

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Heili Veski

**EUROOPA LIIDU KOHTU PRAKTIKA
SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISEL**

Lõputöö

Juhendaja:
Tõnis Elling, mag. iur

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Euroopa Liidu Kohtu praktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: The Judicial Practice of the European Court of Justice Related to the Deduction of Input Value Added Tax</p> <p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Euroopa Liidu Kohtu praktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel“. Lõputöö teema on aktuaalne sest, käibemaksu teema tõsis päevakorrale sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise muudatusega ning sellega, et maksuhaldurid on sagedamini hakanud kontrollima kinnisasjade maksustamist. Selleks, et sisendkäibemaksu maha arvata peavad esmalt selged olema sisendkäibemaksu sisulised ning formaalsed tingimused. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 42 leheküljest. Autor on kasutanud 38 allikat. Lõputöö eesmärgiks on analüüsida Euroopa Liidu Kohtu praktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. 2. Anda ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ja tingimustest. 3. Analüüsida sisendkäibemaksu mahaarvamise sisulisi tingimusi. 4. Analüüsida sisendkäibemaksu mahaarvamise formaalseid tingimusi. <p>Analüüsides kohtupraktikat, selgus, et sisendkäibemaksu teema on maksukohustuslastele veel arusaamatu, sest teemasid, millal ja kuidas saab sisendkäibemaksu maha arvata ning millised formaalsed nõuded peavad olema täidetud esineb palju. Euroopa Kohus on mitmel korral jõudnud järelduseni, et kui sisulised nõuded on täidetud, siis võib käibemaksu maha arvata, olenemata sellest, et formaalsed nõuded on täitmata. Sellised teemad võivad autori hinnangul veel probleeme tuua. Võrreldes 2012. aasta töö Euroopa Kohtu seisukohtadega ei ole uuema kohtupraktika järeldused muutunud.</p>	
Võtmesõnad: <i>käibemaks, sisendkäibemaks, sisendkäibemaksu mahaarvamine, Euroopa Liidu Kohus</i>	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>value added tax, input tax, deduction of input value added tax, European Court of Justice</i>	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava aastateks 2013–2016	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Heili Veski</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Tõnis Elling	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE	7
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus	7
1.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja tingimused.....	12
2. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE PRAKTIKA EUROOPA LIIDUS.....	21
2.1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise sisulised tingimused.....	21
2.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise formaalsed tingimused.....	27
KOKKUVÕTE.....	36
SUMMARY	38
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	39

SISSEJUHATUS

Käibemaks on maks, millega kõik inimesed igapäevaselt kokku puutuvad. Kõige tüüpilisem näide on kauplus. Meie poolt tehtud kulutustelt arvestatud käibemaks kajastatakse ostutšekil. Käibemaks on üks Eestis kehtestatud riiklikest maksudest, mille maksuhaldur on Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksuga maksustatakse enamuse kaupu ja teenuseid, seetõttu on käibemaks oluline tuluallikas riigile. Selle kaudu kogutakse riigile vahendeid, et pakkuda kodanikele vajalikke hüvesid.

Käibemaksu valdkonda reguleerib Eestis käibemaksuseadus. Eesti on alates 1. maist 2004 Euroopa Liidu (edaspidi EL) liikmesriik, mis tähendab seda, et Eesti käibemaksusüsteem on osa ELi käibemaksusüsteemist. Seetõttu peab olema Eesti käibemaksuseadus kooskõlas ELi käibemaksualaste regulatsioonidega. ELi käibemaksusüsteem koosneb erinevatest direktiividest. Kõige olulisem on Euroopa Nõukogu (edaspidi EN) poolt välja antud direktiiv 2006/112/EÜ (edaspidi direktiiv), mis reguleerib Euroopa Liidu liikmesriikide ühist käibemaksusüsteemi.

Käibemaksuseaduse ülesehitus on keerukas. Erisusi teemadel, millal või kui palju võib sisendkäibemaksu maha arvata on palju. Sellepärast on sisendkäibemaksu mahaarvamise teemadel palju kohtuvaidlusi, mis on välja jõudnud Euroopa Liidu Kohtusse (edaspidi Euroopa Kohus). Autor valis teema, sest Euroopa Liidu liikmesriikidel on kohustus võtta arvesse Euroopa Liidu Kohtu tõlgendusi õigusaktide sätetele. Sellest tulenevalt soovib autor analüüsida Euroopa Liidu Kohtu praktikat sisendkäibemaksu mahaarvamise teemal.

Lõputöö teema uudsus seisneb selles, et Sisekaitseakadeemias pole uuemaid kohtulahendeid sisendkäibemaksu mahaarvamise teemadel analüüsitud. Lõputööga analüüsitakse Euroopa Liidu Kohtu praktikat sisendkäibemaksu mahaarvamise teemal.

Teema on aktuaalne sest 2014. aastal muudeti sõiduautode sisendkäibemaksu mahaarvamise korda, mille alusel seati sõiduautode ja sõiduautodega seotud kulutustele 50% sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang. Lisaks on maksuhaldur hakanud aktiivsemalt kontrollima, kuidas kasutavad ettevõtjad oma valduses olevaid kinnisasju. Selleks, et sisendkäibemaksu maha arvata peavad esmalt olema selged sisendkäibemaksu mahaarvamise sisulised ja formaalsed tingimused. Samuti on sagedased kohtuvaidlused teemadel, kas ja mis ulatuses võib sisendkäibemaksu maha arvata, mis on mahaarvamise aluseks, millised on mahaarvamise õigused ja piirangud. See näitab, et maksukohustuslaste jaoks on see valdkond keeruline tõlgendada.

Lõputöö probleem seisneb selles, et maksukohustuslaste poolt ebakorrektselt maha arvatud käibemaks, tahtlikult või teadmatuses toob riigile kaasa maksutulu vähenemise. Samuti kannatab käibemaksu ebakorrektselt mahaarvamise all ettevõtete vaheline konkurents.

Lõputöö eesmärk on analüüsida Euroopa Liidu Kohtu praktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Anda ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ja tingimustest.
3. Analüüsida sisendkäibemaksu mahaarvamise sisulisi tingimusi.
4. Analüüsida sisendkäibemaksu mahaarvamise formaalseid tingimusi.

Lõputöö on teoreetiline uurimus, kus esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade käibemaksust üldiselt. Teises peatükis on analüüsitud kohtupraktikat. Andmete kogumisel kasutatakse erialase kirjanduse ja kohtulahendite analüüsi ja tulemuste tõlgendamise meetodit.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad veel kaheks alapeatükiks. Esimene alapeatükk käsitleb käibemaksu. Antakse ülevaade käibemaksu ajaloolisest kujunemisest, selgitatakse käibemaksuga seonduvaid põhimõtteid ning mõisteid. Teises alapeatükis antakse ülevaade, millal tekib

sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ning millised sisulised ja formaalsed tingimused peavad selleks olema täidetud.

Teises peatükis käsitletakse Euroopa Kohtu praktikat Euroopa Liidus. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse kohtulahendeid seoses sisendkäibemaksu sisuliste tingimustega. Teises alapeatükis analüüsitakse kohtulahendeid seoses sisendkäibemaksu formaalsete tingimustega. Lisaks võrreldakse, kas ja kuidas on Euroopa Kohtu seisukohad muutunud. Võrdlus teostatakse 2012. aasta lõputööga teemal „Euroopa Kohtu ja Eesti kohtupraktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel“, kus on käsitletud kohtulahendeid aastatest 1983-2010. Sellest tulenevalt on selles töös kasutatavad kohtulahendid aastatest 2009-2014, mida eelnevas töös käsitletud pole.

Lõputöö allikatena on kasutatud Eesti Vabariigi ja Euroopa Liidu õigusakte, teadusartikleid, erialakirjandust ning Eesti ja Euroopa Kohtu kohtupraktikat.

1. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE

1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Käibemaksu paremaks mõistmiseks tuleb teada käibemaksuga seonduvaid põhimõtteid, mis tulenevad nii siseriiklikest õigusaktidest, liikmesriikide seadustest kui ka Euroopa Liidu õigusaktidest. Samuti on oluline tunda käibemaksu kujunemisprotsessi nii Euroopa Liidus kui ka Eestis.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, millega maksustatakse kõiki tarbitavaid teenuseid ja kaupu, seetõttu on ta riigile üheks olulisemaks tuluallikaks. 2014. aastal laekus riigieelarvesse käibemaksu 1 696 945 miljonit eurot (Riigieelarvesse...2015). See moodustab 20,9% Eesti riigieelarvest (Eesti suurim tuluallikas on sotsiaalmaks, mis moodustas 2014. aasta eelarvest 28,1%) (Riigi eelarve 2014).

Juba antiikajal tunti kaupade või teenuste müügi käibelt võetavaid makse. Kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil (Lehis 2009:352). Makse kehtestati selle jaoks, et saada sõjategevuseks ressursse juurde, nii näiteks kehtestati müügitakse ulatuslikult Esimese maailmasõja ajal ja selle järel.

Eestis tuntakse käibemaksu mõiste all lisandväärtusemaksu (edaspidi LVM) ehk mittekumuleeruvat maksu. Käibemaks mittekumuleeruva maksuna on suhteliselt uus maks. Esimesena kehtestati taoline maks, mida võib pidada tänapäevase lisandväärtusemaksu eelvormiks Prantsusmaal 1954. aastal (Käibemaksu ajalugu 2006). Kehtestatud maks ei vastanud siis Euroopa Liidu liikmesriikides kehtiva lisandunud väärtuse maksu nõuetele. Eestis kehtestati LVM 37 aastat hiljem kui Prantsusmaal – määrusega nr 209, „Käibemaksuga maksustamise kord“, mis hakkas kehtima 10. jaanuarist 1991. aastal (Käibemaksuga maksustamise kord, 10.10.1990).

Tänapäevani on Eestil kokku olnud neli erinevat käibemaksuseadust. Esimest korda seaduse alusel kehtestatud käibemaks hakkas kehtima Eestis 1. jaanuarist 1992., seadus ise võeti vastu Eesti Ülemnõukogu poolt 16. oktoobril 1991. aastal (Eesti Vabariigi käibemaksuseadus, 16.10.1991). Järgmine käibemaksuseadus võeti vastu 25. august 1993 (Käibemaksuseadus, 25.08.1993). Antud seadusesse tehti küll muudatusi 37 korda, kuid see jäi kehtima kuni 2002 aasta 1. jaanuarini. 1. jaanuaril 2002 jõustus käibemaksuseadus, mis oli õiguslikuks aluseks kuni 1. maini 2004 (Käibemaksuseadus, 13.06.2001). Selle seadusega sai alguse Eestis kehtivate nõuete kooskõlla viimine Euroopa Liidu nõuetega. Kõiki isikuid hakati käsitlema ühtviisi. Füüsilisest isikust ettevõtjad said õiguse ja kohustuse registreerida maksukohustuslaseks (Käibemaksu ajalugu 2006).

Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 1. mail 2004. aastal jõustus 10. detsembril 2003. aastal vastu võetud käibemaksuseadus (edaspidi KMS) (Käibemaksuseadus, 10.12.2003). Antud seadus kehtib ka täna, kuigi seda on mitmeid kordi muudetud. Praegu kehtiv redaktsioon on seisuga 01 jaanuar 2015, kuigi mõned olulisemad muudatused rakendati 2014. aastal. Käibemaksudeklaratsioonile lisaks (edaspidi KMD) tuleb alates 1. novembrist 2014 esitada KMD INF-i vorm A ja B. KMD lisal kajastatakse tehingupartnerite lõikes kõik arved, mille kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot (KMS § 27 lõige 1²).

Lisaks muudeti sõiduautodega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise korda. Ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamisel või kasutuslepingu alusel kasutamisel ning sõiduauto tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel saab 1. detsembrist 2014 arvestatud käibemaksust maha arvata 50% sisendkäibemaksust. Kui maksukohustuslase sõiduauto ettevõtluses kasutamise osatähtsus on alla 50%, saab sisendkäibemaksu maha arvata vastavalt ettevõtluses kasutamise osatähtsusele. Sisendkäibemaksu saab maha arvata täies ulatuses, kui maksukohustuslane tegeleb sõiduautode müügi, sõiduautode kasutamisele andmise, taksoveo või õppesõiduga ning kui sõiduautot kasutatakse eranditult vaid ettevõtluse tarbeks, välja arvatud sõiduauto tasu eest kasutada andmine

maksukohustuslase töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele. (KMS § 30 lg-d 3 ja 4)

Kuna käibemaks mõjutab maksustatavate kaupade ja teenuste müügihinda, mõjutab see kõiki tarbijaid. Lisaks siseriiklikust seadusest tulenevatele regulatsioonidele on oluline koht Euroopa Liidu õigusel. Kõige olulisemaks käibemaksualaseks õigusaktiks on Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, kuid käibemaksu paremaks arusaamiseks on vaja tunda käibemaksu üldiseid põhimõtteid, mis tulenevad nii direktiivist kui ka käibemaksuseadusest.

Esmalt on käibemaks universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ja millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra (Lehis 2009:349). Käibemaksule lisaks on veel tarbimismakse, näiteks aktsiisid ja hasartmängumaks. Käibemaks erineb teistest tarbimismaksudest selle poolest, et käibemaksu maksuobjektiks on kauba või teenuse väärtus. Aktsiiside puhul on maksubaas seotud kauba koguse, mitte väärtusega (Lehis 2009:349). Käibemaksu puhul on maksukoormuse kandja eelkõige tarbija ning maksu maksab ettevõtte. Ettevõtjatel, kes kasutavad sisseostetud kaupu või teenuseid uute tootmiseks, saavad õiguse arvata oma maksukohustuselt maha sisendkäibemaks. Tarbijaks saab ettevõtet pidada üksnes siis, kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetab nende kaupade ja teenuste kasutamise ettevõtluses. Kui ettevõtjal puudub käibemaksuga maksustatav „väljund“ (maksustatav käive), siis ei teki üldjuhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (Lehis 2009:354).

Käibemaks on objektiivne maks. Käibemaksu puhul ei sõltu käibemaksu suurus sellest, kes on ostja või müüja, vaid sellest, mis liiki ja mis väärtusega antud kaup või teenus on. Siiski on mõned erandid seotud impordi maksuvabastustega, mis on ära toodud KMS § 17 lg-s 1. Impordi maksuvabastuse alla kuuluvad näiteks maksuvaba kaup, Eesti panga poolt imporditav kuld, maksumärgid jne.

Üheks maksude liigitamise aluseks on ka see, kas maksu tuleb tasuda üks kord või on tegu perioodilise maksuga. KMS § 27 lg 1 kohaselt on käibemaksuperiood üks kuu ning ettevõtjal lasub kohustus deklareerida ja maksta käibemaks

maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Seepärast on käibemaks perioodiline maks. Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksudirektiiv 2006/112/EÜ artikkel 252 kohaselt on liikmesriikidele jäetud võimalus kehtestada kuni ühe aasta pikkuseid maksustamisep perioode. Ka siin on erandeid. Käibemaks võib olla ühekordne maks kauba importimisel. Impordikäibemaksu nimetatakse käibemaksu eriliigiks. Seda maksavad kõik isikud, kes impordivad kaupa.

Käibemaks on kaudne maks, kuna maksukoormuse kandja ja maksu maksja ei lange käibemaksu puhul kokku. Käibemaksu maksukohustuse kandja on lõpptarbija, kes ostab kaupu või teenuseid ning maksab toote- või teenusehinna sees käibemaksu, selleks võivad olla nii füüsilised kui ka juriidilised isikud. Käibemaksu paremaks haldamiseks on maksu kogujaks ja maksjaks määratud maksukohustuslane, kes pakub teenust või müüb kaupu. Kaudse maksu puhul võib erandina välja tuua jällegi impordikäibemaksu. Impordi puhul on käibemaks otsene maks. Impordikäibemaksu tuleb tasuda piirmäära ületavalt summalt kõigil, nii eraisikutel kui juriidilistel isikutel.

Käibemaks on lisandunud väärtuse maks, et mitte tekitada maksukoormust ettevõtjatele, vaid tarbijatele. Käibemaksu LVM-na rakendamine tuleneb käibemaksuseaduse § 1 lg-st 2, mille kohaselt rakendatakse käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna, välja arvatud käibemaksuseadusest tulenevatel erijuhtudel. LVM-na rakendamine toimub järgmiselt: maksustamisperioodil maksustamisele kuuluvatelt tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaksust arvatakse maha samal maksustamisperioodil oma ettevõtluse jaoks kaupade ja teenuste ostmisel teisele maksukohustuslasele tasumisele kuuluv maks – sisendkäibemaks (Tammert 2005:302). Müügiahela lõpus on isik, kes ei saa maksudest mahaarvamisi teha ehk eratarbija.

Neutraalsuse põhimõtte all mõeldakse eelkõige seda, et kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist, ei ole vahet, kas müüja on füüsiline või juriidiline isik. Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi tarbimisele (Lehis 2009:354). Käibemaksu neutraalsuse põhimõtte on täidetud, kui maksukohustuslase käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise

õigus on kooskõlas. Käibemaksu neutraalsuse tagamiseks on käibemaksuseaduses ette nähtud näiteks sellised erisused nagu impordi ja omatarbe maksustamine, maksuhalduri õigus suurendada omahinnast odavamalt müüdud kaupade ja teenuste maksustatavat väärtust, dotatsioonide lisamine maksustatavale väärtusele, sisendkäibemaksu korrigeerimise reeglid jne (Lehis 2009:355).

Tänapäeva ühiskonnas müüakse kaupu või osutatakse teenuseid üle piiri. See võib aga tekitada topeltmaksustamise ohu, käibemaksu tahavad juurde lisada nii ekspordi- kui ka impordiriik. Käibemaksuvaldkonnas ei ole sõlmitud topeltmaksustamise vältimiseks lepinguid, nagu näiteks tulumaksu puhul. Käibemaksu puhul lähtutakse sihtkohamaa põhimõttest, kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija (Lehis 2009:356). See põhimõte tõestab omakorda seda, et käibemaksuga koormatakse tarbimist, mitte kauba või teenuse tootmist. Selle sama põhimõtte järgi tuleb kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära ning välismaa ettevõtjale tagastada kauba või teenuse soetamisel tasutud käibemaks. Kaupade ja teenuste import tuleb aga maksustada. Lähtudes neutraalsuse põhimõttest, tuleb imporditud kaup maksustada samamoodi kui maksustatakse kodumaist kaupa, sest muidu saaksid välismaised tootjad eelise (Kägi, Võimre 2007:17).

Käibemaksumäär on määr, mida kohaldatakse maksustatavale väärtusele käibemaksusumma arvutamiseks (Kägi, Võimre 2007:100). Eestis on kasutusel kolm käibemaksumäära. Üldine käibemaksumäär on 20%, teatud kaupadel ja teenustel kasutatakse alandatud maksumäära 9% ja 0%. Lisaks on osad kaubad ja teenused maksuvabad. Tuleb teha vahet, mis on 0% maksumäär ja mis on maksuvabastus, sest mõlema puhul ei lisata hinnale käibemaksu, kuid maksuvaba käibe puhul puudub ettevõtjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Nullmäära kasutatakse ekspordil või sellega samaväärsel tehingul, et hoiduda topeltmaksustamisest. Nullmääraga maksustatavad kaubad ja teenused on välja toodud KMS § 15 lõigetes 3 ja 4.

Direktiivi artikkel 97 kohaselt ei või harilik maksumäär olla väiksem kui 15%, ülempiiri pole seatud. Nimetatud direktiiv annab liikmesriikidele võimaluse

kasutada lisaks harilikule maksumäärale kuni kahte alandatud maksumäära, kuid need ei tohi olla väiksemad kui 5%. 9% alandatud maksumäära saab kasutada vaid nende toodete ja teenuste puhul, mis on KMS §-s 15 lg 2 välja toodud. Nendeks on raamatud ja õppevahendid, ministri määrusega kehtestatud ravimid, perioodiliselt välja antavad trükised ning majutusteenus. Direktiiv lubab alandatud määra kasutada suuremal hulgal kaupadel ja teenustel, kui Eesti seda võimalust kasutab. Direktiivi kohaselt saab alandatud maksumäära kasutada ka näiteks koristusteenuse korral ning laste rõivastel.

Tänapäeva käibemaksule eelnevaid vorme (müügimaks) tunti juba antiikajal. Eestis kehtestati lisandväärtusemaks ehk mittekumuleeruv maks määrusega, mis hakkas kehtima 10. jaanuar 1991. Käibemaksu tunnused lühidalt oleks järgmised. Käibemaksuga maksustatakse kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Käibemaksu maksukoormuse kandja on eelkõige tarbija ning maksu maksab ettevõtte. Tarbijaks saab ettevõtet pidada vaid siis, kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetab nende kaupade ja teenuste kasutamise ettevõtluses. Käibemaksu puhul ei sõltu käibemaksusumma sellest, kes kaupa või teenust ostab, vaid sellest, mis liiki kaubaga tegu on. Eestis maksustatakse üldiselt 20%-lise maksumääraga. Teatud juhtudel kasutatakse 9% ning 0% maksumäära. Osad kaubad ja teenused on maksuvabad. Käibemaksu kogub ja maksab maksukohustuslane, kuid tegelikku maksukoormust kannab lõpptarbija. Käibemaks tuleb deklareerida maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks ehk käibemaksu maksustamisperiood on üks kuu. Käibemaksu topeltnmaksustamise vältimiseks lähtutakse põhimõttest, et maksustamine toimub selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija ehk lähtutakse sihtkohamaa põhimõttest.

1.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja tingimused

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on lisandunud väärtuse maksu üks aluspõhimõtte. See tähendab, et maksukohustuslasel on õigus arvata maha kaupade soetamisel või teenuste saamisel makstud sisendkäibemaks maksustatavalt käibelt

arvatud ja tasumisele kuuluvast käibemaksusummast. Selleks, et tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, peavad olema täidetud teatud sisulised ja formaalsed tingimused.

Sisendkäibemaksu saab maha arvata ainult Eestis registreeritud maksukohustuslane. Isikud, kes ei ole käibemaksukohustuslased ei ole kohustatud maksma müügikäibelt käibemaksu, seetõttu puudub neil õigus maha arvata sisendkäibemaks. Samuti puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus piiratud maksukohustuslasel (KMS § 25 lg 1).

Siin kohal tuleks selgitada maksukohustuslase mõistet. KMS § 3 defineerib käibemaksukohustuslase mõistet sedasi. Käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Maksuõigussuhtes on maksukohustuslane kohustatud maksu maksma või täitma muid seadusest tulenevaid kohustusi, ka mitterahalisi kohustusi. Mitterahaliseks kohustuseks on näiteks käibedeklaratsiooni esitamine ka siis, kui vastaval kuul ei tekkinud maksukohustust.

Piiratud käibemaksukohustuslane on isik, välja arvatud ettevõtlusega mittetegelev füüsiline isik, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena (KMS § 3 lg 2). Piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus tekib, kui isik saab Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi ettevõtjalt § 10 lg-s 5 nimetatud teenuseid (KMS § 21 lg 1). Nendeks teenusteks on nn immateriaalsed teenused, näiteks reklaamiteenus, finantsteenuse, raamatupidamisteenuse jne. Teisel juhul tekib registreerimise kohustus, kui isiku ühendusesiseselt soetatud kaupade maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 10 000 eurot, nende maksustatavate kaupade alla ei kuulu aktsiisikaup ja uus transpordivahend (KMS § 21 lg 2). Piiratud käibemaksukohustuslane ei lisa enda poolt müüdud kaupadele ja teenustele käibemaksu, sellepärast puudub tal ka õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Ta on sisuliselt lõpptarbija, kuna ta ei kasuta soetatud ja saadud teenuseid ettevõtluses (Elling 2008:56).

Selleks, et käibemaksukohustuslaseks saada, peab tegelema ettevõtlusega. Järgmiseks oluliseks mõisteks ongi ettevõtlus käibemaksuseaduse tähenduses. Ettevõtlus on KMS § 2 lg 2 tähenduses isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, ettevõtluseks peetakse ka notari ja kohtutäituri ametitegevust.

Sisendkäibemaksu mõiste on välja toodud KMS § 29 lõikes 3. Sisendkäibemaksu mõiste hõlmab lisaks teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluvale käibemaksule ka imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluvat käibemaksu, välisriigi maksukohustuslase poolt teenuste eest tasutud käibemaksu, ühendusesiseselt soetatud kauba, paigaldatava või kokkupandava kauba ning kolmnurktehinguga soetatud kauba soetamisel arvestatud käibemaksu.

Käibemaksukohustuslaseks saamiseks on kaks erinevat viisi. Käibemaksukohustuslaseks võib saada nii vabatahtlikult või piirmäära täitudes juba kohustuslikult. Käibemaksukohustuslaseks registreerimisekohustus tekib, kui maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot (KMS § 19 lg 1). Registreerimisekohustust ei teki, kui käibe moodustab nullprotsendise käibemaksuääruga maksustatav käive. Vabatahtlikuks registreerimiseks tuleb maksuhaldurile esitada avaldus. Maksuhalduril on õigus registreerimisest keelduda.

KMS § 29 lg 1 kohaselt on maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma maksustamisperioodil § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute või välisriigis toimuva ettevõtluse tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks, välja arvatud §-s 16 sätestatud maksuvaba käibena käsitatavatest tehingutest. Teisiti öelduna, registreeritud maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva käibemaksusumma saamiseks tuleb arvestatud käibemaksust maha arvata Eestis tekkiva maksustatava käibe, ettevõtlusega seotud mittekäibena käsitatava tehingu või toimingu (KMS §

4 lg 2) või välisriigis toimuva ettevõtluse, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavate tehingute, jaoks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaksu (Käibemaksuseadus...2015).

Maha saab arvata vaid Eesti käibemaksu. Juhul, kui Eesti maksukohustuslane tegeleb ettevõtlusega väljaspool Eestit ning tasub ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt käibemaksu seal, saab Eestis tekkinud maksustatavalt käibelt arvata vaid selle osa käibemaksust maha, mis on seotud Eestist soetatud kaupade ja teenustega. Maksukohustuslane võib välisriigist küsida tagasi seal soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu. Samuti on võimalik ennast registreerida liikmesriigi maksukohustuslaseks. Sellisel juhul saab vastavas riigis ise ettevõtlusega seotud sisendkäibemaksu maha arvata.

Maksukohustuslaselt kauba soetamisel või teenuse saamise korral arvatakse sisendkäibemaks maha KMS §-s 37 sätestatud nõuete kohase arve alusel (KMS § 31 lg 1). Sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ei nõuta arvet, kui on olemas muud tõendid kauba ühendusesisese soetamise, paigaldatava või kokkupandava kauba soetamise, kolmnurktingimustel kauba soetamise ja ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult kauba muu soetamise kohta. Sama kehtib ka, kui saadakse teenust, millelt on tasutud käibemaks ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult. Kauba importimisel arvestatakse maks maha tollideklaratsiooni alusel. Lisaks tollideklaratsioonile on arvet vaja, kui imporditakse ühendusevälisest riigist kaupa.

Ostu-müügitehing toob kaasa müüja käibemaksukohustuse suurenemise ja ostja käibemaksukohustuse vähenemise. Selleks, et maksuhaldur saaks kontrollida, kas sisendkäibemaksu mahaarvamiseks oli alus ning kas seda on õigesti arvatud peavad arvel olema teatud rekvisiidid. Tuleb arvestada sellega, et käibemaksu summa saab maha arvata see isik, kes kaupa või teenust reaalselt kasutab ning on märgitud arvel ostja või tellijana (Elling 2014:187).

Arve võib väljastada nii paberil kui ka elektrooniliselt. Arvel peab olema arve number, väljastamise kuupäev, nii maksukohustuslase kui kauba soetaja nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number. Kauba või teenuse kohta

peab olema ära märgitud kauba või teenuse nimi, kogus, summa ilma käibemaksuta, käibemaksusumma ning kogu kauba või teenuse summa käibemaksuga. Nullmääraga maksustamisel või maksuvaba käibe puhul tuleb arvel viidata selle käibemaksumäära kohaldamise aluseks olevale Eesti käibemaksuseaduse paragrahvile või ELi nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklile. Pöördmaksustamise puhul tuleb arvele teha märke „pöördmaksustamine“. Lisaks tuleb märke arvele teha, kui on tegu järgmiste tehingutega: käibemaksuvaba (*tax-free*) müügi, uue transpordivahendi müügi, reisiteenuste erikorra rakendamise, maksuesindaja kasutamise ja kasutatud kaupade, originaalteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme edasimüügi erikordade rakendamisega.

Teatud juhtudel on Eesti maksukohustuslasel lubatud esitada lihtsustatud arve. KMS § 37 lg 9 kohaselt võib lihtsustatud arve esitada kui arvel olev summa ei ületa 160 eurot ilma käibemaksuta reisijateveo teenuse osutamisel, parkimisautomaadi, automaattankla makseterminali ja muude samalaadsete aparaatide väljatrükitava arve korral.

Nagu eelnevalt märgitud on nõuetekohast arvet koos kohustuslike rekvisiitidega vaja sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Eelkõige on see tähtis kauba või teenuse soetaja jaoks. Seetõttu on kauba või teenuse soetajal kohustus jälgida, et kauba või teenuse eest esitataks korrektne arve. Samas ei ole arve saajal kohustust kontrollida, kas arve väljastaja arvel näidatud käibemaksu deklareerib ja tasub (Elling 2008:57). Olukorras, kus maksukohustuslasele ostetud teenuse eest esitatud arvele on käibemaks lisatud alusetult ning maksukohustuslane selle tasub, ei teki tal mahaarvamise õigust. Maksukohustuslasel on võimalus nõuda teenuse osutajalt arve parandamist ning käibemaksu tagastamist.

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel ei piisa alati ainult korrektsest arvest, oluline on jälgida tavapärast hoolsuskohustust äritegevuses. Riigikohus on rõhutanud, et oluline on tuvastada tehingu teine pool, sest kauba või teenuse soetajal puudub käibemaksu mahaarvamise õigus, kui müüja pole käibemaksukohustuslane (Riigikohtu lahend nr 3-3-1-21-04). Kui käibemaksukohustuslane ei suuda tõendada tehingu toimumist ja tehingu tegelikku teist poolt, puudub tal

käibemaksu mahaarvamise õigus, kuna sellisel juhul tuleb tegelikult müüjaks pidada tundmatut kolmandat isikut. Eeldada ei saa, et see tundmatu kolmas isik on käibemaksukohustuslane (Riigikohtu lahend nr 3-3-1-40-03).

Teisalt on Riigikohtu halduskolleegium selgitanud, et käibemaksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja ning sealjuures, ta on näidanud üles äris nõutavat ja tavapärasest hoolsust müüja tuvastamisel. Lisaks sellele on Riigikohus öelnud, et hoolsuskohustuse ulatuse hindamiseks tuleb arvestada ka kauba või teenuse iseärasusi ning selliste kaupade või teenuste müügi puhul nõutavaid või tavapäraseid tingimusi. (Riigikohtu lahend nr 3-3-1-43-03).

Äris nõutava tavapärase hoolsuse võib lühidalt öelda järgmiselt. Ostjal on kohustus arve saamisel kontrollida, kas arve vastab KMS §-s 37 toodud nõutele. Lisaks on vaja kontrollida, kas müüja on kantud käibemaksukohustuslaste registrisse. Oleks mõistuse vastane nõuda ostjalt lisaks vorminõuete kontrollimisele kontrollida ka müüja esindaja volitusi ja seda, kas müüja käitub õiguspäraselt. Kui ostja on käitunud heauskselt, siis puudub alus piirata tema sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Siiski tuleks meeles pidada, et nõuetekohase arve olemasolu ei välista tehingute mittetoimumist ega ole piisav tõend sisendkäibemaksu mahaarvamiseks (Riigikohtu lahend 3-3-1-97-07). Ostja kohustus on tõendada, et ostetud kaup ja teenus on kätte saadud ning ettevõtlusega seotud.

Maksukohustuslasel on kohustus säilitada dokumente, et maksuhaldur saaks kontrollida vastavate tehingute toimumist. Ostu- ja müügiarved tuleb säilitada kronoloogilises järjestuses seitsme aasta jooksul nende väljastamise või saamise päevast arvates (KMS § lg 1 p 1). Algdokumentide säilitamise kohustus tuleneb lisaks käibemaksuseadusele ka raamatupidamise seaduse (edaspidi RPS) §-st 12 lg 1. See sätestab, et raamatupidamise algdokumente tuleb säilitada seitse aastat alates selle majandusaasta lõpust, millal algdokument raamatupidamises kajastati (Raamatupidamise seadus, 20.11.2002).

KMS § 31 lõiked 8 ja 9 reguleerivad käibemaksu mahaarvamise aega. Üldiselt lähtutakse direktiivi artiklist 167, kus on öeldud, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutmise ajal. Teisiti öelduna arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, millal kaup või teenus soetati ehk perioodil, mil müüjal tekkis maksukohustus, eeldusel, et selleks ajaks on ka arve olemas. Samas, ei saa maksukohustuslane sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada enne arve kätte saamist (Elling 2008:57). Kui maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamise ajaks ei ole arvet saadud, siis arvatakse sisendkäibemaks maha maksustamisperioodil, mil arve saadakse.

Kauba või teenuse eest ettemaksu tegemine ehk osaline tasumine annab õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks makstud osa summas, kuna müüjal tekib sama summa osas maksustatav käive (Elling 2008:58). See tähendab, et ettemaksu tegemise korral, tekib võimalus ettemaksu ulatuses sisendkäibemaks maha arvata ning selle aluseks on ettemaksuarve.

Alati ei kasutata ostetud kaupu ja teenuseid täies ulatuses maksustatava käibe jaoks, vaid ka maksuvaba käibe jaoks. Sellisel juhul arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha osaliselt (KMS § 32 lg 1). Sisendkäibemaksu saab osaliselt maha arvata nii otsese arvestuse meetodi kui ka segameetodiga. Otsesel meetodil lähtutakse maksustatava ehk Eestis ja välisriigis kalendriaasta jooksul tekkinud käibest, mille osas on maksukohustuslasel mahaarvamisõigus KMS § 29 lg 1 alusel ja kogu tema Eestis ja välisriigis tekkinud käibe suhtest. Segameetodi puhul arvatakse arvestatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks, maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu maha ei arvata. Nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele.

Maksukohustuslane peab raamatupidamises eraldi kajastama maksustatavat ja maksuvaba käivet ning nende tarbeks soetatud kaupu ja saadud teenuseid, samuti kaupu ja teenuseid, mis on soetatud või saadud nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks. Maksustatava ja kogu käibe suhtarv arvutatakse igal aastal ning

ümardatakse alati ülespoole. Tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes jooksva aasta maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest.

Käibemaksu mahaarvamisel kasutatakse proportsiooni ka siis, kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenused nii ettevõtluse kui ka ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Sellisel juhul arvatakse maha ainult ettevõtlusega seotud tehingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaks. Ettevõtjale antakse voli ise otsustada, kas antud kaubad ja teenused on ettevõtluse tarbeks või mitte. Siiski on seadusandja kehtestanud mõne kululiigi kohta keelu või piirangu. Direktiivi artiklis 176 on keelatud käibemaksu maha arvata luksuskaupadelt, meelelahutuselt ning lõbustuselt. Eesti KMS § 30 lg 1 keelab sisendkäibemaksust maha arvata külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks ja majutamiseks kasutatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu. Selle alla ei kuulu lähetuses olevate töötajate majutamiseks tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine. Kui maksukohustulase raamatupidamisest ei ole võimalik eristada ettevõtluse tarbeks kasutatud kaupu ja teenuseid mitteetevõtluse tarbeks kasutatavatest, siis määrab sisendkäibemaksu mahaarvamise korra maksukohustulase taotluse alusel maksuhaldur, lähtudes kauba või teenuse tegelikust kasutusest.

KMS § 34 lg 1 kohaselt kui maksustamisperioodil arvestatud käibemaks on väiksem samal perioodil mahaarvatavast sisendkäibemaksust, tagastatakse enamakstud käibemaks maksukohustulasele. Maksupettuse kahtluse korral on võimalus maksuhalduril pikendada käibemaksu tagastuse tähtaega 60 päeva võrra. Üldiselt käib käibemaksu tagastus automaatselt ning tagastatakse 60 päeva jooksul.

Sisendkäibemaks on maksukohustulase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib registreeritud käibemaksukohustuslastel. Sisendkäibemaksu saab maha arvata kohe, ei ole oluline, kas ostja on teenuse või kauba eest osaliselt või täielikult tasunud. Osalise tasumise puhul saab sisendkäibemaksu maha arvata ettemaksu ulatuses. Sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks on nõuetekohane arve. Arvel peab

kindlasti olema märgitud arve number, tehingu osapoolte aadressid, maksukohustuslase registrikood ja arve väljastaja. Sisendkäibemaksu mahaarvamisel on maksukohustuslane kohustatud järgima mõningaid hoolsusnõudeid. Näiteks, kas müüja on kantud käibemaksukohustuslaste registrisse ning kas ostjale esitatud arvel on kõik vajalikud rekvisiidid. Kui ostja on tegutsenud heas usus ning näidanud üles äris nõutavat hoolsuskohustust, siis on ostjal õigus sisendkäibemaks maha arvata. Sisendkäibemaksu mahaarvamisel on iga ettevõtja enda otsustada, kas ostetud kaubad ja teenused on ettevõtlusega seotud või mitte. Vastavalt sellele tuleb määrata sisendkäibemaksu proportsioon.

2. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE PRAKTIKA EUROOPA LIIDUS

2.1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise sisulised tingimused

Sisendkäibemaksu mahaarvamine on reguleeritud erinevate õigusaktidega. Erinevate õigusaktide sätete tõlgendamisel on abiks kohtulahendid. Euroopa Liidu liikmesriikide kohtud on kohustatud järgima Euroopa Liidu Kohtu seisukohti. Euroopa Liidu Kohus on väljakujunenud kohtupraktikat arvestades teinud järeldused, millal ja mis ulatuses saab sisendkäibemaksu maha arvata ning millised sisulised tingimused peavad olema täidetud.

Euroopa Kohus on kirjeldanud lahendis C-590/13 käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Maksukohustuslastel on õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, sõltumata äriühingu eesmärkidest või tulemist (Euroopa Kohtu otsus, 11.12.2014 nr C-590/13. *Idexx Laboratoires Italia Srl v Agenzia delle Entrate*). See Euroopa Kohtu seisukoht toetab omakorda üht käibemaksu põhimõtet, et käibemaks ei koorma ettevõtjat, vaid tarbijat.

Nii on Euroopa Kohus korduvalt rõhutanud, nagu ka kaasuses C-590/13, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada (Euroopa Kohtu otsus, 11.12.2014 nr C-590/13. *Idexx Laboratoires Italia Srl v Agenzia delle Entrate*). Teisiti öelduna, kui maksukohustuslane ostab teenuseid või kaupu ettevõtjalt tarbeks, peab tal olema võimalus nendelt kuludelt sisendkäibemaks maha arvata ning seda võimalust ei tohi põhimõtteliselt piirata. Olukorras, kus mahaarvamisõigust peab piirama, tuleb maksuhalduril otsust, millega piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust piisavalt põhjendada.

Maksukohustuslast võib mahaarvamisõigust kasutamast keelata, kui objektiivsete tõendite alusel on tuvastatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupu või osutati teenuseid, mille põhjal mahaarvamisõigust taotletakse, teadis või oleks pidanud teadma, et nende kaupade või teenuste soetamisega osaleb ta tehingus, mis on seotud käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumisega, mille pani toime tarnija või tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja (Euroopa Kohtu otsus, 13.02.2014, nr C-18/13. *Maks Pen EOOD v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia*). Maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk.

Kaasuses C-204/13, kus *H. Malburg* sai endale kuulunud vanalt maksunõustamisbüroolt tegevuse lõppedes ühe osa kliendibaasist, kuid vahetult pärast omandamist andis kliendibaasi enda loodud uuele büroole majandustegevuse eesmärgil kasutamiseks. Küsimus oli selles, kas selle kliendibaasi omandamisel tasutud käibemaksu võib sisendkäibemaksust maha arvata. Antud kohtuasjas ei kuulunud see müügitehing käibemaksu kohaldamisalasse, kuna kliendibaasi tasuta kättesaadavaks tegemist ei saanud pidada majandustegevuseks kuuenda direktiivi tähenduses (Euroopa Kohtu lahend 13.03.2014, nr C-204/13. *Finanzamt Saarlouis v Heinz Malburg*). Majandustegevusena käsitatakse kuuenda direktiivi artikkel 9 lõige 2 kohaselt eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel peab olema otsene ja vahetu seos, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust (Euroopa Kohtu lahend 13.03.2014, nr C-204/13. *Finanzamt Saarlouis v Heinz Malburg*). Ehk maksukohustuslasel, kes kasutab kaupu ja teenuseid maksustatavate tehingutega seoses on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis on tasutud talle osutatud teenuste või kaupade eest.

Teisalt on Euroopa Kohus öelnud aga, et maksukohustuslasel on mahaarvamisõigus ka juhul, kui puudub otsene ja vahetu seos ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel, mille puhul võib maksu maha arvata (Euroopa Kohtu lahend 13.03.2014, nr C-204/13. *Finanzamt Saarlouis v Heinz Malburg*). Üheks selliseks juhuks on, kui teenuse osutamise kulud kuuluvad maksukohustulase üldkuludesse ning moodustavad sellisena tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Üldkulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustulase kogu majandustegevusega. Üldkuludeks on näiteks seadmete hooldus ja remont.

Euroopa Kohus on öelnud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustulane on jätnud täitmata mõned vorminõuded. See ei kehti juhul, kui nende vorminõuete rikkumise tõttu ei ole võimalik esitada piisavaid tõendeid selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (Euroopa Kohtu otsus, 11.12.2014 nr C-590/13. *Idexx Laboratoires Italia Srl v Agenzia delle Entrate*). Mahaarvamise teostamiseks ette nähtud sisulised nõuded on toodud direktiivi artikli X jaotise 1. peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“. Mahaarvamisõiguse saamiseks on kehtestatud vorminõuded, mis aitavad reguleerida selle õiguse teostamist ning selle üle tehtavat kontrolli. Samas reguleerivad käibemaksusüsteemi tõhusat toimimist.

Lisaks siseriiklikule käibemaksu tagastusele saab maksukohustulane ka piiriülevalt käibemaksu tagasi küsida. Piiriüleseid käibemaksutagastusi reguleerib direktiiv 79/1072/EMÜ ehk kaheksas direktiiv. Selle direktiivi artiklis 1 on toodud mõiste „väljaspool riigi territooriumit registreeritud maksukohustulane“. Selleks peavad olema täidetud kaks tingimust. Esmalt ei või maksukohustulane omada selle liikmesriigi territooriumil püsivat tegevuskohta, kus ta tagasimaksmist taotleb. Kohtulahendis nr C-323/12 omas ettevõtja E.ON maksuesindajat Rumeenias. Maksuesindaja esitas ettevõtja nimel käibemaksudeklaratsiooni. Maksuhaldur ei nõustunud sisendkäibemaksu maha arvama. Küsitavusi tekitas see, kas ettevõtja E.ON omab püsivat tegevuskohta sellepärast, et tal on vastavas riigis maksuesindaja või mitte. Euroopa Kohus on

asunud seisukohale, et ühes liikmesriigis asuval maksukohustuslasel, kellel on maksuesindaja ning on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis, ei ole võrdsustatav püsiva tegevuskoha omamisega selles liikmesriigis kaheksanda direktiivi artikli 1 mõttes (Euroopa Kohtu lahend 06.02.2014, nr C-323/12. *E.ON Global Commodities SE v Agenția Națională de Administrare Fiscală*).

Selleks, et tegevuskohta võiks esmasest asukoha kriteeriumist erandit tehes pidada maksukohustuslase pakutavate teenuste osutamise kohaks, peab see omama inim- ja tehniliste ressursside osas piisavat püsivat struktuuri, mille abil oleks võimalik iseseisvalt asjaomaseid teenuseid osutada (Euroopa Kohtu lahend 06.02.2014, nr C-323/12. *E.ON Global Commodities SE v Agenția Națională de Administrare Fiscală*). Seega, puhtalt maksuesindaja määramine ei muuda maksukohustuslast piisava inim- ja tehnilisi ressursse omavaks. Artikli 1 teine tingimus oli, et ettevõtte ei või olla teinud kaubarneid või osutanud teenust, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena. Euroopa Kohus jõudis samas lahendis otsusele, et see, kui maksuesindaja esindas äriühing E.ON-i, ei tähenda seda, et äriühing tegelikult tegi selle liikmesriigi territooriumil kaubarneid või osutas teenust. Sellegi poolest oli kohus seisukohal, et äriühingul tuleb lubada käibemaks maha arvata, sest sisulised tingimused käibemaksu mahaarvamiseks olid täidetud ning mõningate formaalsete nõuete mittetäitmine ei olnud sealjuures oluline. Tagastamisõiguse ja mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumine oleks neutraalsuse põhimõttega vastuolus.

Sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist kasutatakse siis, kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustavate tehingutega seoses kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või. Sellises olukorras võib käibemaksu maha arvata üksnes maksustavate tehingutega seoses (Kuues direktiiv, artikkel 173 lg 1). Sama artikli lõige 2 sätestab meetmed, mida maksukohustuslased võivad mahaarvamiseks kasutada. Euroopa Kohus tõlgendas seda järgmiselt. Selle sätte sõnastust arvesse võttes on liikmesriigil lubatud ette näha selline mahaarvamise kord, mille kohaselt võetakse arvesse asjaomaste kaupade ja teenuste või neist osa kasutamist ning kuna direktiivis puudub viide

eeskirjadele, millele antud juhtumil tugineda, siis tuleb need kehtestada liikmesriikidel (Euroopa Kohtu lahend 10.07.2014, nr C-183/13. *Fazenda Pública v Banco Mais SA*). Ehk liikmesriikidele on jäetud võimalus ise valida, millist meetodit osalisel mahaarvamisel kasutada. Euroopa Kohus on öelnud ka, et direktiiviga ei ole vastuolus see, kui liikmesriigid kohaldavad konkreetsele tehingule käibel põhinevast meetodist erinevat meetodit või jaotuspõhimõtet, tingimusel et rakendatav meetod tagab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa täpsema kindlaksmääramise kui see, mis oleks saadud käibel põhinevat meetodit kasutades (Euroopa Kohtu lahend 10.07.2014, nr C-183/13. *Fazenda Pública v Banco Mais SA*). Selline olukord oli kaasuses C-183/13, kus ettevõtte *Banco Mais SA* kasutas käibel olevast meetodist erinevat meetodit. Euroopa Kohus jõudis aga järeldusele, et äriühingu poolt kasutatud meetod oli täpsem ning igati õigustatud. *Banco Mais* arvas tervikuna maha sellistelt kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu, mida kasutas eranditult seoses tehingutega, mis annavad mahaarvamisõiguse. Segakasutuses kaupadelt ja teenustelt tegi osalise mahaarvamise murdarvu alusel. Lugejas oli tasu tehingute eest, mis annavad mahaarvamisõiguse ning nimetajas oli kõigi teenuste eest saadud tasu, millele lisati liisingutehingute käive.

Mahaarvamise korrigeerimissüsteem on direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemi oluline osa, kuna selle eesmärk on tagada mahaarvamise täpsus ja seega maksukoormuse neutraalsus (Euroopa Kohtu lahend 05.06.2014, nr C-500/13. *Gmina Międzyzdroje v Minister Finansów*). Mahaarvamise korrigeerimise võimalus lubab maksukohustuslasel korrigeerida esialgset mahaarvamist. Esialgset käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist on vaja teha näiteks siis, kui pärast KMD esitamist tühistatakse mõni ost või tehakse hinnaalandusi. See võimaldab vältida mahaarvamise arvutamisel tehtud ebatäpsusi ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste andmist või neile ebasooda olukorra tekkimist (Euroopa Kohtu lahend 05.06.2014, nr C-500/13. *Gmina Międzyzdroje v Minister Finansów*). Selliste muudatuste tõenäosus on eriti oluline põhivarade puhul, mida kasutatakse sageli mitme aasta jooksul ning mille käigus võib nende kasutusotstarve muutuda. See pärast annab artikkel 187 lõige 1 võimaluse sisendkäibemaksu korrigeerida viie aasta jooksul, kaasa arvatud aasta,

millal see kaup soetati. Kinnisasja puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

Taoline olukord oli 5. juuni 2014. aasta kohtulahendis C-500/13, kus *Gmina Międzyzdroje* tegi aastatel 2007–2010 investeeringu, mis seisnes talle kuuluva spordihalli laiendamises, lisades sellele abihoone, mis asus vallale kuuluva algkooli läheduses. Laiendamistööde käigus tarniti vallale kaupu ja osutati teenuseid, millelt tasuti käibemaksu. *Gmina Międzyzdroje* pidi spordihalli äriühingule rendile andma. Siseriiklikud seadused kehtestasid järgmist. Spordihalli laiendamise käigus tasutud käibemaksu mahaarvamisõigust tuleb korrigeerida kümne aasta jooksul ning korrigeerimine peab iga korrigeerimise aluseks oleva aasta kohta hõlmama 1/10 investeeringuga seotud sisendkäibemaksu summast, sest spordihalli kasutati 2010. aastal tegevuseks, mille alusel ei tekkinud sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust. Küsimus oli selles, kas kohtuasja reguleerivad siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette kümneaastase korrigeerimisperioodi, on kooskõlas kehtestatud käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, kuna Euroopa Kohtu praktikast lähtudes nõuab neutraalsuse põhimõtte, et maksukohustuslasel peab olema võimalik enamakstud käibemaks mõistliku aja jooksul tagasi saada. Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et neutraalsuse põhimõttega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu antud kohtuasjas (Euroopa Kohtu lahend 05.06.2014, nr C-500/13. *Gmina Międzyzdroje v Minister Finansów*).

Euroopa Kohtu seisukohad seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise sisuliste tingimustega on kokkuvõtvalt järgmised. Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Välja arvatud olukorras, kus tõendite alusel on tuvastatud, et maksukohustuslane, kes kaupu ja teenuseid ostis oleks pidanud teadma, et nende kaupade ja teenuste soetamisega osaleb ta tehingus, mis on seotud käibemaksu pettusega.

Käibemaksu saab maha arvata ainult tasumisele kuuluvate maksudega perioodil, millal vastav kulutus tehti. Ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel peab olema otsene ja vahetu seos, et oleks võimalik

kindlaks määrata selle õiguse ulatust. Välja arvatud olukorras, kui teenuse osutamise kulud moodustavad maksukohustuslase üldkuludest tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Maksuesindaja määramine teises liikmesriigis ei ole võrdne püsiva tegevuskoha omamisega teises liikmesriigis. Selleks, et tegevuskohta saaks pidada teenuste osutamise kohaks, peab see omama inim- ja tehniliste ressursside osas püsivat struktuuri.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui on jäetud täitmata mõned vorminõuded. See ei kehti aga olukorras, kui vorminõuete rikkumise tõttu ei ole võimalik esitada piisavalt tõendeid selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud. Sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel, võivad liikmesriigid kasutada käibel olevast meetodist erinevat meetodit, kuid see meetod peab sellisel juhul olema täpsem. Mahaarvamise korrigeerimissüsteem on direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemi oluline osa ning selle eesmärk on tagada mahaarvamise täpsus ja seega maksukoormuse neutraalsus. See võimaldab vältida mahaarvamise arvutamisel ebatäpsusi ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste andmist või neile ebasoodsa olukorra tekkimist juhul, kui mahaarvamise summa kindlaksmääramisel algselt arvesse võetud asjaolud pärast deklaratsiooni esitamist muutuvad.

2.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise formaalsed tingimused

Sisendkäibemaksu mahaarvamise formaalsed tingimused on seotud Euroopa Liidu õigusaktide kohaldamisega, nõuetega arvetele ning kohustustega, mis on pandud maksukohustuslastele.

Euroopa Liidu liikmesriigid peavad oma siseriiklikud käibemaksu alased seadused kooskõlastama ELi nõukogu poolt välja antud käibemaksudirektiividega. Eraõiguslikud isikud võivad tugineda siseriiklikus kohtuvaidluses riigi vastu direktiivi sätetele, kui direktiivi sätted on tingimusteta ja piisavalt täpsed, nii juhul kui ELi liikmesriik on jätnud ENi direktiivi siseriiklikku õigusesse ettenähtud tähtajal üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv on üle võetud ebaõigesti (Euroopa Kohtu lahend 06.02.2014, nr C-323/12. *E.ON Global Commodities SE v Agenția*

Națională de Administrare Fiscală). Liikmesriigi kohtud on kohustatud jätkma kohaldamata kõik liidu õigusega vastuolus olevad liikmesriigi õigusnormid (Euroopa Kohtu lahend 17.07.2014, nr C-654/13. *Hungary Autóalkatrész Gyártó kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV)*).

Liidu õigusnorm on tingimusteta siis, kui selles sätestatud kohustus ei ole seotud ühegi tingimusega ja selle rakendamine või mõju ei ole seotud sõltuvusse ühegi õigusakti vastuvõtmisest liidu institutsioonide või liikmesriikide poolt (Euroopa Kohtu lahend 03.09.2014, nr C-589/12. *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v GMAC UK pl*). Peab meeles pidama, et kui ELi õiguse sätteid tõlgendatakse, tuleb arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid sellele lisaks ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on (Euroopa Kohtu otsus 10.07.2014, nr C-183/13. *Fazenda Pública v Banco Mais SA*). Liidu sätete tõlgendamisel ei ole tegemist mitte ainult grammatilise tõlgendamisega, vaid tuleb arvestada ka konteksti, kuhu vastav säte kuulub ning õigusakti eesmärke.

Eelnevast selgus, et liikmesriikide käibemaksu alased õigusnormid peavad olema kooskõlas ELi nõukogu direktiividega. Direktiivid ei tekita liikmesriikidele kohustusi, ehk nad ei ole otsekohaldatavad, vaid on suunatud liikmesriikidele, kelle ülesanne on täita eesmärk, valides vahendid ja vormi ise (Lind 2001:243). Lahendis C-424/12 jõudis Euroopa Kohus samale järeldusele. Olukorras, kus ELi õigusnorme ei ole kehtestatud korras ettenähtud tingimuste eiramisel kohaldatavate karistuste valdkonnas ühtlustatud, siis on liikmesriigid pädevad valima ise karistused, mida nad peavad asjakohasteks (Euroopa Kohtu lahend 06.02.2014, nr C-424/12. *SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*). Liikmesriigid on kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust, aluspõhimõtteid ning proportsionaalsuse põhimõtet järgides.

Kui liikmesriik on eksinud maksu sissenõudmisega maksukohustuslastelt, on maksukohustuslasel see õigus tagasi nõuda. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb ELi õigusest õigus saada tagasi maksu, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes (Euroopa Kohtu otsus 19.07.2012, nr C-

591/10. *Littlewoods Retail Ltd jt v Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs*). Seega on liikmesriik kohustatud maksma tagasi maksu, mis on nõutud sisse ELi õigust rikkudes. Lisaks on Euroopa Kohus sedastanud, et kui liikmesriik on makse sisse nõudnud liidu õigust rikkudes, on õigussubjektidel õigus tagasi nõuda mitte ainult alusetult sissenõutud maks, vaid ka summad, mis on sellele riigile makstud või tema poolt kinni peetud otseses seoses nimetatud maksuga, see hõlmab ka kahju, mis on tekkinud seoses võimatusega kasutada raha maksu enneaegse sissenõudmise tõttu (Euroopa Kohtu otsus 19.07.2012, nr C-591/10. *Littlewoods Retail Ltd jt v Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs*).

Maksuhalduri ülesanne on kontrollida, kas maksu on õigesti kogutud ning kas ja mis ulatuses on maksukohustuslasel õigus maha arvata käibemaks. Selleks, et maksuhaldur saaks selle üle kontrolli teostada, on maksukohustuslastele pandud teatud kohustused. Direktiivi artikkel 242 kohaselt peab maksukohustuslane pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldaks käibemaksu kohaldada ning hiljem maksuhalduril selle kohaldamist kontrollida. Artikkel 250 lõige 1 kohustab maksukohustuslast esitama käibedeklaratsiooni. Lisaks võivad liikmesriigid kehtestada artikkel 273 kohaselt võrdse kohtlemise põhimõtet järgides maksukohustuslastele käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel, et sellised kohustused ei too liikmesriikide vahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel. Sellist võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada arvetega seotud kohustusi lisaks direktiivi 3. peatükis sätestatud kohustustele. Selleks, et liikmesriikide kohaldatud kohustused ei oleks liiga koormavad, et maksu õigesti ja õiglaselt kogumist kontrollida, on Euroopa Kohus öelnud, et meetmed, mida liikmesriigid kasutavad maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja pettuste vältimiseks ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik niisuguste eesmärkide saavutamiseks (Euroopa Kohtu otsus 11.12.2014, nr C-590/13. *Idexx Laboratoires Italia Srl v Agenzia delle Entrate*). Näiteks oleks liiga koormav panna maksukohustuslasele kohustus kontrollida terve müügiahela käibemaksu tasumist.

Euroopa Kohtu otsuses number C-424/12 esitas äriühing kohalikule maksuametile käibemaksu tagastusnõude. Maksuamet tagastas käibemaksusumma, kuid kontrollis esimest korda perioodi, millal käibemaksusumma arvestamine toimus. Pärast teistkordset maksukontrolli, mis puudutas sama perioodi, mida esimesel korral kontrolliti leidis maksuamet, et ühe arvega seotud käibemaks tuli sisse nõuda, kuna ei olnud järgitud pöördmaksustamist reguleerivaid lihtsustamismeetmeid. Maksuotsus kohustas tasuma riigieelarvesse äriühingul nii käibemaksusumma, kui selle perioodi eest arvestatud viivitusintressi. Selle maksuotsusega seoses tekkis küsimus, kas selline maksuhalduri tegevus on õiguskindluse põhimõttega vastuolus. Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui esmalt tühistatakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus, kuid pärast uut maksukontrolli nõutakse talt selle käibemaksu ja viivitusintresside tasumist (Euroopa Kohtu otsus 06.02.2014, nr C-424/12. *SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*). Eesti maksukorralduseseaduse (edaspidi MKS) § 102 kohaselt võib muuta või tunnistada kehtetuks maksuotsuse, kui on ilmnunud uus asjaolu või tõend. Uue asjaolu või tõendi ilmunisel analüüsitakse seda ning seejärel on maksuhalduril õigus uus maksuotsus teha ning vastavalt sellele, kas maksu juurde määrata või tagastada.

Samas kaasuses (C-424/12) tasus *Fatorie* arvele ekslikult lisatud käibemaksu müüjale ära, kuigi teenuse saajana oleks pidanud tasuma käibemaksu ise vastavalt artiklile 199 lõike 2 punkti a kohaselt. Väljastatud arve ei vastanud siseriiklikele õigusnormidele, mis tähendas seda, et äriühing ei täitnud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisulisi tingimusi. Selline olukord aga takistas pöördmaksustamise korra kohaldamise kontrollimist ja tõi vastava riigi jaoks kaasa maksutulude kaotamise ohu. Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et *Fatorie* poolt *Megasal* ile käibemaksu tasumiseks puudus alus ja selle tasumine ei vastanud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisulisele tingimusele (Euroopa Kohtu otsus 06.02.2014, nr C-424/12. *SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*). Selle tõttu ei saanud *Fatorie* kasutada arvetele märgitud käibemaksu mahaarvamise õigust. Euroopa Kohus on öelnud, et isegi kui riigil on oht jääda maksutuludest ilma seetõttu, et maksukohustuslane on arve

valesti vormistanud, ei tohi liikmesriigi kehtestatud formaalsused, mida maksukohustuslane peab järgima selleks, et tekiks mahaarvamisoigus, minna kaugemale sellest, mis on vajalikud pöördmaksustamise nõuetekohaseks kontrollimiseks (Euroopa Kohtu otsus 06.02.2014, nr C-424/12. *SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*). Järelikult ei või liikmesriigid koormata liigselt maksukohustuslasi. Liikmesriigid võivad maksukohustuslastele panna minimaalselt selliseid kohustusi, mille korrektsel täitmisel on võimalik lubada sisendkäibemaksu mahaarvamist ning mitte lisakohutusi juurde panna.

Käibemaksu mahaarvamise õigust ei anta, kui sisulised nõuded mahaarvamiseks on täitmata. See ei kehti formaalsete nõuete kohta. Riigikohus on korduvalt rõhutanud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse neutraalsuse põhimõtet järgides ka siis, kui sisulised nõuded on täidetud, kui formaalsed nõuded mitte (Euroopa Kohtu otsus 06.02.2014, nr C-424/12. *SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*). Taoline olukord oli 11. detsembri 2014 aasta lahendis nr C-590/13, kus *Idexx Laboratoires Italia Srl* (edaspidi *Idexx*) omandas 1998 aastal ühendusesiseselt kaupa Prantsuse ja Hollandi äriühingutelt, kuid jättis siseriiklikud formaalsused täitmata. Nimelt ei pidanud *Idexx* käibemaksuarvestust Prantsuse ning Hollandi äriühingute kohta. Pärast *Agenzia delle Entrate* (edaspidi *Agenzia*) poolt teostatud kontrolli koostati *Idexx* ile ühendusesisest omandamist käsitlevate Itaalia õigusnormide rikkumise kohta protokoll, sest tehingud kuulusid pöördmaksustamise korra kohaldamisalasse ja olid käibemaksuga maksustatavad. Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et maksuhaldur ei saanud keelduda lubamast *Idexx* il kasutada mahaarvamisoigust sellepärast, et maksukohustuslane ei täitnud nõudeid, mis on arvetele kohaldatud. Tehingu sisulised nõuded olid täidetud ning *Agenzia* l oli olemas kogu teave, et tuvastada sisuliste nõuete täitmist (Euroopa Kohtu otsus 06.02.2014, nr C-424/12. *SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*).

Nõuete kohane arve on aluseks, et tekiks mahaarvamisoigus. Kaasuses C-85/95 täpsustas Euroopa Kohus arve mõistet. Selle kohaselt loetakse arveks mis tahes dokumenti, mis on koostatud vastavalt Euroopa Liidus kehtivale

käibemaksudirektiivi kriteeriumitele (Euroopa Kohtu otsus 05.12.1996, nr C-85/95. *Reisdorf v Finanzamt Köln-West*). Arvel peab olema märgitud käibemaksukohustuslase number (KMKR number). KMKR-i numbri andmine tõendab maksukohustuslase staatust käibemaksuga maksustamisel ja lihtsustab kontrolli maksukohustuslaste üle eesmärgiga tagada maksu nõuetekohane kogumine. Euroopa Liidu sisese kaubanduse maksustamise üleminekukorra raames on käibemaksukohustuslaste registreerimise eesmärk lihtsustada selle liikmesriigi väljaselgitamist, kus leiab aset tarnitud kauba lõpptarbimine (Euroopa Kohtu otsus 14.03.2013, nr C-527/11. *Valsts ieņēmumu dienests v Ablessio SIA*).

Kuuenda direktiivi artikli 213 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on iga maksukohustuslane kohustatud teatama, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb. Euroopa Kohus jõudis vastuolulisele järeldusele kaasuses C-385/09. Antud kaasuses sedastas Euroopa Kohus, et kuigi direktiivi artikkel 213 põhjal on äriühingul kohustus teatada tegevuse alustamisel, muutmisel ja lõpetamisel teatud organisatsioone, siis selle mittetegemisel ei ole liikmesriikidel õigust keelduda maksukohustuslasel käibemaksu maha arvata (Euroopa Kohtu lahend 12.10.2010, nr C-385/09. *Nidera Handelscompagnie BV v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*). Autori meelest läheb Euroopa Kohtu seisukoht vastuollu direktiivis sätestatuga.

Euroopa Kohus on märkinud, et see, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (Euroopa Kohtu lahend 06.12.2012, nr C-285/11. *Bonik EOOD v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*). 2012. aasta lõputöös käsitletud kaasuses C-280/10 on Euroopa Kohus täpsustanud oma seisukohta. Kui arve on väljastatud käibemaksukohustuslase poolt, siis teisel osapoolel ei ole põhjust kahelda selles, kas ostul tasutud käibemaksu mahaarvamine on lubatud või mitte (Euroopa Kohtu lahend 01.03.2012, nr C-280/10. *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P.*

Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna v Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu).

Kaasuses C-438/09 oli olukord, kus müüja väljastas ostjale arveid, kuid ei olnud ennast käibemaksukohustuslaseks registreerinud. Müüja väljastatud arvetel oli maksukohustuslaseks registreerimise number, mille Poola maksuhaldur annab kõigile ettevõtjatele automaatselt, sõltumata sellest, kas need maksukohustuslased on esitanud käibemaksukohustuslaseks registreerimistaotluse või mitte. Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata käibemaks, mille ta on tasunud teenuste eest, mida talle osutab teine maksukohustuslane, kes ei ole end käibemaksukohustuslasena registreerinud, kui nende teenuste kohta esitatud arvetele on märgitud kõik nõutud andmed, eeskätt teave, mis võimaldab tuvastada arved koostanud isikud ja osutatud teenuste laadi (Euroopa Kohtu otsus 22.12.2010, nr C-438/09. *Bogusław Juliusz Dankowski v Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*). Arvetel olnud maksukohustuslase registreerimise numbri järgi oli maksuhalduril võimalik tuvastada teenust osutanud maksukohustuslane. Seega puudus põhjus keelata teenuse ostjal käibemaksu mahaarvamise õigust.

Kuuenda direktiivi artikkel 214 lõikest 1 tuleneb liikmesriikidel kohustus võtta kasutusele vajalikud meetmeid, et maksukohustuslased registreerida, andes neile individuaalse numbriga. Eesti käibemaksuseaduse § 20 lg 1 kohaselt on isikud kohustatud esitama avalduse enda maksukohustuslasena registreerimiseks kolme tööpäeva jooksul, alates päevast, millal registreerimiskohustus tekkis. Sealjuures võib maksuhaldur keelduda KMKR numbrit andmast. Euroopa Kohtu 14.02.2013 lahendis C-527/11 oli taoline olukord. Liikmesriigi maksuamet keeldus andmast KMKR numbrit ettevõttele sel põhjusel, et ameti arvates puudus ettevõttel deklareeritud majandustegevuseks majanduslikud, tehnilise ja rahalised vahendid ning ettevõtte osanik oli KMKR numbriga saanud eelnevalt juba mitmel korral ettevõtete jaoks, mis võõrandati peale numbriga saamist. Nii Euroopa Kohtu kohtupraktikast kui ka kuuenda direktiivi artikkel 213 lõikest 1 tuleneb, et maksukohustuslased, kes võivad taotleda käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga, ei ole mitte ainult need, kes juba teostavad majandustegevust, vaid ka need, kes kavatsevad majandustegevusega alustada

(Euroopa Kohtu otsus 14.03.2013, nr C-527/11. *Valsts ieņēmumu dienests v Ablessio SIA*). Neil isikutel, kes kavatsevad alles majandustegevusega alustada ei pruugi olla võimalik ettevõtte algstaadiumis tõendada, et neil on olemas vajalikud majanduslikud, tehnilised ja rahalised vahendid. Selle jaoks, et Eestis taolist olukorda ei juhtuks, kus alustav ettevõtte ei saa käibemaksukohustuslaseks registreerida ennast seetõttu, et maksuhalduri arvates puuduvad deklareeritud majandustegevuseks majanduslikud, tehnilised ja rahalised vahendid, on ette nähtud tõendamiskohustus. Eesti maksukohustuslane, kes tahab ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida, on kohustatud tõendama KMS § 20 lg 4¹ järgi, et ta tegeleb ettevõtlusega või alles alustab sellega. Maksuhaldurile on jäetud võimalus küsida lisatõendeid või koguda neid oma algatusel, kui maksukohustuslase tõendid ei ole piisavad.

Euroopa Kohus jõudis seega järeldusele, et maksuamet ei saa keelduda taotlejale numbri andmisest põhjusel, et ta ei suuda tõendada vajalike majanduslike, tehniliste ja rahaliste vahendite olemasolu. Välja arvatud juhul, kui esineb muid objektiivseid tõendeid selle kohta, et maksukohustuslane kavandab pettust. Samuti ei näe kuues direktiiv ette ühtegi piirangut selle kohta, mitu käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldust võib sama isik esitada, tegutsedes erinevate juriidiliste isikute nimel. (Euroopa Kohtu otsus 14.03.2013, nr C-527/11. *Valsts ieņēmumu dienests v Ablessio SIA*)

Euroopa Kohtu seisukohad seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise formaalsete tingimustega on kokkuvõtvalt järgmised. Liikmesriigi kohtud on kohustatud jätkma kohaldamata kõik liidu õigusega vastuolus olevad liikmesriigi õigusnormid. Vajadusel võivad eraõiguslikud isikud tugineda siseriiklikus kohtuvaidluses riigi vastu direktiivi sätetele, kuid peab meeles pidama, et ELi õiguse sätete tõlgendamisel tuleb arvestada mitte ainult sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on. Liikmesriikidele on jäetud võimalus valida ise karistused, kui ELi õigus seda teinud pole. Seda pädevust peavad teostama liigu õigust, aluspõhimõtteid ning proportsionaalsuse põhimõtet järgides. Kui liikmesriik on maksu sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, siis lisaks maksule on õigus tagasi nõuda ka kahjutasu, mis tekkis seoses võimatusega

kasutada raha maksu enneaegse sissenõudmise tõttu. Õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui esmalt tühistatakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus, kuid pärast uut maksukontrolli nõutakse talt selle käibemaksu ja viivitusintresside tasumist.

Arveks loetakse mis tahes dokumenti, mis on koostatud vastavalt Euroopa Liidus kehtivale käibemaksudirektiivi kriteeriumitele. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse kui sisulised nõuded on täidetud, aga formaalsed nõuded mitte, kuid liikmesriigi kehtestatud formaalsused, mida maksukohustuslased peavad järgima, et kasutada käibemaksu mahaarvamisõigust ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik niisuguste eesmärkide saavutamiseks. Mahaarvamisõigus antakse ka siis, kui maksukohustlane ei teata tegevuse alustamisest, muutmisest või lõpetamisest, kuigi direktiivist tuleneb kohustus seda teha. Mahaarvamisõigus antakse olukorras, kui ostja on tasunud teenuste eest, mida osutab müüja, kes ei ole end käibemaksukohustuslasena registreerinud, kuid esitatud arvete kaudu on võimalik tuvastada, kes tegelikult arved esitas. Mahaarvamisõigust ei mõjuta see, kas müüja tasub hiljem käibemaksu riigile või mitte, kui arve on esitatud käibemaksukohustuslase poolt, ei ole põhjust kahelda, kas ostul tasutud käibemaksu mahaarvamine on lubatud või mitte.

Käibemaksukohustuslaste registreerimise eesmärk on lihtsustada selle liikmesriigi väljaselgitamist, kus leiab aset tarnitud kauba lõpptarbimine. Käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit võivad taotleda mitte ainult need, kes juba teostavad majandustegevust, vaid ka need, kes kavatsevad majandustegevusega alustada. Maksuamet ei saa keelduda taotlejale numbri andmisest põhjusel, et ta ei suuda tõendada vajalike majanduslike, tehniliste ja rahaliste vahendite olemasolu ettevõtte algstaadiumis.

KOKKUVÕTE

Käibemaks on üks Eestis kehtestatud riiklikest maksudest, mille maksuhaldur on Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksuga maksustatakse kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Sellest tulenevalt on ta oluline tuluallikas riigile.

Lõputöö probleem seisnes selles, et maksukohustuslaste poolt ebakorrektselt maha arvatud käibemaks, kas tahtlikult või teadmatusel toob riigile kaasa maksutulu vähenemise.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida Euroopa Kohtu kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet. Esimese uurimisülesandega anti ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Käibemaksu saab iseloomustada järgnevate põhimõtetega. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning mida maksab lõpptarbija. Käibemaks on objektiivne ning perioodiline maks. Käibemaksuga maksustamise puhul tuleb järgida sihtkohamaa põhimõtet. Neutraalsuse põhimõtte järgi maksustatakse kõik tarbimise vormid ühetaoliselt.

Teise uurimisülesandega anti ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise õigustest ja tingimustest. Sisendkäibemaks on maksukohustulase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib registreeritud käibemaksukohustuslastel, kes on kasutanud ostetud kaupu ja teenuseid maksustatava käibe tarbeks. Mahaarvamise aluseks on nõuetekohase arve olemasolu. Arvel peab tingimata olema märgitud arve number, tehingu osapoolte aadressid, registrikoodid, käibemaksukohustuslaste numbrid, arve väljastaja ning informatsioon ostetud kauba või teenuse kohta.

Kolmanda uurimisülesandega analüüsiti sisendkäibemaksu mahaarvamise sisulisi tingimusi. Mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Välja arvatud olukorras, kus tõendite alusel on tuvastatud, et maksukohustuslane, kes vastavad kaubad või teenused ostis, pidi teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksu pettusega. Sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi siis kui on jäetud täitmata mõned vorminõuded. Välja arvatud juhul, kui vorminõuete täitmata jätmise korral pole võimalik kindlaks teha, kas sisulised tingimused on täidetud.

Neljanda uurimisülesandega analüüsiti sisendkäibemaksu mahaarvamise formaalseid tingimusi. Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et sisendkäibemaksu mahaarvamise teemal on kohtulahendid sagedased. Probleeme võib tekitada direktiivi sätete tõlgendamine. Euroopa Kohus on öelnud, et Euroopa Liidu sätteid tõlgendades tuleb arvestada mitte ainult sõnastust, vaid lisaks ka konteksti ning õigusakti eesmärke, mille osaks vastav säte on. Liikmesriigi kehtestatud formaalsused, mida maksukohustuslased peavad järgima, et kasutada käibemaksu mahaarvamisõigust ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik niisuguste eesmärkide saavutamiseks.

Antud lõputööd saab edasi kirjutada magistriõppes analüüsides juurde Eesti Riigikohtu kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

SUMMARY

The title of the diploma thesis is „ The Judicial Practice of the European Court of Justice Related to the Deduction of Input Value Added Tax “. The thesis is written in Estonian and consists of 42 pages. The author has used 38 sources, which are all referred to in the text.

The subject is actual because the theme of value added tax is raised because of the change with automobile deduction of input VAT. And because the tax department have been started to control the taxation of real estate. In order to deduct input VAT must be known which input VAT content and formalities must be followed.

The aim of the thesis is to analyze the Judicial practices of the European Court concerning the deduction of input VAT. To achieve this aim following research tasks are established:

1. Provide an overview of the concept and nature of VAT.
2. Provide an overview of the legal rights and the conditions of the deduction of input VAT.
3. Analyze the content conditions of the deduction of input VAT.
4. Analyze the formality conditions of the deduction of input VAT.

While analyzing court practices it appeared that the theme of deduction of input VAT is incomprehensible to taxable persons. Because there are many cases in European Court in themes like when and how can deduct the input VAT and which formalities must be followed. The European Court has reached in several times to conclusion that when transactions content conditions are satisfied but formalities not, the deduction is allowed. The author believes that such juridical decisions could lead to more court actions in future. Compared with 2012 diploma thesis the European Court conclusions have not been changed.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

AS Gizmo kaebus Harju Maksuameti 25. juuni 2001. a ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks, kohtuasi nr 3-3-1-40-03, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 02.06.2003.

AS Tartu Veski kaebus Tartu Linna Maksuameti 14. mai 2002. a ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks, kohtuasi nr 3-3-1-43-03, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 08.05.2003.

Bogusław Juliusz Dankowski v Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi. Case No 438/09, ECJ, Judgement, 22.12.2010,

Bonik EOOD v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite. Case No 285/11, ECJ, Judgement, 06.12.2012.

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs v GMAC UK pl. Case No 589/12, ECJ, Judgement, 03.09.2014.

Eesti Vabariigi käibemaksuseadus, 08.11.1991, jõustunud 01.01.1992 – RT 1991, 36, 447.

Elling, T. 2008. Käibemaks I osa. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Elling, T. 2014. Käibemaks, abiks tudengile ja töötavale praktikule. Tallinn: PrintBest.

EUR-Lex, Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28.11.2006. Kättesaadav EUR-Lex koduleheküljel <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=celex:32006L0112> välja otsitud 12.02.2015.

E.ON Global Commodities SE v Agenția Națională de Administrare Fiscală, Case No 323/12, ECJ, Judgement, 06.02.2014.

Finanzamt Saarlouis v Heinz Malburg, Case No 204/13, ECJ, Judgement, 13.03.2014.

Fazenda Pública v Banco Mais SA, Case No 183/13, ECJ, Judgement, 10.07.2014.

Gmina Międzyzdroje v Minister Finansów, Case No 500/13, ECJ, Judgement, 05.06.2014.

Hungary Autóalkatrész Gyártó kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugatudántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV), Case No 654/13, ECJ, Judgement, 17.07.2014.

Idexx Laboratoires Italia Srl v Agenzia delle Entrate, Case No 590/13, ECJ, Judgement, 11.12.2014.

John Reisdorf versus Finanzamt Köln-West. Case No 85/95, ECJ, Judgement, 05.12.1996.

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna v Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, Case No 280/10, ECJ, Judgement, 01.03.2012.

Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS.

Käibemaksu ajalugu. 2006. Rahandusministeerium.

<http://www.fin.ee/index.php?id=280>, välja otsitud 23.02.2015.

Käibemaksuga maksustamise kord, vastu võetud 10.10.1990 Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209, jõustunud 01.01.1991 – RT 1990, 14, 158.

Käibemaksuseadus, 25.08.1993 – RT I 1993, 60, 847.

Käibemaksuseadus, 13.06.2001, jõustunud 01.01.2002 – RT I 2001, 64, 368.

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2015 – RT I 2003, 82, 554; RT I, 30.12.2014,18.

Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, seisuga 01.01.2015. Rahandusministeerium.

http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaarid_seis_01_01_2015_ule_s.pdf välja otsitud 04.05.2015.

Lehis, L. 2009. Maksuõigus. Tallinn: Juura.

Lind, K. 2001. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. *Juridica IV*, 242-251.

Littlewoods Retail Ltd jt v Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs, Case No 591/10, ECJ, Judgement, 19.07.2012.

Maks Pen EOOD v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, Case No 18/13, ECJ, Judgement, 13.02.2014.

Nidera Handelscompagnie BV v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Case No C-385/09, ECJ, Judgement, 12.10.2010.

Nõukogu kaheksas direktiiv 79/1072/EMÜ, 06.12.1979. Kättesaadav ec.europa.eu/enlargement/ccvista/ee/3197911072-ee.doc

OÜ Floccosa kaebus Ida-Viru Maksuameti 3. juuni 2003. a maksuotsuse nr 4-13-105-24-25 tühistamiseks, kohtuasi nr 3-3-1-21-04, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 03.06.2004.

OÜ Scooter kaebus Maksu- ja Tolliameti 31. augusti 2005. a maksuotsuse nr 12-5/8 tühistamiseks, kohtuasi nr 3-3-1-97-07, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 13.02.2008.

Raamatupidamise seadus 20.11.2002, jõustunud 23.03.2014 – RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 13.03.2014, 50.

Riigieelarve 2014. Rahandusministeerium. <http://www.fin.ee/riigieelarve-2014> välja otsitud 12.04.2014.

Riigieelarvesse laekunud maksud. 19.03.2015. Statistikaamet.

<http://www.stat.ee/53709> välja otsitud 12.04.2015.

SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, Case No 424/12, ECJ, Judgement, 06.02.2014.

Tammert, P. 2005. Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele. Tallinn: Aimwell.

Valsts ieņēmumu dienests v Ablessio SIA. Case No 527/11, ECJ, Judgement, 14.03.2013.