendusesisest käivet. Kvartaliaruandes deklareeritud kogusumma tulbas kolm „kaupade maksustatav väärtus“ peab üldjuhul olema võrdne samal kvartalil esitatud kolme kuu käibedeklaratsiooni lahtris 3.1 „kauba ühendusesisene käive“ deklareeritud summadega kokku. Erandiks on kreditarve esitamine eelnevate kvartalite kohta.

Kauba ühendusesisese aruande parandamiseks on eraldi vorm VDP⁷⁴. Nimetatud vorm esitatakse juhul kui muudetakse eelmiste kvartalite kauba ühendusesisese käibe aruandeid⁷⁵. Kui tehingupartner on esitanud kreditarve tehingu kohta, mis on varem VD aruandel deklareeritud, tuleb VDP esitada sellesse kvartalis, millise kohta on see kreditarve esitatud. Käibedeklaratsioonil kajastatakse kreditarve selles kuus, millal see esitati⁷⁶. Seega märgib autor, et VD aruanded ja käibedeklaratsioonil esitatavad kauba ühendusesisesed käibed ei pruugi täies ulatuses kattuda.

Äriühingutel on probleeme VD aruannete täitmise õigeaegse ja vigadega esitamisega. Põhjenduseks on toodud suur töökoormus, kuna VD aruandel tuleb kajastada ostjate kaupa tehingupartnerid eraldi. Esineb tehingute valesti tõlgendamisi teenuse ja kauba müügil ning sellest ka kauba ühendusesisese käibe aruannete ja käibedeklaratsioonide vigadega täitmine. 2006. a. IV kvartalil⁷⁷ oli Lõuna Maksu- ja Tollikeskuse haldusalasse kuuluvatest äriühingutest esitanud kauba ühendusesisese käibe aruande vigadega 185. See tähendab, et Maksu- ja Tolliameti arvutisüsteem kontrollib äriühingute poolt kvartalis esitatud käibedeklaratsioonides deklareeritud ja kauba ühendusesisese käibe aruandes kajastatud tehingute summasid. Need summad peavad olema üldjuhul võrdsed

⁷³ Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus <http://www.fin.ee/?id=280> 01.04.2007 lk.110.

⁷⁴ Lisa 7. VORM VDP. Kauba ühendusesisese käibe muutmise aruanne. Rahandusministri 07.04.2004 määrus nr 69. RTL 2004, 44, 752.

⁷⁵ Käibemaksuseadus RT I 2007, 17, 83. § 28 lg 3.

⁷⁶ Op. cit § 29 lg 7.

⁷⁷ Maksu- ja Tolliameti andmed. 23.04.2007.

ning maksuhaldurid täpsustavad äriühingutega vesteldes, millest on tekkinud antud erinevused aruannetes.

3. PROBLEEMID ÜHENDUSESISESE KAUBA LIIKUMISE DEKLAREERIMISEL

Praktilise näidete varal kajastatakse töös kauba ühendusesise käibe kajastamisega seotud probleeme äriühingute poolt esitatavates käibedeklaratsioonides ja kauba ühendusesise käibe aruannetes. Autor võrdleb seadustest tulenevaid kohustusi, mis tekivad tehingutest teise liikmesriigi maksukohustuslasega ning kajastab maksuhalduri töös tekkinud probleeme käibemaksuseaduse tõlgendamisel.

3.1. Kauba ühendusesise käibe erinevad käsitlused

Olulisemaks tähelepanekuks eelnevatest töö peatükkidest on, et liikmesriikide maksukohustuslaste vaheliste tehingute maksustamisel tuleb kuuenda direktiivi ja käibemaksuseaduse sätete kohaldamisi korrektselt jälgida. Euroopa Liidu liikmesriikide vahel ei toimu tollikontrolli piiridel. Eesti ettevõtjad tegutsevad Euroopa Liidu laienes edukalt liikmesriikide turgudel, pakkudes erinevaid teenuseid – näiteks alltöövõtjatena osutatakse välisriigis ehitusteenust. Antud teenus on maksustatav nullmääraga, sest teenus on kinnisvara asukohaga seotud. Äriühingud toimetavad Eestist teise liikmesriiki ehitusmaterjale oma ettevõtluse tarbeks. See võimaldab neil soodsama hinnaga ostetud ehitusmaterjalidest teenust osutada teise liikmesriigi maksukohustuslasele. Antud näites sisaldab tehing nii teenust kui ka erinevate kaupade kajastamist. Arved esitatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele osutatud teenuse eest - hinna sisse kuulub nii materjalide kui ka töö maksumus. Arvetel ei ole eraldi märgitud kaupade koguseid ja hindasid. Selliste tehingute maksustamisel tuleb teha selgeks, kas tehingut on võimalik maksustada tervikuna või tuleb seda tervikut käsitleda eraldi osadena maksustamisel, st. kaup ehk materjal ja teenus ehk ehitamine.

Süvenedes nende ettevõtjate tegevusse, saab välja tuua, et nad tegelevad väga erinevate teenuste ja kaupade pakkumistega. Põhimõtteliselt puudub praktikas vajadus erinevalt

neid komponente hinnata, kui maksustamine toimuks ühtsetel alustel. Kehtivast seadusest tulenevalt selgub, et maksukohustuslase poolt korraldatud ja toimetatud kauba liikumine teise liikmesriiki peab olema kindlasti kajastatud maksuhaldurile esitatavas aruandluses.

Näitena toob autor maksuhalduri praktilises töös ette tulnud konkreetse situatsiooni äriühingu ettevõtlusest teises liikmesriigis ning tema poolt maksuhaldurile esitatava aruandluse õigsuse analüüsi. Antud äriühing osutab Soomes ehitusteenust Soome maksukohustuslasele. Oma ettevõtluse tarbeks teise liikmesriiki toimetab ta Eestist ehitusmaterjale. Tollikontrolli puudumisel ei ole mingit märget selle kohta, kas kaubad (ehitusmaterjal) on toimetatud teise liikmesriiki. Käibedeklaratsioonide ja majandustegevuse vastavuse kontrolli käigus on ilmnenu järgnevad asjaolud:

- 1) käibedeklaratsioonil on kajastatud 0% määraga käive, mis kontrollides selgub on seotud teenuse osutamisega liikmesriigis;
- 2) Eesti äriühing deklareerib sisendkäibemaksuna mahaarvamisele kuuluvat summat - kontrollides selgub, et on ostetud ehitusmaterjale, mis on viidud teise liikmesriiki teenuse osutamiseks;
- 3) vastaval maksustamisperioodil käibedeklaratsiooni real 3.1 kauba ühendusesisest käivet deklareeritud ei ole;
- 4) teises liikmesriigis ei ole antud äriühing registreeritud maksukohustuslasena.

Tuginedes eelpool esitatud argumentidele võrdleb autor käibemaksuseadusest tulenevaid kohustusi kauba ühendusesisese liikumise kajastamisel aruandluses, mida äriühing peab esitama maksuhaldurile. Kaup on soetatud Eestis, olemas on ostudokumendid ja äriühingu esindaja esitas maksuhaldurile tasumist tõendavad pangakonto väljavõtted. Äriühing Eestis maksustatavat 18% määraga käivet ei deklareeri ja siinkohal tekib küsimus, mis otstarbeks need kaubad soetati. Maksukohustuslase selgituste kohaselt toimetab ta kauba Soome, et osutada seal Eestist soetatud ehitusmaterjalist ehitusteenust Soome maksukohustuslasele. Kauba ühendusesiseseks käibeks on maksukohustuslase poolt kaupade toimetamine teise

liikmesriiki oma ettevõtluse tarbeks⁷⁸. Antud äriühing tegeleb teises liikmesriigis ettevõtlusega, kuid maksukohustuslaseks teises liikmesriigis ta registreeritud ei ole. Kaup on toimetatud Eestist s.o lähteriigist teise liikmesriiki s.o sihtkohariiki. Siinkohal võib Eesti äriühingutel segadust tekitada asjaolu, et vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingule⁷⁹, ei teki püsivat tegevuskohta Soomes, kui ehitustegevus kestab vähem kui kuus kuud. See asjaolu omakorda ei välista käibemaksukohustuslasena registreerimist teises liikmesriigis. Kindlasti tuleb püsivat tegevuskohta ja käibemaksukohustuslaseks registreerimist eraldi käsitleda. Autori arvates on käibemaksukohustuslaseks registreerimine majanduslikult kasulik, sest võimaldab soetamisel tasutud käibemaksu tagasi nõuda või rakendada ühendusesisesel kaupade müümisel 0% käibemaksumäära.

Eesti maksukohustuslane esitab maksuhaldurile tagastusnõude enammakstud sisendkäibemaksu kohta, mis on tekkinud ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadelt. Maksuhaldur kontrollides käibedeklaratsioonis esitatud andmete õigsust ja asjasse puutuvaid dokumente ning kuulates äriühingu esindaja selgitusi, selgub et kaubad toimetati Soome. Järelikult on tegemist kauba ühendusesisese käibega.

Antud juhul ei saa tekkida sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kaupadelt, mida ei ole kasutatud maksustatava käibe tarbeks Eesti maksukohustuslase poolt. Eesti maksukohustuslase selgituse kohaselt esitab tema Soome maksukohustuslasele ehitusteenuse osutamise eest arve, kus on kirjas ehitustööde mahud ja hinnad ning maksumuse sisse on arvestatud ka Eestist Soome toimetatud kaupade hind.

Eelnevas peatükis ülevaate andmisel kauba ühendusesisest deklareerimisest selgus, et kauba liikumisel füüsiliselt liikmesriikide vahel on väga oluline roll. Selle üle teostavad liikmesriikide maksuadministratsioonid kontrolli, et jälgida maksustamise õiguspärasust. Järelikult ei saa maksumaksja kajastada kogu seda majanduslikku tehingut teenusena. Antud situatsioonis jääb kaup maksustamata sihtkohamaa printsiipi järgides liikmesriikide vahelistes tehingutes.

⁷⁸ Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554;2007, 17, 83. § 7 lg 1 p 3.

⁷⁹ Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ratifitseerimise seadus RT II 1993, 37, 113. art 5 lg 3.

Maksumaksja seisukoht selgituses sellele on, et ta müüb ehitusteenust ning mitte eraldi ehitusmaterjali kaubana. Teenuste osutamine on 0% määraga maksustatav käive ja ei peeta vajalikuks kaupa eraldi deklareerida ning arvetel välja tuua. Siinkohal ei ole kliendile antud võimalust kaupu eraldi osta, vaid kauba maksumus on teenuse hinna sees ning kogu tehing on maksustatud teenusena. Autor analüüsib ja annab ülevaate, kas segatarne st. teenuse ja kauba võõrandamine koos on antud situatsioonis maksustamise küsimuse juures õigesti lahendatud.

Võrreldes käibemaksuseadust ja antud tehingut st. kui kaup toimetatakse teise liikmesriiki ning võõrandatakse seal osutatava teenuse käigus, peab arvestama, et kauba viimisel teise liikmesriiki tekib käibemaksuseaduse § 7 lg 1 p 3 alusel ühendusesisene kauba käive. Eesti maksukohustuslane ei ole sellega arvestanud, sest tema on võõrandanud teenuse segatarnena. Teostades Eestis ehitusteenust, võivad äriühingud vastavalt kehtivale käibemaksuseadusele esitada ehitusteenuse arve koos kaupade maksumusega, st. ei ole kohustust eraldi arvel välja tuua kasutatud kaupade maksumust ehitusteenuse osutamisel. Teise liikmesriigi maksukohustuslasega tehinguid tehes tuleb jälgida tehingu konkreetset sisu. Sellise tehingu maksustamisel tuleb teenus ja kaup eraldi maksustada, et oleks täidetud liikmesriikide vahelise kaupade liikumisega seotud maksustamise momendid vastavalt kuuendale direktiivile ja käibemaksuseadusele. Euroopa Liidus tekib kaupade soetamisega maksustamise kohustus. Samal ajal kaasneb kauba müüjal kauba ühendusesisese käibe aruande esitamise kohustus. Antud kauba võõrandamise tehing maksustatakse nullmääraga, kui on täidetud käibemaksuseaduses §-s 15 lg 3 p 2 sätestatud tingimus, et kauba soetajal või oma kauba teises liikmesriigis toimuva ettevõtluse tarbeks toimetajal peab olema teises liikmesriigis kehtiv maksukohustuslasena registreerimise number. Alates 01. jaanuarist 2006 täpsustati käibemaksuseaduse § 15 lg 3 p 2, et kauba toimetamine teise liikmesriiki oma ettevõtluse tarbeks maksustatakse nullmääraga vaid juhul, kui teises liikmesriigis on ettevõttel kehtiv käibemaksukohustuslase number.

Autor teeb järelduse, et Eesti maksukohustuslasel on valida oma tehingu vormistamisel erinevate variantide vahel, mis on kooskõlas seaduses sätestatud korraga. Esimeseks võimaluseks on liikmesriigis, kuhu kaup toimetatakse, isikul end registreerida

maksukohustuslaseks. Nüüd on Eesti maksukohustuslasel võimalik rakendada kauba müügil 0% maksumäära. Tulenevalt sellest Eesti maksukohustuslane deklareerib teises liikmesriigis ühendusesisest kauba soetamist ning kauba soetamine on maksustatud Soomes. Eesti ettevõtja võib maksukohustuslasena olla registreeritud mitmes liikmeriigis korraga. Järelikult Eestis deklareerib maksukohustuslane vastava kuu käibedeklaratsiooni real 3 teenuse ja kauba ühendusesise käibe ning real 3.1 kauba ühendusesise käibe. Kvartaalselt tuleb esitada kauba ühendusesise käibe aruanne vorm VD. Antud aruandes tuleb kauba saajaks märkida äriühingu Soomes maksukohustuslaseks registreerimise number.

Teiseks võimaluseks Eesti maksukohustuslasel on võõrandada kaup ja teenus eraldi teise liikmesriigi maksukohustuslasele. Sellisel juhul on tegemist kauba ühendusesise käibega ning tehingu maksustamisel rakendatakse 0% maksumäära. See tähendab, et saab kasutada nullmäära, kui arve, mis väljastatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele on vormistatud vastavalt arve koostamise nõuetele. Arvel peab olema kirjas ostja teise liikmesriigi maksukohustuslasena registreerimise number ning kauba kogus ja kauba maksustatav väärtus ning viide ostja maksukohustusele.

Kui maksukohustuslane ei ole huvitatud enda registreerimisest teises liikmesriigis ega võõranda kaupa teise liikmesriigi maksukohustuslasele tuleb antud kaubatarne lugeda kauba ühendusesiseseks käibeks. Samas ei ole võimalik 0% maksumäära kohaldada ning lähtuvalt sellest Eesti maksukohustuslane ei saa seda võõrandamise tehingut deklareerida käibedeklaratsiooni real 3 ja 3.1, kasutades maksustamisel 0% maksumäära. Antud tehing tuleb maksustada Eestis 18% määraga ja tasuda sellelt ka Eestis käibemaks. Vastasel korral jääb kaubatarne teises liikmesriigis maksustamata. See lahendus on ettevõtjale ebasoodne, kuid arvete ebaõige vormistamise korral tuleb Eestis ka käibemaks tasuda. Seda asjaolu arvesse võttes ei teki Eesti maksukohustuslasel sisendkäibemaksu tagastusnõuet.

Seadused pole üheselt tõlgendatavad ja esitatavaid aruandeid analüüsides sellised deklareerimise ja maksustamise valed kajastamised ei ilmne. Järelikult on vaja rohkem

teostada äriühingute reaalselt majandustegevuse kontrollimisi, sest maksuhalduri poolt teostava reaalse kontrolli käigus on võimalik sellised deklareerimise vead avastada.

3.2. Kauba ühendusesisese soetamise erinev tõlgendamine

Kauba ühendusesisese soetamise maksustamisel peatub autor ka sellisel maksustamise momendil, kus Eesti maksukohustuslane on soetanud kaupu teises liikmesriigis oma Eestis toimuva ettevõtluse tarbeks. Arve esitatakse teises liikmesriigis kehtiva käibemaksumääraga. Kui Eesti ettevõtte soetab kauba teisest liikmesriigist ning Eesti ettevõtja ei teata kauba müüjale oma käibemaksukohustuslase numbrit, käsitab kauba müüja müüki siseriikliku käibena ja lisab antud riigis kehtiva käibemaksumäära arvele. Sellisel kauba soetamisel peab ettevõtte rakendama pöördkäibemaksustamist, vaatamata sellele, et teise liikmesriigi maksukohustuslane ei deklareeri antud kauba müüki kauba ühendusesisese käibe aruandes. Kui kaup tuuakse üle liikmesriigi piiri, tekib sellest lähtuvalt Eesti maksukohustuslasel ikkagi kauba ühendusesisene soetamine. See tuleb pöördmaksustamisena deklareerida Eestis käibedeklaratsioonis ning maksustatav väärtus ilma käibemaksuta tuleb lugeda kauba ühendusesisese soetamise hinnaks.

Sellistes situatsioonides on maksumaksjatel tekkinud küsimusi, kuidas maksustada teises liikmesriigis soetatud kaubad, mis on ka sealsamas riigis kohapeal ettevõtluses kasutatud – näiteks on ostetud kütust. Kuidas toimida maksustamise seisukohast? Kuna kaup ei ole liikunud ühest liikmesriigist teise, ei käsitata vastava kauba soetust kauba ühendusesisese soetamisena ning ei deklareerita Eestis. Vastavalt kaheksandale direktiivile⁸⁰, mis puudutab käibemaksu tagastamist teise liikmesriikide ettevõtjatele on Eesti maksukohustuslasel võimalus esitada seal liikmesriigis soetatud kaupadelt käibemaksu tagastamise taotluse sama riigi maksuhaldurile koos nõutavate dokumentidega.

⁸⁰ Eighth Council Directive 79/1072/EEC OJ L 331, 27.12.1979.

KOKKUVÕTE

Euroopa Liiduga liitudes on liikmesriikide vaheline kaubavahetus muutunud aktiivseks. Üha enam teostavad Eesti äriühingud tehinguid Euroopa Liidu liikmesriikide ettevõtjatega. Euroopa Liit on ühtne majandusruum, mis kaotas tollipiirid liikmesriikide vahel. Euroopa Liidu liikmesriigist kauba soetamisel on impordi mõiste asendunud ühendusesisese kauba soetamise põhimõttega ja ekspordi teise liikmesriiki nimetatakse kauba ühendusesiseseks käibeks.

Kauba ühendusesiseseks käibeks loetakse kauba võõrandamist teise liikmesriigi maksukohustuslasele koos selle toimetamisega teise liikmesriiki ning oma kauba toimetamist Eestist teise liikmesriiki oma seal toimuva ettevõtluse tarbeks. Viimasel juhul peab Eesti äriühingul olema kehtiv maksukohustuslase number.

Kauba ühendusesisene soetamine on kauba soetamine teise liikmesriigi käibemaksukohustuslaselt koos selle toimetamisega teisest liikmesriigist Eestisse. Maksukohustuslane peaks maksustamisperioodi jooksul teisest liikmesriigist kauba soetamiselt arvestama käibemaksu ja selle deklareerima oma käibedeklaratsioonil. Tehingute tegemisel on tähtsal kohal esitatavad nõuetekohased arved ja kindlasti peavad osapooled olema liikmesriikide maksukohustuslased.

Lõputöö autor on andnud ülevaate kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamise olemusest ning analüüsinud ja jõudnud järeldusele, et kaupade füüsiline liikumine liikmesriikide vahel peab olema kajastatud maksuhaldurile esitatavates aruannetes. Liikmesriikide maksuadministratsioonid vahetavad omavahel teavet, et jälgida kauba liikumist ühendusesiseselt.

Käesoleva lõputöö eesmärk oli kauba ühendusesisese käibe ja soetamise maksustamise mõistete selgitamine ning kauba ühendusesiseste tehingute seaduspärane kajastamine maksukohustuslase poolt esitatavas aruandluses. Töö käigus leidis kinnitust probleem,

et kauba ühendusesisene liikumine ei kajastu täielikult maksuhaldurile esitatavas aruandluses.

Euroopa Liidus on tähtsal kohal liikmesriikide vahelise kaupade liikumise kohta esitatava aruandluse jälgimine, et ei toimuks maksupettuseid. Kauba müük ja soetamine ühendusesiseselt peab olema maksuhaldurile esitatud aruannetes deklareeritud. Maksukohustuse erinevast tõlgendamisest on sattunud aruandluse analüüsimine üsna keerulisse olukorda, kuna maksuhalduril puudub täielik ülevaade kaupade liikumisest ja kaupade tegelikust asukohast. See loob soodsa pinnase maksualasteks kuritarvitusteks.

Kokkuvõtteks võib öelda, et üha enam ettevõtjaid võõrandavad kaupu teistest liikmesriikidest ning tekib probleeme ja küsimusi, kuidas antud situatsioonid lahendada. Head maksundusalased teadmised on väärtuslik kapital ning seaduse muudatustega kursis olek on ettevõtja edukuse pant. Sellele aitab kaasa ka maksuhalduri poolne teavitus seaduste tõlgendamisel ja enamlevinud vigade analüüsimisel. Need on kajastatud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel rubriigis KKK ehk „Korduma kippuvad küsimused“ ning Rahandusministeeriumi koduleheküljel rubriigis „Maksundus“. Samas peaks maksuhalduril olema rohkem ressursse, et tõhustada reaalselt kontrolli maksukohustustlase tegevuse üle. Kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamise kajastamine aruannetes peab olema üheselt mõistetav.

SUMMARY

The topic of this final paper is “Taxation of intra-Community supply of goods and intra-Community acquisition of goods”. The paper is written in Estonian and it includes 41 pages and 7 appendices. The final paper is divided into 3 chapters subdivided into subchapters. The author has used 22 sources for writing the paper, references to which have been given in the text. The foreign-language summary is in English.

The aim of the paper is to analyse the principles of taxation of the intra-Community supply and acquisition of goods and their representation in Value Added Tax Act. It also analyses the practical situation, in which the intra-Community movement of goods is not completely reflected in the reports submitted by taxable persons.

The paper sets up the hypothesis – the intra-Community movement of goods is not completely represented in the reports submitted to the tax authority.

The subject of this final paper is topical primarily due to the fact that more and more companies are operating in the common economic space, transferring goods, but the respective information in the reports presented to the tax authority is not always conforming to the law.

As a research method, the author has used data collecting based on used literature and practice and interpretation of data for finding practical solutions.

As a result of the research the author draws the conclusion that the physical movement of goods between member states must be represented in the submitted reports. In the course of work the existence of the problem was confirmed that the intra-Community movement of goods is not fully reflected in the reports presented to the tax authority.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Huberg, M., Raudjärv, I. 2006. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2006 Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: OÜ Casus.
2. Kajus, J., Terra, B. 2006. A guide to the European VAT Directives. Volume 4. IBFD Publications BV.
3. Kägi, K. 2004. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus AS.
4. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura.
5. Lind, K. 2001. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. Juridica nr IV, lk.242-251
6. Maksu- ja Tolliameti andmed. 23.04.2007.
7. Maksu- ja Tolliameti intranet. Täpsustavad selgitused uue transpordivahendi ühendusesisesel soetamisel tasumisele kuuluvast käibemaksust alates 01.05.2006, 04.01.2007.
8. Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg. KKK-käibemaks. Maksuameti vastused Eesti Raamatupidajate Kogu poolt esitatud küsimustele 11.juunil 2004. <http://www.emta.ee/?id=1578> 31.03.2007.
9. Pulk, S. 2001. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura Õigusteabe AS.
10. Rahandusministeeriumi kommenteeritud käibemaksuseadus. <http://www.fin.ee/?id=280> 14.04.2007.
11. Terra, B. 2006. The Place of Supply in European VAT. London: Kluwer Law International Ltd.

ÕIGUSAKTID

1. Council Directive 2006/112/EC. On the common system of the value added tax. 28.11.2006. OJ L 347, 11.12.2006

2. Council Regulation EC 1798/2003 Administrative cooperation in the field of value added tax. 07.10.2003. OJ L264, 15.10.2003.
3. Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ratifitseerimise seadus RT II 1993, 37, 113.
4. Eighth Council Directive 79/1072/EEC Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country. 06.12.1979. OJ L 331, 27.12.1979.
5. Käibemaksuseadus.10.12.2003 - RT I 2003, 82, 554; 2007, 17, 83.
6. Rahandusministri määrus 30.03.2004. nr 38. Maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena registreerimata isiku poolt uue transpordivahendi ühendusesisesel soetamisel käibemaksu tasumise kord. RTL 2004, 39. 653.
7. Rahandusministri määrus 07.04.2004 nr 67. VORM KMD Käibedeklaratsioon. RTL 2004, 44, 750; 2006, 82, 1531.
8. Rahandusministri määrus 07.04.2004. nr 69 VORM VD. Kauba ühendusesisese käibe aruanne. RTL 2004, 44, 752.
9. Rahandusministri 07.04.2004 määrus nr 69. VORM VDP. Kauba ühendusesisese käibe muutmise aruanne. RTL 2004, 44, 752.
10. Sixth Council Directive 77/388/EEC Common system of value added tax: uniform basis of assessment. OJ L 145, 13.06.1977, p. 1.
11. Treaty Establishing the European Community. 25.03.1957. Consolidated Version - OJ, C325, 24.12.2002.

LISAD

LISA 1. Deklareeritud kauba ühendusesisene käive aastatel 2004-2006

AASTA	KUU	KAUBA ÜHENDUSESISENE KÄIVE (KROONIDES)	ÄRIÜHINGUTE ARV
2004	5	5199017970	2861
2004	6	4625485162	2818
2004	7	4368214711	2799
2004	8	4690959499	2873
2004	9	4920831558	3034
2004	10	5662866052	3043
2004	11	5665974730	3123
2004	12	5144802098	3185
2005	1	4517756715	2846
2005	2	5155271262	2892
2005	3	5671119217	3111
2005	4	5594472395	3193
2005	5	5821926423	3313
2005	6	5754013239	3177
2005	7	5493607743	3029
2005	8	5930753925	3221
2005	9	6437800845	3333
2005	10	7063176295	3349
2005	11	6810472355	3373
2005	12	7162189321	3352
2006	1	5088280456	3151
2006	2	5289101084	3188
2006	3	6896645345	3414
2006	4	6242817825	3284
2006	5	7098901195	3497
2006	6	6246098913	3344
2006	7	5386270425	3136
2006	8	6221186618	3415
2006	9	6627383222	3527
2006	10	6627095518	3605
2006	11	6776895200	3570
2006	12	5913696318	3489

LISA 2. Kolmnurktehingus kauba vahendamine aastatel 2004-2006

AASTA	KVARTAL	KOLMNURKTEHINGU VÄÄRTUS (KROONIDES)	ARV
2004	1	1731544	2
2004	2	620065012	243
2004	3	870657896	347
2004	4	948340358	398
2005	1	744378515	411
2005	2	969745697	516
2005	3	908400146	526
2005	4	6611861045	608
2006	1	10128768998	635
2006	2	11521455128	729
2006	3	1178561861	697
2006	4	1384651614	737

LISA 3. Teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba deklareerimine aastatel 2004-2006

AASTA	KUU	TEISES LIIKMESRIIGIS PAIGALDATAVA VÕI KOKKU- PANDAVA KAUBA MAKSUSTATAV VÄÄRTUS (KROONIDES)	ÄRIÜHINGUTE ARV
2004	5	5439393	18
2004	6	2136639	12
2004	7	7209021	13
2004	8	10238044	13
2004	9	10473430	12
2004	10	8737745	16
2004	11	13726140	20
2004	12	23836629	20
2005	1	11686899	14
2005	2	6020290	11
2005	3	6738772	10
2005	4	3424561	11
2005	5	4169191	15
2005	6	7829885	9
2005	7	18421224	14
2005	8	7365822	13
2005	9	7948259	20
2005	10	6664056	17
2005	11	8133014	18
2005	12	8766357	14
2006	1	9133171	18
2006	2	11484992	14
2006	3	65502499	14
2006	4	13585627	12
2006	5	15123741	11
2006	6	13001587	17
2006	7	11827004	15
2006	8	9854133	11
2006	9	19152101	12
2006	10	14991430	17
2006	11	44318199	21
2006	12	6364224	14

LISA 4. Kauba ühendusesisese soetamise deklareerimine aastatel 2004-2006

AASTA	KUU	KAUBA ÜHENDUSESISENE SOETAMINE (KROONIDES)	ÄRIÜHINGUTE ARV
2004	5	5228392867	4413
2004	6	5709445571	4361
2004	7	5589275779	4296
2004	8	5751317072	4395
2004	9	6377804950	4610
2004	10	6863600866	4644
2004	11	6386839566	4659
2004	12	6753200912	4586
2005	1	5421646824	4402
2005	2	6207430928	4572
2005	3	7179363083	4843
2005	4	7319837084	5006
2005	5	7441097854	5045
2005	6	8052482016	4987
2005	7	7304339857	4742
2005	8	7939638796	4974
2005	9	8715158772	5141
2005	10	8870075007	5188
2005	11	8546745321	5186
2005	12	7506622029	5106
2006	1	7043113243	4913
2006	2	7479299228	5078
2006	3	9354856596	5441
2006	4	8994867789	5419
2006	5	9940818154	5522
2006	6	10303473589	5438
2006	7	9127596915	5183
2006	8	9717941745	5505
2006	9	10501365287	5639
2006	10	11014045587	5678
2006	11	10803057615	5642
2006	12	9444741034	5444

Maksu- ja Tolliamet

Maksu- ja Tolliameti maksu- ja tollikeskus

MAKSUKOHUSTUSLASE

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

KÄIBEDEKLARATSIOON

Käibedeklaratsioon esitatakse ja käibemaks tasutakse maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupaevaks

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

Täiskroonides

18% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud, sh kauba või teenuse omatarve		1	
5% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud, sh kauba või teenuse omatarve		2	
0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud sh		3	
1) kauba ühendusesisene käive		3.1	
2) kauba eksport sh		3.2	
käibemaksutagastusega müüik reisijale		3.2.1	
Käibemaks kokku (18% lahtrist 1 + 5% lahtrist 2)	+	4	
Kokku sisendkäibemaksusumma, mis on seadusega lubatud maha arvata sh	-	5	
1) impordilt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks		5.1	
2) põhivara soetamiselt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks		5.2	
Kauba ühendusesisene soetamine		6	
Muu kauba soetamine ja teenuse saamine, mida maksustatakse käibemaksuga		7	
Maksuvaba käive		8	
Teises liikmesriigis paigaldatava või kokkupandava kauba maksustatav väärtus		9	
Täpsustused	+	10	
Täpsustused	-	11	
Tasumisele kuuluv käibemaks (lahter 4 - lahter 5 + lahter 10 - lahter 11)	+	12	
Enammakstud käibemaks (lahter 4 - lahter 5 + lahter 10 - lahter 11)	-	13	

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

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

Juhised deklaratsiooni täitmiseks on pöördel

