

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Viktorija Vikultseva

**KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORRAD**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2011

# ANNOTATSIOON

Kolledž: finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2011
Töö pealkiri: „ Käibemaksuga maksustamise erikorrad“	
Töö autor: Viktoria Vikultseva	Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „ Käibemaksuga maksustamise erikorrad“. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 42 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 30 allikat. Võõrkeelne kokkuvõte on koostatud vene keeles.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida käibemaksustamise erikordade probleeme Euroopa Liidu liikmesriikides. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.</li><li>2. Anda ülevaade käibemaksuga maksustamise rakendatavatest erisätetest Eestis.</li><li>3. Anda ülevaade probleemidest Eestis, mis seonduvad reisiteenuste erikordade käibemaksustamisega.</li><li>4. Analüüsida põllumajandustootjatele ühine kindla maksumääraga skeemi rakendamise probleeme Euroopa Liidus.</li></ol> <p>Uurimismeetodiks antud töös on kvalitatiivne uurimismeetod, mis tähendab, et olemasolevaid andmeid analüüsitakse ja kirjeldatakse.</p> <p>Autor käsitles erikordade käibemaksustamisega seonduvaid probleeme. Analüüsi käigus selgus, erikorra rakendamisega kaasnevaid probleeme on võimalik vältida juhul, kui täpsustada käibemaksudirektiivi erikordade sätestavaid artikleid. Direktiivis on praegu reguleeritud üldised erikordade käibemaksustamispõhimõtted ning Eestis rakendatavad käibemaksustamise erikordade põhimõtted on üle võetud Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist, seetõttu ei ole käibemaksuseadus konkreetne ja vajaks täpsustamist. Reisiteenuste erikorda rakendamisel ei ole ettenähtud eriregulatsiooni käibe tekkimise aja määratlemisel. Töös jõutakse järeldusele, et käibemaksuseaduse reisiteenuste erikorda rakendamise osas peaks olema kehtestatud käibe tekkimise aja määratlemisel eriregulatsioon.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, erikord, maksustamine.	
<i>Key words: value added tax, flat- rate scheme for farmers, value added tax arrangements, VAT directive.</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja:	Allkiri:

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORRAD EESTIS.....	6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus .....	6
1.2. Käibemaksuga maksustamise erisätted Eestis .....	12
2. ERIKORDADE KÄIBEMAKSUSTAMISE PROBLEEMID EUROOPA LIIDUS.....	23
2.1. Reisisenuste erikorda käibemaksustamisega seonduvad probleemid Eestis.....	23
2.2. Põllumajandustootjatele ühine kindla maksumääraga skeemi kasutamise probleemid Euroopa Liidus .....	31
KOKKUVÕTE .....	38
PEZJOME .....	40
VIIDATUD ALLIKAD .....	41

## SISSEJUHATUS

Lõputöö teema on „Käibemaksuga maksustamise erikordad“. Teema valikul lähtus autor sellest, et teema on oluline, sest erikordade käibemaksustamine aitab vältida käibemaksu kumuleerumist. Lisaks isiklik huvi antud teema suhtes, kuna autor on läbinud praktika Põhja Maksu- ja Tollikeskuses ning praktika ajal paljudel maksumaksjatel kerkisid üles küsimused käibemaksuga maksustamise erikordade kohta.

Käibemaksuga maksustamise erikordade olukord on Eestis praegu aktuaalne teema, sest erikordade rakendamise kohta küsitakse Põhja Maksu- ja tollikeskusest maksuhalduri andmetel iga kuu ligikaudu 20 korda. See annab tunnistust, et teemat on vaja põhjalikumalt käsitleda.

Probleem seisneb selles, et erikordade rakendamine ei ole piisavalt käibemaksuseaduses reguleeritud. Direktiivis 2006/112/EÜ on reguleeritud üldised erikordade käibemaksustamispõhimõtteid ning Eestis rakendatavad käibemaksustamise erikordade põhimõtted on üle võetud Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist, seega erikordade rakendamine tekitab mitmetimõistetavusi. Näiteks ei ole reisisiteenuste erikorda rakendamisel ettenähtud eriregulatsiooni käibe tekkimise aja määratlemisel.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida käibemaksustamise erikordade probleeme Euroopa Liidu liikmesriikides.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Anda ülevaade käibemaksuga maksustamise rakendatavatest erisätetest Eestis.
3. Anda ülevaade probleemidest Eestis, mis seonduvad reisisiteenuste erikordade käibemaksustamisega.
4. Analüüsida põllumajandustootjatele ühine kindla maksumääruga skeemi rakendamise probleeme Euroopa Liidus.

Uurimismeetodiks antud töös on kvalitatiivne uurimismeetod. Kvalitatiivseteks andmekogumismeetoditeks on erialase kirjanduse ja seaduste läbitöötamine ning analüüs, andmete kogumine internetportaalidest.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda on jagunenud kahte alapeatükki. Esimene peatükk käsitleb erikordade käibemaksustamist Eestis. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest, tuuakse välja käibemaksu üldpõhimõtted, tunnused ja ajalooline taust. Teises alapeatükis antakse ülevaade käibemaksustamise erikordadest ja nende maksustamisest Eestis, kuna alates 2011. aasta esimesest jaanuarist hakkasid Eestis kehtima käibemaksuseaduse muudatused, mis on seotud erikordade käibemaksustamisega.

Teises peatükis vaadeldakse probleeme, mis on seotud erikordade käibemaksustamisega Euroopa Liidus. Kolmandas alapeatükis vaadeldakse reisiteenuste erikordade käibemaksustamist ja probleemseid kohti Eestis, sest vaatamata sellele, et erikord ei ole käibemaksuseaduses uus, ikkagi küsitakse Põhja Maksu- ja tollikeskusest kõige rohkem infot reisiteenuste erikordade rakendamise kohta. Viimases alapeatükis kirjeldatakse lühidalt põllumajandustootjatele kindla maksumääraga skeemi kasutamist ning skeemi kohaldamisega seonduvaid probleeme Euroopa Liidus.

Töö koostamisel autor kasutab allikatena eriala kirjandust, õigusakte, eesti ja võõrkeelseid artikleid, käibemaksuseadust ja käibemaksu direktiivi, kohtuotsuseid ning Euroopa Komisjoni töögruppide materjale. Lisaks käibemaksualastele raamatutele tuginetakse Rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaaridele. Samuti kasutatakse Euroopa Komisjoni raporteid ja teemat puudutavaid internetilehekülgi.

# 1. KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE ERIKORRAD EESTIS

## 1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Üks vanemaid majanduse reguleerimise vahendeid on maksude kehtestamine ja kogumine. Maksud on riigi peamiseks tuluallikaks. Füüsilised ja juriidilised isikud maksavad riigile või omavalitsusele vastavalt seadusele rahaline kohustus, mida nimetatakse maksudeks.

Maksukorraldus on riigi sõltumatuse märk ja üldise majanduspoliitika osa, mille abil jaotatakse ümber tulused ja rahastatakse riiklikke kulutusi.<sup>1</sup> Ilma maksudeta valitsusasutuste tegutsemine ei ole võimalik, kuna riigi tuluallikad on eelkõige maksud.<sup>2</sup> Seega võiks järeldada, et maksustamine on riigi sõltumatuse seisukohast väga tähtis.

Tarbimise maksustamine on olnud alati üheks olulisemaks tuluallikaks. Käibemaks on kehtestatud ligikaudu 140 riigis üle kogu maailma.<sup>3</sup> Erinevalt paljudest teistest maksudest puudutab käibemaks enamikku isikuid, kas siis kui maksukoormuse kandjaid või maksukohustuslasi.<sup>4</sup> See on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ning teenuseid ja millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra.<sup>5</sup> Käibemaks on objektiivne maks, kuna maksuobjekt ei ole seotud konkreetse isikuga, vaid maksuga koormatakse kaupu ja teenuseid.<sup>6</sup> Maksu suurus ei sõltu maksumaksja isikust, vaid sõltub teenuse või kauba väärtusest ning liigist.

Käibemaksu puhul tuleb ka mainida, et see on kaudne maks, sest käibekoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ja maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema

---

<sup>1</sup> Zeiger, P. 2005. *Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme. Doktoriväitekirj majandusteaduse doktori teaduskraadi taotlemiseks põllumajandusraamatupidamise ja rahanduse erialal.* (Tartu: Eesti Põllumajandusülikooli Majandus- ja Sotsiaalinstituut, 2005), lk 7.

<sup>2</sup> Maksukorraldus Euroopa Liidus. (Luxembourg: Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus, 2000), lk 4-5.

<sup>3</sup> OEC , *VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues* (Consumption Tax Trends, 2008), p 23

<sup>4</sup> Zeiger, *Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme...*, supra nota 1, lk 7.

<sup>5</sup> Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Kirjastus Juura, 2009), lk 349.

<sup>6</sup> Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 15.

administreerimise huvides, formaalselt on maksukohustuse kandjaks pandud aga müüja<sup>7</sup>. Samuti käibemaks on perioodiline maks ning Eestis on maksustamisperioodiks üldjuhul üks kuu, Euroopa Liidus liikmesriikides lubatakse määrata ka muid perioode tingimusel, et need ei ületa ühte aastat.<sup>8</sup>

Käibemaks on üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest. Lisandväärtuse maks kehtib alates 1968. aastast kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides. Üleminek lisandväärtuse maksule oli tingitud sellest, et varem kasutusel olnud eri tüüpi müügitaksud takistasid kaupade vaba liikumist, kuna maksukoormus ja kauba hind sõltusid käivete arvust ja müüjate staatusest. Lisandunud väärtuse maksu põhimõttel toimiv käibemaks on tarbija suhtes neutraalne ning toimib mitmefaasilisena, sest maksusumma jaotub paljude ettevõtjate vahel.<sup>9</sup> See tähendab, et iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annab kogu toote hinnale vastava käibemaksusumma.

Euroopa Liidus on võimalik arvutada lisandunud väärtuse maksu järgmiselt: maksukohustuse arvestamisel arvatakse maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksusummast maha kaupade soetamisel või teenuste saamisel makstud sisendkäibemaks, millega välditakse käibemaksu kumuleerumist.<sup>10</sup>

Rääkides käibemaksu ajaloost, tuleb mainida, et kaupade ja teenuste kogu müügitäidet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil. Euroopas kehtestati müügitäidet ulatuslikult näiteks Esimese maailmasõja ajal ja selle järel. Tol ajal kasutati müügitäidet administreerimiseks maksumärke.<sup>11</sup> Käibemaksule lähedane maks oli Eestis kasutusel juba enne Teist Maailmasõda<sup>12</sup> ning selline müügitäidet kandis läbikäigumaksu nime.

Käibemaks, mis on oma olemuselt lisandunud väärtuse maks, kehtestati Eestis 1991. aastal, enne seda kehtis Eestis Nõukogude Liidu Ministrite Nõukogu määrusega 1975. aastal kinnitatud käibemaks: kaupade müügil tuli riigieelarvesse maksta hulgi- ja jaehinna vahe, mida nimetati käibemaksuks.<sup>13</sup> Osale kaupadele, millele hulgihinna ei olnud määratud

---

<sup>7</sup> Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne*, supra nota 6, lk 15

<sup>8</sup> Samas.

<sup>9</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 350.

<sup>10</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. (Tallinn: Rahandusministeerium, 2010)

<sup>11</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 352.

<sup>12</sup> Zeiger, P. *70 aastat käibemaksu Eestis*. (Maksumaksja nr 1, 2003), lk 36–37

<sup>13</sup> Elling, T., *Käibemaks I*. (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006), lk 27.

kehtestati protsentmäärad.<sup>14</sup> Algselt oli käibemaksumäär 7%, millele kohalik omavalitsus võis veel lisaks määrata 3%.<sup>15</sup> Seejärel, oli 1992. aastast käibemaksumäär 10% ning alates 20. juunist 1992.a. käibemaksumääraks 18%,<sup>16</sup> kuid alates kehtiv 1. juulist 2009 üldine käibemaksumäär on 20% maksustatavast väärtusest, erandjuhtudel kehtivad käibemaksumäärad 0% ja 9%.<sup>17</sup> Praegusel hetkel rakendatakse Eestis käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna tulenevalt käibemaksuseaduse §-st 1 lõikest 2.

Lisandväärtuse maks on suhteliselt nüüdisaegne nähtus. Esimesena rakendas Prantsusmaa lisandunud väärtuse maksu, kuid kehtestatud maks ei vastanud praegusel ajal Euroopa Liidu liikmesriikides kehtiva lisandunud väärtuse maksu nõuetele<sup>18</sup>. Juba alates 1968. aastast toimib lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides.<sup>19</sup> See asjaolu, et tegemist on suhteliselt noore maksuga, on aidanud kaasa sellele, et paljud liikmesriigid kehtestasid lisandväärtuse maksu siis, kui esimesed ühtlustavad direktiivid olid juba vastu võetud.<sup>20</sup> Seega lisandväärtuse maksu põhimõtted on enam vähem ühtlustatud erinevates Euroopa Liidus liikmesriikides.

Käibemaksul on olemas kolm olulist põhimõtet. Esimene põhimõte seisneb selles, et käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat. Tarbija jaoks ei ole üldse oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, mitteresident või resident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik, isegi mitte see, kas ta ostab kauba teiselt või valmistab selle oma ettevõttes, kuigi kaupade müügil ja teenuste osutamisel peab puuduma otsene äriline eesmärk.<sup>21</sup> Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Tähtis on aga see, et toimub kaupade või teenuste tasu eest üleandmine tarbijale. Käibemaksuga maksustatakse eelkõige ostja kulutusi tarbimisele.

Kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt ning teine käibemaksu põhimõte on neutraalsuse printsiip, mis kehtib juhul, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja

---

<sup>14</sup> Zeiger, *Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme...*, supra nota 1, lk 25.

<sup>15</sup> Käibemaksuga maksustamise korra rakendamise ajutine juhend, vastu võetud 04.01.1991 maksuameti juhendiga nr 9, jõustunud 04.01.1991.

<sup>16</sup> Maksumäärade muutmise, vastu võetud 19.06.1992 Eesti Vabariigi Rahareformikomitee Dekreediga nr 35, jõustunud 01.01.1993.

<sup>17</sup> Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554, RT I 10.12.2010, 16

<sup>18</sup> Zeiger, *Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme...*, supra nota 1, lk 17

<sup>19</sup> Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554, RT I 10.12.2010, 16

<sup>20</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 353.

<sup>21</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 354-355.



sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas.<sup>22</sup> Neutraalsuse tagamiseks on käibemaksuseaduses ette nähtud sellised erisused nagu omatarbe maksustamine, dotatsioonide lisamine maksustatavale väärtusele ja teised.

Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis toimub maksustamine selles riigis, kus asub lõpptarbija. Seda põhimõtet tuntakse sihtkohamaa printsiibina. Antud printsiibist lähtuvalt tuleb kaupade ja teenuste ekspordil rakendada nullmäära.<sup>23</sup> See tähendab, et kauba soetamisel tuleb tasutud sisendkäibemaks tagastada eksportööri. Mis puudutab kaupade ja teenuste impordi, siis seda maksustatakse samamoodi nagu kodumaist kaupa. Kaupade ja teenuse impordi maksustamisel rakendatakse imporditava kauba ja teenuse sama käibemaksumäära, mis rakendub riigisisel müügil, sest vastasel juhul see moonutaks konkurentsi ja välismaised tootjad saaksid konkurentsieelise. Ilmselt, et toode, mille hinna sees on mitu käibemaksu, ei ole teiste toodetega konkurentsivõimeline, kuna kauba hind on kõrgem, aga kvaliteet jääb samaks.

Käibemaks peab olema harmoniseeritud Euroopa Liidu tasandil, et tagada kaupade ja teenuste vaba liikumist ning konkurentsimoonutuste vältimist ühisturul.<sup>24</sup> Käibemaksu ja teiste kaudsete maksude alaste õigusaktide ühtlustamise õiguslik alus tuleneb Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklist 93.<sup>25</sup>

17. mail 1977. aastal võeti vastu kuues direktiiv, mis on kõige oluline käibemaksualane õigusakt.<sup>26</sup> Paljud käibemaksudirektiivi sätted on väga detailsed ja konkreetsete ja liikmesriigid kopeerivad neid oma seadustesse muutmata kujul.<sup>27</sup> Aga vaatamata sellele, ikkagi esinevad liikmesriikidel probleemid direktiivi tõlgendamisega ja kohaldamisega.

Kuuenda direktiivi vastuvõtmisel lähtuti järgnevatest prioriteetidest:

1. Saavutada jätkuv kaupade, teenuste ja kapitali liikumispiirangute kõrvaldamine ning rahvuslike majanduste integreerimine. Liikmesriikidevahelises kaubanduses tuli tagada ühtne lisandunud väärtuse maksustamise süsteem, mis ei oleks diskrimineeriv kaupade ja teenuste päritolu suhtes ning võimaldaks ausat konkurentsi ühisturul.

---

<sup>22</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 354-355.

<sup>23</sup> Lehis ja Lind, *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne*, supra nota 6, lk 19.

<sup>24</sup> Lelz, P., Lang, M., Kristoffersson, E., *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (Netherlands: IBFD, 2009), p 224.

<sup>25</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 357.

<sup>26</sup> Zeiger, *Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme...*, supra nota 2, lk 17.

<sup>27</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 357.

Selleks peeti vajalikuks defineerida mõisted „maksukohustuslane“ ja „maksustatav tehing“.

2. Määratleda seni liikmesriikide vahel vaidlusobjektiks olnud maksustatavate tehingute teostamise asukoht, seda eriti teenuste osutamisel ja monteeritavate seadmete osas.
3. Harmoniseerida maksubaasi nii, et maksustatavatele tehingutele rakendatav ühtne maksumäär tagaks võrreldavad tulemused kõikides liikmesriikides.
4. Kooskõlastada maksu mahaarvamist määravad reeglid ulatuses, mis mõjutavad tasumisele kuuluvat summat. Hakata kasutama mahaarvamise proportsiooni arvestamisel ühtset metoodikat kõikides liikmesriikides.
5. Harmoniseerida maksumaksjate kohustused liikmesriikides nii palju kui võimalik, et oleks tagatud maksude kogumine kõikides liikmesriikides samasugusel viisil.
6. Kehtestada üleminekuperiood, et järk-järgult vastu võtta vastavate valdkondade riiklikud seadused.<sup>28</sup>

Arvukad muudatused ja erandid muutsid kuuendast direktiivist arusaamise väga raskeks ning tekkis vajadus uue tervikteksti järele. Euroopa Nõukogu käibemaksudirektiivi uus terviktekst hakkas kehtima alates 01.01.2007 (kehtib tänapäevani), millesse on koondatud varem kehtinud direktiivid, nende muudatused ning konkreetsetele liikmesriikidele kas liitumislepingutes või muudes õigusaktides antud ühekordsed erandid.<sup>29</sup> Tuleb mainida, et kuuendas direktiivis oli kokku 38 artiklit, aga nüüdisaegne käibemaksudirektiiv on konkreetsem ning uus tekst on paremini liigendatud, kuna seal on juba 414 artiklit.

Käibemaksuseadus § 3 eristab kohustatud maksukohuslast, piiratud maksukohustuslast ning muid isikuid. Maksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kes on registreeritud maksukohustuslasena. Maksukohustuslane võib olla füüsilisest isikust ettevõtja või juriidiline isik, riigi-, valla- või linnaasutus, samuti resident ja mitteresident.<sup>30</sup> Käibemaksukohustuslasel on samuti õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kuna ta maksab käibemaksu oma müügikäibelt.

Käibemaksuseaduses on sätestatud mõiste „piiratud maksukohustuslane“. See on isik või asutus, kes maksab käibemaksu reeglina käibemaksu üksnes ühendusesiseselt kauba

---

<sup>28</sup> Zeiger, *Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme...*, supra nota 1, lk 18.

<sup>29</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 357.

<sup>30</sup> Käibemaksuseadus § 3 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

soetamiselt ning teatud teenuste saamiselt, kuid ta ei lisa enda poolt võõrandatavatele kaupadele või osutatavatele teenustele käibemaksu ega oma õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks<sup>31</sup>.

Käibeks käibemaksuseaduse kohaselt loetakse kauba võõrandamist ja teenuse osutamist ettevõtluse käigus ning omatarvet.<sup>32</sup> Käibemaksu objekti võib liigitada kaheks – müügikäive, mille sisu on teenuse osutamine ja kauba võõrandamine, ja ostukäive, mille sisu on kauba soetamine või teenuse saamine. Käibemaksuga maksustatakse tehingu täitmise käigus toimuvat sooritust-hüve üleandmist.<sup>33</sup> Tuleb arvestada ka sellega, et tegemist on majanduslikku laadi sooritusega, mitte õiguskäibega. Käive võib tekkida ka näiteks tühisest tehingust või avalik-õiguslik suhtest, näiteks vara suundvõõrandamine.

Kui isiku maksustatav käive ületab 16 000 eurot, siis tal tekib kohustus registreerida käibemaksukohustuslasena.<sup>34</sup> Samas tuleb rõhutada, et piiratud maksukohustuslase puhul on piirmääraks 10 000 eurot kaupade soetamisel, aga teenuste saamisel piirmäär puudub.

Käibemaksuseaduses liigitatakse kõik maksustatavad hüved kahte gruppi- kaubad ja teenused. Kauba mõiste käibemaksuseaduses on väga laia tähendusega, hõlmates ka selliseid esemeid, mida ärilises suhtlemises tavaliselt kaubaks ei nimetata (nt kinnisasjad).<sup>35</sup> Kaubaks on loom, asi, gaas ning soojus-, elektri- ja jahutusenergia.

Teenus on ettevõtluse korras osutatav hüve või võõrandatav õigus, mis ei ole kaup. Samuti väärtpaberi võõrandamist käsitatakse käibemaksuseaduse kohaselt teenusena. Eestis maksustatakse teenuseid, mille käibe tekkimise koht on Eesti.<sup>36</sup> Teenuse osutamisel ei oma käibe tekkimise koha määratlemisel reeglina tähtsust, kas tegemist on ühendusevälise riigiga või teise liikmesriigiga.<sup>37</sup>

Käibemaksuseaduses tähendab kauba eksport kauba väljavedu Euroopa Liidust ning kaubaimport kauba sissevedu Euroopa Liitu.<sup>38</sup> Kaubandus Euroopa Liidu liikmesriikide vahel on vaba ning seda nimetatakse ühendusesiseseks soetamiseks. Liikmesriikidevahelise soetuse maksustamisel rakendatakse pöördkäibemaksu põhimõtteid, aga see omakorda tähendab, et

---

<sup>31</sup> Käibemaksuseadus § 3 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20.

<sup>32</sup> Käibemaksuseadus § 4. RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

<sup>33</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 5, lk 365- 366, 371.

<sup>34</sup> Rahandusministeeriumi kodulehekül, „Käibemaks“, <[www.fin.ee/index.php?id=280](http://www.fin.ee/index.php?id=280)> (10.01.2011).

<sup>35</sup> Samas.

<sup>36</sup> Käibemaksuseadus § 10 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

<sup>37</sup> Rahandusministeeriumi kodulehekül, „Käibemaks“, <[www.fin.ee/index.php?id=280](http://www.fin.ee/index.php?id=280)> (10.01.2011).

<sup>38</sup> Käibemaksuseadus §5, §6, §8 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

ostja maksab käibemaksu müüja eest. Euroopa Liidu siseturul on kaotatud tollimaksud ning ei teostata tolliformaalsusi.

Käibemaksu spetsiifiline tunnus on sisendkäibemaksu mahaarvamine, mistõttu on teenuse ja kauba kohta väljastatud arvel käibemaksu arvutamise ja kontrollimise seisukohast on väga oluline.<sup>39</sup> Arvetele esitatavad nõuded on ühtlustatud kogu Euroopa Liidu ulatuses. Maksukohustuslase asemel võib arve väljastada ka kauba soetaja või teenuse saaja (*self-billing*) või teine isik, kes tegutseb maksukohustuslase nimel ja arvel.<sup>40</sup> Kuid arve väljastamine teise isiku poolt peab olema aktsepteeritud maksukohustuslase poolt. Müüja seisukohalt on arve tuludokument, aga mis puudutab ostjat, siis arve on kuludokument, milles on sätestatud kauba maksumus, tasumise tingimused ning tasumise tähtaeg. Kuna arve on oluline dokument, seega käibemaksuseaduses on kirjeldatud punktid, mis tuleb kindlasti arvele märkida.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis arvutatakse kauba või teenuse käibelt. Käibemaksu iseloomustab neutraalsus, kaudsus, mittekumulatiivsus ja mitmeastmelisus. Käibemaks on üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest ning seega maksukoormuse kandjaks on lõpptarbija. Eestis riigi tasandil käibemaksustamist reguleerib käibemaksuseadus, mis on kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga. Seaduse pideva muudatuse eesmärk on käibemaksusüsteemi ühtlustamine Euroopa Liidu käibemaksuga maksustamist reguleeriva direktiiviga. Käibemaksu regulatsioonid kogu aeg täiendatakse ja muudetakse, aga see omakorda näitab, et liikmesriigid püüavad ühtlustada käibemaksusüsteemi, et vältida maksupettust ja topeltnmaksustamist.

## 1.2. Käibemaksuga maksustamise erisätted Eestis

Käibemaksuga maksustamise erikordade rakendamise eesmärk on tagada käibemaksu neutraalsust ja vältida käibemaksuga käibemaksustamist. Erikorra rakendamine peab lihtsustama maksumaksjate jaoks ostu-müügi protsessi ja vähendama ostja riski sattuda vaidluse sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse osas.

---

<sup>39</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 405-406.

<sup>40</sup> Rahandusministeeriumi kodulehekül, „Käibemaks“, <[www.fin.ee/index.php?id=280](http://www.fin.ee/index.php?id=280)> (10.01.2011).

Maksusoodustused, mida kohaldatakse diplomaadile, välisesindusele, välisriigi relvajõudude ning Euroopa Liidu institutsioonile on reguleeritud käibemaksuseaduse §-s 39. Eesti liitumisel Euroopa Liidu ja NATO- ga laienes maksusoodustuste saajate ring Euroopa Liidu institutsioonidega ja NATO liikmesriigi relvajõududega. Maksuvabastused on tingitud rahvusvahelistest tavadest ja mitmetest Eestile siduvatest välislepingutest. Käibemaksu tagastamisel välisesindustele lähtutakse vastastikkuse põhimõttest, st käibemaksu tagastamise ulatus ja kord konkreetse riigi suhtes sõltub sellest, millistel tingimustel välisriik tagastab käibemaksu Eesti välisesindustele. Maksuvabastused puudutavad vaid välisesindusti ja diplomaate, aga mitte välisriike ennast.<sup>41</sup> Maksuvabastus teenuse osutamisel ja kauba võõrandamisel konsulaaresindustele ja diplomaatilistele, rahvusvahelistele organisatsioonidele ja välisriigi relvajõudude institutsioonile tuleneb Käibemaksudirektiivi artiklist 151. Eelnimetatud organisatsioonide ja esinduste tarbeks imporditud kaup on ka maksuvaba.

Käibemaksuseaduses § 39 lõikes 1 on sätestatud, et käibemaksuga ei maksustata: Eestisse akrediteeritud välisriigi diplomaatilisele esindajale, konsulaarametnikule (välja arvatud aukonsul) ning erimissiooni ja Välisministeeriumi tunnustatud rahvusvahelise organisatsiooni esindajale või esindusele, välisriigi diplomaatilisele esindusele ja konsulaarasutusele, erimissioonile ning ühenduse institutsioonile, samuti nimetatud esinduse, asutuse, erimissiooni ja institutsiooni haldustöötajatele, välja arvatud ühenduse institutsiooni haldustöötaja, vajaliku kauba importi. Sellise kauba, välja arvatud toiduainete soetamisel ja teenuse saamisel Eestis tagastatakse nendelt tasutud käibemaks nõuetekohase arve alusel juhul, kui kaupade ja teenuste kogumaksumus koos käibemaksuga on arve kohaselt vähemalt 64 eurot. Kommunaalmaksete, sideteenuste ja kütuse puhul vedelkütuse seaduse tähenduses tagastatakse käibemaks ka väiksema summa korral. Ühenduse institutsioonile tagastatakse ka toiduainete soetamiselt tasutud käibemaks.<sup>42</sup> Erandeid käibemaksuseadusega sätestatust antud paragrahvi lõikes 1 võib teha vastastikkuse põhimõttel välisministri ettepanekul Vabariigi Valitsuse määrusega.<sup>43</sup>

Käibemaksu tagastamine diplomaatilistele esindustele on rahvusvaheline praktika, kuid siin kehtivad mitmed piirangud. Kõigepealt kaup või teenus peab olema ostetud diplomaatilise asutuse või isiku või tema pereliikme isiklikuks tarbimiseks. Lisaks on tagastamise

---

<sup>41</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota* 5, lk 419.

<sup>42</sup> Käibemaksuseadus § 39 lg 4 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

<sup>43</sup> Käibemaksuseadus § 39 lg 5 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

eelduseks, et konkreetse ostu või teenuse hind peab olema teatud summast suurem. Tagastatakse vaid kirjaliku taotluse alusel kord kvartalis.<sup>44</sup>

Reisiteenuste maksustamise aluseks on käibemaksuseaduse § 40 „Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord“. Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra sisu on üle võetud käibemaksudirektiivi artiklitest 306-310.

Alates 01.05.2004 kehtib reisiteenuste edasimüügi maksustamisel marginaalipõhine erikord, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga ainult teenusepaketi müügihinna ja paketti kuuluvate teenuste ostuhinna vahe.<sup>45</sup> Erikorra põhimõte on, et reisiteenuste osutaja poolt oma nimel reisijale osutatavate reisiteenuste korral loetakse teenuse osutaja käibeks üksnes tema poolt teiselt maksukohustuslaselt ostetud kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa ehk marginaal nende edasimüügil reisijale. Vastav käive kuulub standardmääraga maksustamisele teenuse osutaja asukohariigis ehk siis Eestis.<sup>46</sup> Erikorra alusel maksustatakse nende teenuste osutamine, mis on saadud teiselt maksukohustuslaselt või muult ettevõtlusega tegelevalt isikult.

Erikorda rakendatakse juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisiteenust ning kasutab selleks ettevõtlusega tegevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust.<sup>47</sup> Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord rakendub ka reisijale üksiku reisiteenuse osutamisel, mitte üksnes pakettreisi korral. Erikorda võib rakendada ja peab rakendama ainult siis, kui maksukohustuslane müüb oma nimel reisijale, seal hulgas juriidilisele isikule või asutusele reisiga otseselt seotud reisiteenuseid, ning kasutab reisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust.<sup>48</sup> Oma nimel reisiteenuse osutamise nõue tähendab seda, et vahendamise puhul eriolukorda ei saa rakendada. Näiteks, kui reisibüroo tegutseb agendina, müües näiteks lennupileteid kliendi nimel, siis tuleb rakendada vahendusteenuse maksustamise üldsätteid.

Käibemaksuseadus § 40 lõige 2 sätestab, et erikorda ei pea kohaldama, kuid soovi korral saab ka kohaldada juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisiteenust teisele Eesti või välisriigi maksukohustuslasele edasiosutamiseks. Reisiteenused peavad olema ostetud kolmandatelt isikutelt ning seejärel oma nimel müüdud lõpptarbijale. Kui maksukohustuslane

---

<sup>44</sup> Elling, T., *Käibemaks II*, (Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2009), lk 32.

<sup>45</sup> Käibemaksuseadus § 40. RT I 2003, 82, 554, RT I 10.12.2010, 16

<sup>46</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011)

<sup>47</sup> Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks*, (Tallinn, 2007)

<sup>48</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011)

ei ole kindel, et teenuse saaja seda edasi müüb, siis tuleb maksukohustuslasele ikkagi erikorda rakendada.

Erikorra alusel on osutatud reisisiteenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Erandiks on reisisiteenuse saajale edasimüüdud teenused, mida osutatakse ühendusevälises riigis. Ühendusevälises riigis osutatud teenuste osas ei ole reisisiteenuse käibe tekkimise koht Eesti. Kui pakettreisi kuulub nii ühenduses kui ühendusevälises riigis osutatavaid teenuseid,<sup>49</sup> siis maksustatakse ühendusevälises riigis osutatud teenusega seotud osa 0% käibemaksuääruga. See tähendab, et võimaluse korral ühendusevälises riigis osutatavad teenused on vaja eraldada. Käibemaksuseaduses § 40 lg 3 sätestab, et situatsioonides, kus teenuseid eraldada ei saa, tuleb marginaali maksustamisel leida proportsioon.

Erikorda rakendava maksukohustuslase teenuse maksustatav väärtus arvutatakse ostetud teenustele lisatud marginaalist.<sup>50</sup> Kuna erikorda rakendava maksukohustuslase maksustatav käibe ei hõlma edasimüüdavate kaupade ja teenuste hinda, ei ole tal ka lubatud oma maksustatavalt käibelt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata reisiija teenindamiseks kauba soetamisel ja teenuse saamisel makstud sisendkäibemaksu.<sup>51</sup> Seega paketi sisalduvate edasimüüdavate teenuste ja kaupade osas ei saa sisendkäibemaksu maha arvata.

Järgmisena käsitletakse käibemaksuseaduse § 41, mis annab maksumaksjale valikuvõimaluse, kas ta rakendab maksustamise erikorda või mitte. Kasutatud kauba, originaalkunsteiteose, kollektsiooni- või antiikeseme edasimüügi erikorra rakendamine on vabatahtlik, mitte kohustuslik. Antud säte võimaldab vältida käibemaksu kumuleerumise juhtumeid.

Kasutatud kauba, originaalkunsteiteose, kollektsiooni- või antiikeseme edasimüügi korral tegemist on marginaalpõhise maksustamisega, mille puhul arvutatakse lisandunud väärtust otsesel meetodil.<sup>52</sup> Käibemaksuseaduses §-s 41 lõikes 3 on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse kauba müügi- ja ostuhinna vahe, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra. Antud säte on mõeldud eelkõige selleks, et vältida võimalikke käibemaksu kumuleerumise juhtumeid.<sup>53</sup> Erikorra rakendamine tagab käibemaksu neutraalsuse, sest vastasel juhul oleks eraisikute poolt käest kätte toimuv müük soodsam, kui ettevõtjale

---

<sup>49</sup> Käibemaksuseadus § 40 lg 3. RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

<sup>50</sup> Maksu- ja Tolliameti kodulehekülj , „Maksustamise erisätted“, <[www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3](http://www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3)> (4.01.2011)

<sup>51</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011).

<sup>52</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 421.

<sup>53</sup> Elling, T., *Käibemaks II*, supra nota 44, lk 37.

vahendusel toimuv müük.<sup>54</sup> Erikorra rakendamise tähtsaimaks tingimuseks on see, et kaup oleks soetatud edasimüügi otstarbel, ning maksukohustuslane ei tohi ise seda kaupa kasutada.

Nagu eelnevalt oli mainitud, edasimüüjal on võimalus valida erikorda või üldkorda rakendamise vahel, kuid ta ei tohi kalendriaasta sees oma valikut muuta. Muuhulgas, tuleb säilitada tõendeid selle kohta, et kauba müüki pannud isik on mittemaksukohustuslane või rakendas ise müügil erikorda.

Originaalkunsteose, kollektsiooni- või antiikeseme erikorda saab rakendada siis, kui kaup on soetatud:

1. Eesti või Euroopa Liidu teise liikmesriigi isikult, kes ei ole maksukohustuslane.
2. Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes ei lisanud kauba võõrandamisel kauba hinnale käibemaksu ning kes ei saanud selle kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.
3. Eesti või teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kes järgib kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme müügil §-s 41 nimetatud erikorda.<sup>55</sup>

Juhul, kui maksukohustuslane on maksuhaldurit sellekohaselt teavitanud võib ta järgida erikorda ka järgmiste kaupade edasimüügil:

1. Tema enda imporditud originaalkunsteos, kollektsiooni- või antiikese.
2. Originaalkunsteos, mille on maksukohustuslasele müünud autor või autoriõiguse valdaja.<sup>56</sup>

Käibemaksuseaduse muudatused, mis on seotud erikordade käibemaksustamisega, hakkasid Eestis kehtima alates 2011. aasta esimesest jaanuarist. Käibemaksuseadust täiendati §-ga 41<sup>1</sup> „Kinnisasja ja metallijäätmete käibemaksuga maksustamise erikord“, mille kohaselt rakendub teatud siseriiklikele tehingutele ostja pöördkäibemaksukohustus. Tegemist on riigisisese pöördmaksustamise erikorraga.

---

<sup>54</sup> Lehis, *Maksuõigus*, supra nota 5, lk 421

<sup>55</sup> Käibemaksuseadus § 41 lg 1 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

<sup>56</sup> Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks*. (Tallinn, 2007)



Enne Euroopa Liiduga liitumist rakendati Eestis kasvava metsa raieõiguse, metsamaterjali ja sellega seotud teenuste maksustamisel samasugust maksustamispõhimõtet,<sup>57</sup> kuid erikord kaotati Eesti liitumisel Euroopa Liiduga, sest käibemaksudirektiiv ei näinud ette pöördmaksustamist sisemaises käibes.

Kinnisasja ja metallijäätmete käibemaksuga maksustamise erikord rakendub üksnes juhul, kui mõlemad tehingu pooled on käibemaksukohustuslased. Erikorra kohaselt maksustatakse kinnisasja ja metallijäätmete käive saaja poolt. Kinnisasja ja metallijäätmete maksustamise erikord rakendatakse vaid kindlal seaduses sätestatud kinnisasjade ja metallijäätmete puhul.<sup>58</sup>

Pöördmaksustamine aitab ära hoida kinnisasja ja metallijäätmete käibe korral käibemaksupettused, mil kauba soetaja arvab käibemaksu saadud arve alusel oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha, kuid müüja jätab ostjalt saadud käibemaksusumma riigieelarvesse tasumata.

Käibemaksuseaduse § 41<sup>1</sup> „, Kinnisasja ja metallijäätmete käibemaksuga maksustamise erikord“ sätestab, et kinnisasjade puhul rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist vaid juhul, kui müüakse maksuvabad kinnisasjad, mida saab vabatahtlikult maksustada või metallijäätmed jäätmeseaduse § 104 tähenduses, tasub soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta müügihinna. Jäätmeseaduse § 104 kohaselt metallijäätmed on oma põhikoostiselt ehedatest mustmetallidest või värvilistest metallidest või nende sulamitest koosnevad jäätmed. Erikorra alusel maksustavate metallijäätmete nimekiri on sätestatud keskkonnaministri 15. aprilli 2004. aasta määruses nr 17 „Metallijäätmete täpsustatud nimistu“. Tegemist on metallijäätmete nimistuga, mis sisaldab oma põhikoostiselt ehedatest mustmetallidest, värvilistest metallidest või nende sulamitest koosnevaid metallijäätmeid.<sup>59</sup> Kauba võõrandajal on kohustus esitada ostjale eraldi arve, millel peab olema märgitud, et kauba soetaja arvestab käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksuna.

Kinnisasjade puhul järgitakse erikorra reegleid tehingutes, mille võõrandamisel on müüja kasutanud valikust käibemaksuga maksustamise õigust. Seega eeldab erikord maksu- ja

---

<sup>57</sup> Oja, M., „Uued tuuled käibemaksustamisel“ (2010)

<[www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d495647d85273198a7b0821fd899689faba987effeac7945dd709/kpmg\\_forum24\\_okt2010\\_oja.pdf](http://www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d495647d85273198a7b0821fd899689faba987effeac7945dd709/kpmg_forum24_okt2010_oja.pdf)> (5.01.2011).

<sup>58</sup> Käibemaksuseadus § 41<sup>1</sup>. RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

<sup>59</sup> Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel, „Maksustamise erisätted“ (2011), <[www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3](http://www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3)> (4.01.2011).

tolliameti teavitamist sellest, et kinnisasja müügil lisatakse hinnale käibemaks.<sup>60</sup> Erikorra rakendamisel peab kinnisasja vabatahtlikust maksustamisest ikka teavitama müüja, kuigi käibemaksu arvestab ostja, kuid müüja peab ise märkima arvele ka käibemaksusumma. Märkida tuleks ka seda, et rendile ja üürile andmine, mida vabatahtlikult maksustatakse, ei lähe erikorra alla, vaid ainult kinnisasjade müük.

Samuti erikord ei laiene tehingutele kinnisasjadega, mille maksustamine käibemaksuga tuleneb otse seadusest. Need tehingud on krundi, renoveeritud ehitise ja uusehitise müük.<sup>61</sup>

Eluruumide võõrandamise puhul erikord samuti ei rakendu, kuna kasutatud eluruumide võõrandamise käibele ei saa käibemaksu lisada ja uued eluruumid on maksustatavad tavakorras võõrandaja poolt.<sup>62</sup> Pöördmaksustamine ei puuduta kortereid ega muid elurume, kuna nende puhul ei saa maksustamist valida.

Müüjal ei teki käibemaksu deklareerimise kohustust pöördmaksustamise korral Ostjal on õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kuna ta arvestab ja tasub käibemaksu müüja eest. Deklareerimine toimub niimoodi: müüja deklareerib maksustatava väärtuse ilma käibemaksuta käibedeklaratsiooni lahtris 9, ostja sama summa lahtrites 1, 7 ja 7.1 ning sellelt arvestatud käibemaksu lahtris 4 ja kui ta saab sama summa ka sisendkäibemaksuna maha arvata, siis ka lahtris 5 (juhul, kui ta ostab kinnisasja põhivarana, siis ka 5.2).

Üleval kirjeldatud kinnisasja ja metallijäätmete käibemaksuga maksustamise erikorda rakendatakse eelkõige maksupettustevastase meetmena.

Järgnev maksustamise erisäte on avalikul enampakkumisel müüdud kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektsiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord, mis on sätestatud §-s 42. Antud erikord on oma olemuselt marginaali maksustamine kogukäibe maksustamise asemel.

Marginaalmaksu põhimõtet kasutades võivad oma majandustegevust korraldada ka käibemaksukohustuslikud ettevõtjad, kes tegelevad kaupade müügi korraldamisega oksjoni

---

<sup>60</sup> Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg, „Maksustamise erisätted“ (2011), <[www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3](http://www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3)> ( 4.01.2011).

<sup>61</sup> Oja, M., „Uued tuuled käibemaksustamisel“ (2010), <[www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d495647d85273198a7b0821fd899689faba987effeac7945dd709/kpmg\\_forum24\\_okt2010\\_oja.pdf](http://www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d495647d85273198a7b0821fd899689faba987effeac7945dd709/kpmg_forum24_okt2010_oja.pdf)> (5.01.2011).

<sup>62</sup> Maksuinfo, „Elukoha müügi maksuvabastuse piiramine“ (2011), <[www.ernstenyoung.nl/Publication/vwLUAssets/newsletter\\_070111/\\$FILE/EY%20uudiskiri%207.01.2011.pdf](http://www.ernstenyoung.nl/Publication/vwLUAssets/newsletter_070111/$FILE/EY%20uudiskiri%207.01.2011.pdf)> ( 10.01.2011).

ehk avaliku enampakkumise vormis.<sup>63</sup> Erikorra rakendamise eelduseks on, et kauba müüb enampakkumise kaudu §-s 41 sätestatud erikorda rakendav isik, kellel on enampakkumise korraldajaga sõlmitud leping, mille alusel enampakkumise korraldaja saab kauba müügil komisjonitasu.<sup>64</sup> Maksustatava väärtuse leidmisel lähtutakse sellisel juhul kauba müügihinna ja komitendile makstava hinna vahest, mida on vähendatud selles sisalduva käibemaksu võrra.<sup>65</sup> Sisuliselt võib öelda, et tegemist on maksustatava väärtuse jagamisega komisjonäri ja komitendi vahel.

Kauba müügihind on summa, mille ostja on tasunud enampakkumise korraldajale tema väljastatud arve või muu müügidokumendi alusel.<sup>66</sup> Aga komitendile makstav hind on kauba enampakkumise hinna ja enampakkumise korraldaja poolt komitendilt lepingu alusel saadud või saadava komisjonitasu vahe.<sup>67</sup>

Enampakkumise korraldaja ei märgi enampakkumisel kauba ostnud isikule väljastatavale arvele või muule müügidokumendile käibemaksusummat.<sup>68</sup> Siit tuleneb, et kauba soetanud isik ei saa käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata

Marginaalmaksu arvestamise korda kohaldatakse juhul, kui enampakkumise korraldaja tegutseb marginaalmaksu põhimõtet järgides ning kauba müüjaga sõlmitud komisjonilepingus on fikseeritud, et kauba avalikul enampakkumisel makstakse müügilt komisjonitasu. Kauba müüja peab olema füüsiline isik või marginaalmaksu põhimõtet järgiv isik. Enampakkumise korraldajana tegutsev maksukohustuslane, kes tegutseb marginaalmaksu põhimõttel, peab esitama komitendile aruande, milles on märgitud kauba enampakkumise hind ja tulemus, mis saadakse komitendi makstava komisjonitasu mahaarvamisel enampakkumise hinnast.<sup>69</sup> See aruanne asendabki arvet komitendilt enampakkumise korraldajale kauba kohta.

Investeeringukullast rääkides, tuleks märkida, et maksustamise erisused on tingitud asjaolust, et kuld võib olla kasutusel nii maksevahendina kui ka tööstusliku toorainena.

Investeeringukulla käive on üldjuhul maksuvaba, kuid optiooni korras võib käivet maksustada. Tööstusliku toorainena kasutatava kulla käive maksustatakse üldises korras.

---

<sup>63</sup> Elling, T., *Käibemaks II*, supra nota 44, lk 39.

<sup>64</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011)

<sup>65</sup> Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks*, (Tallinn, 2007)

<sup>66</sup> Käibemaksuseadus § 42 lg 2. RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

<sup>67</sup> Käibemaksuseadus § 42 lg 3. RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20

<sup>68</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011)

<sup>69</sup> Samas

Kuldmüntide ja – ehete, kulda sisaldavate kunstiteoste ja antiikesemete müügil on võimalik rakendada KMS-i §-des 41 ja 42 sätestatud erikorda.<sup>70</sup> Soetatud kullalt ja kulla töötlemise teenuselt on ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kuid kulla võõrandamine on maksuvaba.

KMS-i paragrahvis 43 on sätestatud elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksustamise erikord. Antud erikord ei puuduta maksukohustuslasi, kes on Eestis registreeritud.

Elektroonilise osutava teenuse puhul on võimalik rakendada käibemaksu rakendamise erikorda tingimusel, et teenust osutab ühendusevälise riigi maksukohustuslane, kes ei ole üheski liikmesriigis registreeritud maksukohustuslane, liikmesriigi isikule, kes ei ole registreeritud maksukohuslasena või piiratud maksukohustuslane - seega lõpptarbijale, kelleks üldjuhul on füüsiline isik. Eestis registreeritud maksukohustuslasi antud erikord ei puuduta.<sup>71</sup>

Erikord kohustab ühendusevälise riigi isikut, kes ühenduse liikmesriigi füüsilistele isikutele elektrooniliselt teenuseid osutab, registreerima end oma valikul ühes liikmesriigis maksukohustuslaseks ning deklareerima selles riigis kõik kõigi ühenduse liikmesriikide füüsilistele isikutele elektrooniliselt osutatavad teenused. Iga liikmesriigi kohta tuleb teenused elektroonilisel deklaratsioonil märkida eraldi ja arvestada teenustelt käibemaks vastavalt iga vastava liikmesriigi käibemaksumäärale. Kogu arvestatud käibemaks kõigis liikmesriikides osutatud teenustelt tasutakse registreerimise liikmesriigis.<sup>72</sup> Tuleb ka lisada, et saadud käibemaksu edastab liikmesriik, kus teenuse osutaja on maksukohustuslane, deklaratsiooni põhjal vastavatele liikmesriikidele.

Alates 2011. aastast muudeti käibemaksuseaduse § 44, millega võeti üle käibemaksudirektiivi muudatused. Sellega sätestati kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord tulenevalt Euroopa Nõukogu 15.12.2009. a otsusest. Allpoolt vaadatakse lähemalt, mis on muutunud 2011. aasta algusest.

Erikorra aluseks on käibemaksudirektiivi artikli 395 lõige 1, mille kohaselt kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda võivad nüüd rakendada kõik maksukohustuslased, kelle maksustatav käive ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega jooksva kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot.<sup>73</sup> Erikorra valiku laiendamisel erikorra rakendamise üldpõhimõtted ei

<sup>70</sup> Lehis, *Maksuõigus, supra nota 5*, lk 422.

<sup>71</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011).

<sup>72</sup> Samas.

<sup>73</sup> Käibemaksuseadus § 44 lg 1. RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20.

muutunud. Vastavalt raamatupidamise seaduse § 5 lõikele 1 kassapõhine arvestus on majandustehingute kajastamine vastavalt majandustehinguga seotud raha laekumisele või väljamaksmisele. Näiteks varem võisid kassapõhist arvestust kasutada kõik FIE-d, aga nüüd ei saa seda kasutada FIE-d, kelle aastakäive ületab 200 000 eurot, vaid nemad peavad juba kasutama tekkepõhist arvestust.

Seni kehtiv käibemaksuseadus on võimaldanud kassapõhist käibemaksuarvestust ainult füüsilisest isikust ettevõtjale, aga nüüdse seadusemuudatustega kassapõhist käibemaksuarvestust võivad kasutada ka mittetulundusühingud ja äriühingud. Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorra kasutamise valik on vabatahtlik, kuid kassapõhist käibemaksuarvestuse valikust isikul tuleb kirjalikult teavitada maksuhaldurit. Isik peab teada andma maksustamisperioodist, millest alates ta hakkab erikorda rakendama, kas enda maksukohustuskasena registreerimise taotluse esitamisel või hiljemalt erikorra rakendamisele eelneval maksustamisperioodil.<sup>74</sup>

On olemas ka tehingud, mida ei saa kassapõhiselt deklareerida. Näiteks erikorda ei saa rakendada kauba impordi, kauba ühendusesisese käibe ja soetuse korral ning sellise teenuse osutamisel teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, mis tuleb deklareerida ühendusesisese käibe aruandel. Teenuste saamisel käibemaksu arvestamisel ei rakendata erikorda vaid tuleb käibemaksuarvestust pidada üldkorra kohaselt. Lisaks ei saa pidada kassapõhist arvestust ka tehingute osas, kus kauba või teenuse eest tasumine on kokkulepitud pikema perioodi kui kolme kalendrikuu jooksul.<sup>75</sup> Antud erikord on mõeldud eelkõige maksupettuste ja maksukohustuslaste ebavõrdse kohtlemise vältimise eesmärgil.

Kirjeldatud kassapõhine raamatupidamisarvestuse skeem on lihtsustatud ja vabatahtlik kord. Käibemaksuseaduse muudatuse eesmärgiks oli väikeettevõtjate olukorra soodustamine, kuna erikorda rakendamine võimaldab väikeettevõtjatel oma rahavooge paremini juhtida.

Olles andnud ülevaate käibemaksuga maksustamise erikordade rakendamisest Eestis, tuleb kokkuvõtvalt mainida, et Eestis kehtivad järgmised erikorrad: välisesindusele, diplomaadile, ühenduse institutsioonile ja välisriigi relvajõududele kohaldatavad maksusoodustused; reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord; kasutatud kauba, originaalkunsteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikord; kinnisasja ja

---

<sup>74</sup> Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel, „Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord alates 1. jaanuarist 2011“ (2011), <[www.emta.ee/index.php?id=28994](http://www.emta.ee/index.php?id=28994)> (5.01.2011).

<sup>75</sup> Käibemaksuseaduse rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011).

metallijätmete käibemaksuga maksustamise erikord; avalikul enampakkumisel müüdud kasutatud kauba, originaalkunsteose, kollektsiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord; elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikord; kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord.

## 2. ERIKORDADE KÄIBEMAKSUSTAMISE PROBLEEMID EUROOPA LIIDUS

### 2.1. Reisisiteenuste erikorda käibemaksustamisega seonduvad probleemid Eestis

Päris palju probleeme Eestis tekitab reisisiteenuste erikorda rakendamine, kuna praegusel hetkel kehtiv regulatsioon annab üldised juhised erikorda kohaldamisest. Kõige rohkem küsitakse Põhja Maksu- ja tollikeskusest infot reisisiteenuste erikordade rakendamise kohta. See annab tunnistust, et reisisiteenuste erikorda on vaja täpsemalt lahti seletada, vaatamata sellele, et antud erikord ei ole käibemaksuseaduses uus. Reisibürood osutavad palju erinevaid reisisiteenuseid ning nendel tuleb aru saada, millistel juhtudel saaks erikorda rakendada, aga millistel on kohustuslik rakendada üldist korda.

Käibemaksudirektiivi kolmas peatükk sätestab, et liikmesriigid kohaldavad reisibüroode (reisikorraldajad loetakse ka reisibüroodeks) tegevuse suhtes käibemaksu eriskeemi, kui reisibürood teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid.<sup>76</sup> Tulenevalt asjaolust, et Eestis kehtiv reisisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikord on sätestatud Käibemaksuseaduse §-s 40, mille aluseks on käibemaksudirektiiv, saaks järeldada, et maksustamise põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus on enam vähem analoogsed.

Vaatamata sellele, et reisisiteenuste maksustamise erikorra eesmärk on reisisiteenuseid osutavate ettevõtjate käibemaksuarvestuse lihtsustamine, praktikas osutub see reisibüroode jaoks raskeks ülesandeks, kuna neil tekib palju küsimusi ja arusaamatusi erikorra rakendamise osas.<sup>77</sup> Tegelikult reisisiteenuse pakkujal on kolm võimalust oma tegevuse maksustamisel: vahendamine, maksustamise üldkord ning maksustamise erikord.

Maksustamise meetodi valik sõltub sellest, kas reisisiteenuste osutaja pakub teenust ise, tegutseb enda nimel edasimüüjana või tegutseb vahendajana. Selliste reisibüroode suhtes, kes

---

<sup>76</sup> Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006, art 306.

<sup>77</sup> Elling, T. „Reisisiteenuse maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine“, Eesti Majanduse Teataja kaasanne „Käibemaks“ (2007), lk 10-11.

tegutsevad üksnes vahendajana, erikorda ei kohaldata. Aga eriskeemi kasutatakse juhul, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisijale, sealhulgas ka asutusele või juriidilisele isikule, reisiga otseselt seotud teenust ning kasutab reisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust.

Tabel 1. Teenuste eristamise põhimõtted<sup>78</sup>

Maksustatakse erikorra alusel	Maksustatakse tavareeglite alusel
Oma nimel ühe või mitme reisiteenuse osutamine reisijale (k.a. äriühingust lõpptarbija), kasutades teiselt maksukohustuslaselt vm. ettevõtlusega tegelevalt isikult ostetud teenust.	Teenuste osutamine üksnes teise isiku nimel ja arvel, st. tegutsemine vahendajana.
Reisiteenuse osutamiseks ostetud reisiteenust osutatakse ühendusevälises riigis (marginaal maksustatakse nullmääraga).	Maksukohustuslase enda poolt teenuse osutamine.
Reisiteenuse (sh. pakettreisi) osutamine/müük lõpptarbijale vahendaja kaudu.	Reisiteenuse osutamine teisele maksukohustuslasele (mitte vahendaja) edasimüügiks.
	Osutatakse teenust, mis ei ole reisiga seotud.

Järgnevalt vaatleb autor probleemseid kohti, mis kerkivad üles paljudel reisibüroodel, kelle peamiseks tegevusalaks on väljamineva turismiteenuse osutamine. Nendel on arusaamatused seoses käibemaksu lisamisega arvetele.

Vastavalt käibemaksuseaduse § 40 lõikele 1 peab reisibüroo, kes osutab oma nimel reisijale, sealhulgas ka juriidilisele isikule või asutusele, reisiga otseselt seotud teenust ning kasutab reisiteenuse osutamisel ettevõtlusega tegelevalt Eesti või välisriigi isikult soetatud kaupa või saadud teenust, peab kasutama reisiteenuse maksustamisel käibemaksuga maksustamise erikorda. Seejuures ei ole oluline, millistest artiklitest reisiteenuste pakett koosneb või on tegemist ühe üksiku reisiteenuse edasimüügiga, vaid erikorda tuleb kasutada alati, kuid reisibüroo müüb reisijale enda nimel edasi teiste isikute poolt osutavaid reisiga seotud teenuseid.

Erikorra alusel maksustatava reisiteenuse maksustatavaks väärtuseks reisiteenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma ja maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt või ettevõtlusega tegelevatelt isikutelt vahetult teenuse saaja teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste käibemaksuga kogumaksumuse vahe

<sup>78</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011).



(ehk absoluutsummas väljendatud kasumimarginaal), mida vähendatakse selles sisalduva käibemaksu võrra.<sup>79</sup> See tähendab, et käibemaksuääruga 20% maksustatava reisiteenuse puhul tuleb maksustatava väärtuse leidmiseks jagada kasumimarginaal 1,20-ga ja käibemaksusumma leidmiseks korrutada saadud tulemus 0,20-ga. Kui reisiteenus maksustatakse käibemaksuga määruga 0%, ongi maksustatavaks väärtuseks kasumimarginaal.

Erikorra alusel maksustatava reisiteenuse käibe tekkimise kohaks on vastavalt käibemaksuseaduse § 40 lõikele 3 üldreeglina Eesti. Reisiteenuse käibe tekkimise kohaks ei ole Eesti ainult juhul, kui reisiteenuse osutamisel kasutatud teiselt maksukohustuslaselt või ettevõtlusega tegelevalt isikult saadud teenust osutab see teine isik ühendusevälises riigis, aga see omakorda tähendab, et reisi sihtpunkt on väljaspool Euroopa Liitu. Reisiteenus, mille käibe tekkimise kohaks on Eesti, maksustatakse täies ulatuses käibemaksuääruga 20%, aga reisiteenus, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, maksustatakse käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 punktist 1 tulenevalt käibemaksuääruga 0%

Samuti erikorda rakendav maksukohustuslane ei märgi erikorra alusel maksustatava reisiteenuse eest väljastatavale arvele arvestatud maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksusummat, vaid näitab üksnes reisija poolt tasumisele kuuluva lõppsumma. Vahetult reisiteenuse saaja teenindamiseks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu maha ei arvata.

Reisibüroodel tuleb ikka meeles pidada, et kui mõnda reisijale esitataval arvel nimetatud teenust osutab reisibüroo ise, mitte ei müü edasi mõne teise isiku poolt osutatavat teenust, siis selline teenus tuleb ikkagi maksustada käibemaksuga maksustamise üldiste reeglite järgi. Aga üldiste reeglite järgi maksustatavat reisiga seotud teenust ning selle tarbeks soetatud kaupu ja teenuseid ei arvestata maksustatava väärtuse arvutamisel ning reisijale esitataval arvel tuleb sellise teenuse hind eraldi välja tuua ja näidata ka selle maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksusumma. Samuti saab reisibüroo üldiste reeglite järgi maksustatava teenuse tarbeks soetatud kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu enda maksustatava käibe maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksust maha arvata.

Rääkides reisibüroodest, kes osutavad nii erikorra alusel maksustatavaid reisiteenuseid kui ka teenuseid, millele erikorda ei kohaldata, on kohustatud pidama eraldi arvestust.

---

<sup>79</sup> Käibemaksuseadus § 40 lg 4 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20.

Leiavad aset ka situatsioonid, kus reisiettevõtte kuu marginaal on miinusega ning sellisel juhul ettevõtjal on probleemid käibedeklaratsiooni täitmise osas. Näiteks selline olukord võib tekkida alustaval ettevõttel.

Vastavalt käibemaksuseaduse § 40 lõikele 4 on erikorra alusel maksustatava reisiteenuse maksustatavaks väärtuseks reisiteenuse saaja poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstava kogusumma ja maksukohustuslase poolt teistelt maksukohustuslastelt või ettevõtjusega tegelevatelt isikutelt vahetult teenuse saaja teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste käibemaksuga kogumaksumuse vahe, mida vähendatakse selles sisalduva käibemaksu võrra. Seega, kui mõni reisi puhul ületab reisiteenuse saajate teenindamiseks soetatud kaupade ja saadud teenuste kogumaksumus nende poolt maksukohustuslasele teenuse eest makstud kogusummat, siis selle reisi puhul maksustatavat väärtust ei teki, järelikult ka selle reisi käivet käibedeklaratsioonil deklareerima ning sellelt käibemaksu arvestama ja maksuma ei pea.

Üks probleemsetest kohtadest on reiside eest laekuvate ettemaksete maksustamine. Käibe tekkimise aeg määratakse tavareeglite järgi, aga see tähendab, et ettemaksu laekumisel juba käive tekib, aga maksustavaks väärtuseks on ikka kasumimarginaal. Teenuse käibe tekkimise ajaks on kas teenuse osutamise päev või teenuse eest osalise või täieliku ettemaksu laekumise päev, kusjuures ettemaksu laekumisel tekib juba käive.<sup>80</sup> Reisiteenuse käibe tekkimise aja määramiseks eraldi korda kehtestatud ei ole, seega kehtib nimetatud põhimõtte ka reisiteenuste puhul ja reisiteenuse eest ettemaksu laekumisel tuleb reisiteenuse käive juba selles osas deklareerida ja vajadusel sellelt ka käibemaks arvestada ja maksta. Seda arvestades käibemaksuseaduses on sätestatud, et maksukohustuslase taotluse alusel võib maksuhaldur anda loa kasutada reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel teenuse osutamisele eelnenud kalendriaasta keskmist marginaali. Reisiteenuse osutaja on kohustatud seda marginaali kasutama kuni kalendriaasta lõpuni.<sup>81</sup>

Kuid siin jälle tekivad raskused, sest uuel reisifirmal ei ole lihtsalt võimalik oma esimesel tegevusaastal eelmise kalendriaasta keskmist marginaali kasutada. Sellisel juhul tuleb iga reisi puhul määrata selle eeldatav marginaal ja kasutada seda ettemaksuna laekunud summade deklareerimisel ja nendelt käibemaksu arvestamisel. Pärast konkreetse reisi toimumist leitakse selle tegelik marginaal ja kui see omakorda erineb eeldatust, korrigeeritakse vastava

---

<sup>80</sup> Käibemaksuseadus § 11 lg 3 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20.

<sup>81</sup> Käibemaksuseadus § 40 lg 5 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20.

reisiteenuse maksustatavat väärtust. Kui kõik reisiga seotud kulutused on reisi toimumise ajaks tehtud ja tegelik marginaal selgunud, saab selle reisi maksustatava väärtuse korrigeerimise teha reisi toimumise kuu käibedeklaratsioonis. Positiivsena võib välja tuua seda, et nendes käibedeklaratsioonides, kus deklareeriti laekunud ettemaksud, parandusi teha ei tule. Kui aga tavaliselt tuleb osa kulutusi teha pärast reisi toimumist, võib sarnaselt keskmise marginaali kasutamisega ka esimesel tegevusaastal korrigeerida selle aasta jooksul osutatud reisiteenuste maksustatavat väärtust kalendriaasta lõpul kogu kalendriaasta ulatuses detsembri käibedeklaratsioonis.

Siin tuleb pöörata tähelepanu sellele, et keskmise marginaali kasutamise taotlemisel tuleb selle marginaali väljaarvutamisel arvesse võtta kõik reisiteenused, nii 20% kui ka 0% määraga, ja nendega seotud kulud. Näiteks reisikorraldajad, kes arvutavad marginaali ainult 20% määraga reisiteenuste põhjal, kuigi neil on ka 0% määraga erikorra alusel maksustatavaid reisiteenuseid, kasutavad keskmise marginaali valesti.

Vahendamisteenuse ja edasimüügi defineerimisega esineb reisikorraldajatel ja reisibüroodel senini palju arusaamatusi. Raskusi tekitab edasimüügi ja vahendamisteenuse eristamine.<sup>82</sup>

Reisiteenuste vahendamist ja edasimüüki maksustatakse üldises korras. Üldpõhimõtte kohaselt ei muutu teenuse maksustamine sellest, kas müük toimub vahetult tootjalt tarbijale või vahendajate kaudu. Kuid oluline vahet teha vahendamisel kui teenusel ja teenuse edasimüügil. Antud tehingute eristamine on oluline käibemaksuarvestuse seisukohast, sest maksukäsitus on erinev. Teenuse edasimüügil maksustatakse hinnavahe teenuse müügina ja vahendamisel maksustatakse vahendustasu teenusena.<sup>83</sup>

Tabel 1. Vahendaja ja edasimüüja riskid tehingu sooritamisel<sup>84</sup>

Vahendamine	Edasimüük
Teise isiku nimel ja arvel	Oma nimel ja oma arvel
Vahendaja ei kanna müügiriski ning ei osale ise tehingus. Vahendaja eesmärk on viia tehingu pooled kokku.	Edasimüüja kannab müügiriski ja osaleb tehingus.

<sup>82</sup> Lehis, L., *Vahendamise, komisjonimüügi ja edasimüügi käibemaksuarvestus*. (Tallinn; MaksuMaksja Nr 6/7), lk 26- 33.

<sup>83</sup> Elling, T. „Reisiteenuse maksustamise erikord...“, *supra nota* 77, 8-19.

<sup>84</sup> Lehis, L., *Vahendamise, komisjonimüügi ja edasimüügi käibemaksuarvestus, supra nota* 82, lk 26- 33.

Vahendamine on üksnes tegutsemine teise isiku nimel ja arvel. Kui ettevõtjal on soov, et tema tegevus loetaks vahendamiseks, kindlasti tuleb talle võtta arvesse seda, et teise isiku nimel ja arvel tegutsemiseks peavad olema täidetud vähemalt KMS- i § 2 lõikes 11 sätestatud tingimused:

1. vahendaja ja kauba võõrandaja või soetaja või teenuse osutaja või saaja on kauba või teenuse vahendamiseks sõlminud lepingu;
2. kauba võõrandamise või teenuse osutamise eest vastutab kauba võõrandaja või teenuse osutaja;
3. kaup võõrandatakse või teenus osutatakse kauba võõrandaja või teenuse osutaja kehtestatud või heakskiidetud hinnaga ja tema kauba või teenuse saajale kehtestatud tingimusel;
4. vahendaja käibena kajastatakse vahendaja raamatupidamises üksnes vahendustasu;
5. kauba või teenuse saajale arve väljastamise korral väljastab selle kauba võõrandaja või teenuse osutaja või muu isik, sealhulgas vahendaja, kauba võõrandaja või teenuse osutaja nimel;<sup>85</sup>

Vahendust käsitatakse maksustamisel eraldi teenusena, seega maksustatakse vahendamisteenus üldjuhul käibemaksuääruga 20%, kuid samas on olemas tehinguid, mille vahendamisele rakendatakse maksumäär 0%.

Vahendaja ei võta omale vastutust vahendatava tehingu täitmise eest, kuna vahendaja tegutseb nagu agent või maakler. See tähendab, et agent ja maakler tegutsevad mitte enda nimel ja arvel, vaid kliendi oma. Esindaja poolt esindatava nimel tehtud tehingutest tekivad kohustused ja õigused esindataval, mitte esindajal.<sup>86</sup> Käibemaksu maksab vahendaja ainult oma vahendustasult, sest vahendamise tingimustest tulenevalt moodustab vahendaja käibe ainult vahendamise eest saadav tasu.<sup>87</sup> Vahendustehingult maksab käibemaksu tehingu ostja või müüja, sellepärast et vahendaja ise teenuse käibes ei osale.

Olukorras, kus vahendaja tegutseb teise isiku arvel, kuid oma nimel, muutub vahendaja käibemaksuseaduse mõttes ise põhiteenuse osutajaks ning vahendaja peab juba ise kajastama kogu teenuse oma käibes teenuse ostu ja müügina. Näiteks, kui vahendaja hakkab reklaamima

---

<sup>85</sup> Käibemaksuseadus § 2 lg 11 RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20.

<sup>86</sup> Lehis, L., *Vahendamise, komisjonimüügi ja edasimüügi käibemaksuarvestus, supra nota* 82, lk 26- 33.

<sup>87</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011).

teise maksukohustuslase teenust oma nimel, siis KMS-i põhimõtte järgi vahendaja muutub osutajaks.<sup>88</sup> Käibemaksudirektiivis on sätestatud, et kui isik tegutseb teise isiku eest, kuid oma nimel, siis loetakse teda teenuse osutajaks, mitte aga vahendajaks.

Järgnevalt autor kirjeldab edasimüügiga seonduvad põhimõtteid. Edasimüügi puhul on tähtis see, et edasimüüja tegutseb oma nimel ning oma arvel, seega ta vastutab kliendi ees täies ulatuses. Edasimüük kujutab endast tehingu, kus ettevõtja ostab oma nimel ja arvel teenuseid, et need edasi müüa teisele ettevõtjale. Ettevõtte edasimüüjana kannab kõik edasimüügi tehinguga seotud riskid, kuid ise edasimüüja ei osale otseselt teenuse osutamises.<sup>89</sup>

Edasimüügi maksustatakse käibemaksuga nii üldises korras, kui ka reisiettevõtjal on võimalus valida reisisiteenuste erikorra maksustamise põhimõtteid. Edasimüügi all mõeldakse ainult sellist tehingut, kus teenuse saaja on järgmine edasimüüja, sest ainult siis saab rääkida valikuvõimalusest üldise ja erikorra vahel – ka reisijale müüakse tegelikult edasi kellegi teise osutatavaid teenuseid, kuid siis on alati erikord.

Üldkorra kasutades maksustavaks väärtuseks on kogu teenuse või kauba väärtus, aga reisisiteenuste erikorra kasutamisel maksustatakse ainult ettevõtja poolt lisatud osa, seega edasimüügi puhul, reisisiteenuste erikorra rakendades, maksustamine toimub nagu vahendamisteenuse kasutamisel.<sup>90</sup>

Üldkorra kasutades toob edasimüüja kõik teenused eraldi välja ning ei loeta edasimüüdüd teenused ühtseks reisisiteenuseks. Edasimüük on eraldiseisev tehing, kuna müük teenuse osutajalt ettevõtjale ei sõltu järgnevast tehingust ning samuti edasimüügist ei olene käibe maksustamine. Reisibüroodel on võimalus korraldada edasimüügi juhul, kui ta broneerib oma nimele konkreetses ajavahemikus terve hotelli, sest eeldatavasti büroo on kindel, et sel ajal ta saab broneeritud toad killimalt turistidele maha müüa. Hotelli omanikul ei teki siin mitte mingit riski, kuna ta on nagunii kasusaaja. Hotell saab raha olenemata sellest, kas reisisiteenuste osutajal jäävad broneeritud ruumid müümata või mitte.<sup>91</sup> Antud situatsioonis ainult reisibüroo on riskantses olukorras, sest risk, kui ta ei saa ostetud teenuseid maha müüa, jääb büroo kanda

---

<sup>88</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011).

<sup>89</sup> Samas.

<sup>90</sup> Samas.

<sup>91</sup> Lehis, L., *Vahendamise, komisjonimüügi ja edasimüügi käibemaksuarvestus*, supra nota 82, lk 26- 33.

Autor juhib tähelepanu sellele, et edasimüüjal on õigus ostmisel tasutud sisendkäibemaks maha arvata, sest teenused ja kaubad ostetakse oma maksustava käibe tarbeks. Kuid erikorda rakendaval maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaksu maha arvata puudub.

Praegu kehtiv käibemaksuseadus § 40 lõige 2 annab reisiteenuste osutajale võimaluse valida, kas rakendada erikorda või mitte, kui maksukohustuslane osutab oma nimel reisiteenust teisele Eesti või välisriigi maksukohustuslasele edasiosutamiseks.<sup>92</sup> Maksustamise tavakord toob kaasa õiguse arvata klientide tarbeks sisseostetud teenuselt ja kaupadelt sisendkäibemaks maha ja kohustuse maksustada väljundkäive täies ulatuses käibemaksuga

Reisiettevõtjad osutavad igasuguseid teenuseid, kuid neil puudub täpne ülevaade sellest, kuidas konkreetseid teenuseid tuleb maksustada, kuna käibemaksuseadus reguleerib reisiteenuste maksustamist üldiselt ning annab reisikorraldajatele valikuvõimaluse erikorda rakendamise osas. Ettevõtjate esitatud küsimuste põhjal, saab järeldada, et reisikorraldajad ei oska ilma maksuhalduri selgituseta seadust aru saada ning õigesti rakendada.

Töö autor leiab, et kuna seaduses on antud valdkonnas reguleeritud ainult üldised maksustamis põhimõtted, mis omakorda baseeruvad käibemaksudirektiivil, maksumaksjal on antud üsna suur valikuvõimalus ning seega ka vastustus. Erinevate variantide rakendamise võimalused viivadki maksumaksjaid segadusse, kuna igal teatud juhul tal tuleb analüüsida, kas on täidetud erikorra kohaldamise aspektid või mitte. Enne põhireegli rakendamist tuleb ettevõtjal teha analüüs, kas mõni erand kohaldub - kui kohaldub, siis tuleb erandit rakendada. Seega käibemaksuseaduse §-s 41 sätestatud reisiteenuste erikorra maksustamine tekitab jätkuvalt ettevõtjate hulgas küsimusi.

Erikorda rakendamisel ei ole ettenähtud eriregulatsiooni käibe tekkimise aja määratlemisel. Käibe tekkimise aeg määratakse tavareeglite järgi, aga see tähendab, et ettemaksu laekumisel käibe juba tekib, aga maksustatavaks väärtuseks on ikka kasumimarginaal. Seega reisiteenuse eest ettemaksu laekumisel tuleb reisiteenuse käibe juba selles osas deklareerida ja vajadusel sellelt ka käibemaks arvestada ja maksta. Sellest lähtuvalt, autor jõudis järeldusele, et käibemaksuseaduse reisiteenuste erikorda rakendamise osas peaks olema kehtestatud käibe tekkimise aja määratlemisel eriregulatsioon.

---

<sup>92</sup> Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, (Tallinn: Rahandusministeerium, 2011).

## 2.2. Põllumajandustootjatele ühine kindla maksumääraga skeemi kasutamise probleemid Euroopa Liidus

Kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides kehtib oma maksukorraldus, kuusjuures riiklike meetmete mõju ühe riigi maksukorralduses võib avalduda mitte üksnes riigisiselt, vaid ka naaberriikides. Seega liikmesriikide vahel püütakse teha maksukorralduse vallas koostööd.

1977. aastal oli vastu võetud Euroopa Ühenduse Nõukogu kuues direktiiv „Liikmesriikide käibemaksualase seadusandluse harmoniseerimisest – ühtne lisandunud väärtuse maksu süsteem, ühetaoline maksustamisbaas“.<sup>93</sup> Maksusüsteemid ei ole ikkagi siiani sarnased kõigis 27 liikmesriikides, kuna Euroopa Liidu käibemaksualastes õigusaktides on liikmesriikidele ette nähtud igasugused erandid ja valikuvõimalused.

Euroopa Liidus peetakse üsna suureks täiendava kulu allikaks riikidevaheliste maksusüsteemide erinevusi, sest see takistab vahendite tõhusat jagamist ning ühtse turu paremat toimimist. Ühtne käibemaksueeskirjade kohtlemine on eriti vajalik juhtudel, kus erineva tõlgenduse tõttu võib ilmneda mittemaksustamise või vastupidiselt topeltmaksustamise oht.<sup>94</sup>

Üks vanemaid ühispoliitikaid Euroopa Liidus on ühine põllumajanduspoliitika. Ühise põllumajanduspoliitika sai oma alguse 1962 aastal, kui Euroopas olid kehtestatud ühtsed tasud paljudele erinevatele põllumajandustoodetele. Põllumajandussektori toetamiseks loodi kombinatsioon erireeglitest ja üldistest ühisturu printsiipidest, mis seni rakendatakse Euroopa Liiduga liitunud riikidele.

Ühine põllumajanduspoliitika ei eelda ainult otseseid rahalisi toetusi, vaid on kehtestatud hulk maksu – või muid soodustusi ning eriskeeme, milliseid on võimalik kasutada igale liikmesriigile. 1970 aastal kehtestati erikord põllumajandustootjate suhtes, kellel oli raskusi tavaeeskirjade kohaldamisega.<sup>95</sup> Praegusel hetkel Euroopa Liidu liikmesriikidel on võimalik rakendada põllumajandustootjatele kindla maksumääraga korda (inglise keeles *flat-rate schemes*).

---

<sup>93</sup> Zeiger, *Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme. Doktoriväitekirja majandusteaduse doktori teaduskraadi taotlemiseks põllumajandusraamatupidamise ja rahanduse erialal, supra nota 2, lk 17-18*

<sup>94</sup> Reisberg, T., *Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist ja Eesti käibemaksuseadusest*, (Eesti majanduse Teataja, Nr 9/02)

<sup>95</sup> Euroopa Komisjon, *Roheline Raamat Käibemaksu tuleviku kohta* (2010), KOM(2010) 695

Käibemaksu neutraalsuse põhimõte tähendab seda, et kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt ning ei tohi tekkida alusetuid maksuvabastusi, sest need võivad anda mõnele ettevõtte konkurentsi eelise, aga see omakorda takistab vaba ettevõtlust. Seega et tagada maksustamise neutraalsust ning kumuleerumise vältimist kehtibki põllumajandustootjatele ühine kindla maksumääraga erikord.

Liikmesriikidel on teatud piires ning teatud tingimustel on võimalik võtta või säilitada käibemaksudirektiivist erinevad erimeetmed, et hoida ära maksupettust või maksustamise vältimist ning lihtsustada maksu kogumist. Näiteks kindla maksumäära eriskeem, mis on kehtestatud põllumajandustootjatele, võeti kasutusele, sest erinevalt väikeettevõtetest, mis müüvad kaupu või teenuseid lõpptarbijale, müüvad põllumajandustootjad oma kaupu eelkõige hulgimüüjatele, tootjatele ja teiste maksukohustuslastele. Juhul, kui põllumajandustootjatele kohaldataks maksuvabastust, siis hakkaksid maksud kumuleeruma.<sup>96</sup>

Kindla maksumääraga korda kasutatakse paljudes Euroopa liikmesriikides, kuid Eestis ei ole põllumajandustootjatele sellist erikorda kehtestatud. Peale Eestit ei ole kindla maksumääraga skeem ka kohaldatud Rootsis, Taanis, Slovakkias, Maltal, Tsehhis, Rumeenias, Bulgaarias ning Soomes, aga teised Euroopa Liidu liikmeriigid kasutavad kindla maksumääraga skeemi.<sup>97</sup>

Käibemaksudirektiivis on sätestatud põllumajandustootjatele rakendatav kindla maksumääraga kord. Antud eriskeem puudutab ainult põllumajandussektorit, kuna põllumehi peetakse grupiks, kellel võib olla raske pidada käibedeklaratsiooni esitamiseks vajalikku arvestust. Kui tavapärase käibemaksureeglite erikorra kohaldamine põllumajandustootjate suhtes toob kaasa raskusi, siis võivad liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes kohaldada kindla maksumääraga korda. Erikorra kohaldamise põhimõte seisneb sisendkäibemaksu (põllumajandustootjalt kaupade ja teenuste ostmisel võetud käibemaks) kindlasummalises hüvitamises põllumajandustootjatele, kelle suhtes tavapäraseid käibemaksureegleid ei kohaldata.<sup>98</sup> Kui põllumajandustootja otsustab kindla maksumääraga erikorda kohaldada, siis ta ei kasuta tavapärast käibemaksu süsteemi ning seega tal puudub võimalus maha arvata oma ostudelt tasutud sisendkäibemaksu.

---

<sup>96</sup> Terra, B. J. M. ja Wattel, P. J., *Euroopa maksuõigus*. (Tallinn: Europrint, 2006), lk 310

<sup>97</sup> Valted van der Corput . 2008. *EU VAT Compass 2008*. (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation), p 699

<sup>98</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 296



Samuti liikmesriikidel on võimalus kindla maksumääraga korra alt välja jätta teatavad põllumajandustootjate kategooriad või kui tavapärased käibemaksureglid ei too põllumajandustootjate jaoks liigse haldusraskusi.<sup>99</sup> Seega võib järeldada, et erikorda rakendamine on vabatahtlik. Juhul, kui liikmesriik otsustab rakendada kindla maksumääraga erikorda, peab ta enne erikorda kohaldamist eelnevalt teavitama sellest komisjoni.<sup>100</sup> Käibemaksukomitee aktsepteerib lihtsustatud menetlust, kui erikord ei too kaasa maksu vähenemist.

Vajaduse korral kehtestavad liikmesriigid kindlasummalise hüvitise protsendimäärad. Nagu eelnevalt oli mainitud, et kindla maksumääraga korda kasutataval põllumajandustootjal ei ole võimalus sisendkäibemaksu maha arvata, ning et kompenseerida ostudelt tasutud käibemaksu, on olemas kindlasummaline hüvitis.

Käibemaksudirektiivi artiklis 295 on sätestatud, et kindlamääraline hüvitis on summa, mis saadakse kindla maksumääraga hüvitise protsendimäära kohaldamisel kindla maksumääraga põllumajandustootja käibe suhtes. Nimetatud protsendimäärade aluseks on makromajanduse statistilised andmed üksnes kindla maksumääraga põllumajandustootjate kohta eelnenud kolme aasta lõikes.<sup>101</sup> Kindla maksumääraga kord annab võimaluse sisendkäibemaksu summa kindla määraga hüvitamist, kuid hüvitamisel kehtib põhimõte, et kindlamääralise hüvitise protsendimäärasid ei või kasutada kindla maksumääraga põllumajandustootjatele suuremate tagasimaksete arvutamiseks kui sisendkäibemaksu summa.<sup>102</sup> Sellega püütakse vältida konkurentsi moonutamist Euroopa Liidu liikmesriikide vahel.

Protsendimäärasid võivad liikmesriigid ümardada üles- või allapoole lähima poole protsendipunktini, kuid on olemas ka võimalus vähendada nimetatud protsendi nullini. Metsandusele, põllumajanduse eri harudele ja kalandusele liikmesriikidel on võimalus kehtestada erinevad kindlasummalise hüvitise protsendimäärad.<sup>103</sup> See tähendab, et ühes liikmesriigis võiks kasutada erinevad hüvitise protsendimäärad.

Artiklis 300 on sätestatud, et kindlamääralise hüvitise protsendimäärasid kohaldatakse ilma käibemaksuta hindade suhtes järgmiste kaupade ja teenuste:

---

<sup>99</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 296

<sup>100</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 281

<sup>101</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 298

<sup>102</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 299

<sup>103</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 297

1. põllumajandustooted, mille kindla maksumääraga põllumajandustootjad on tarninud muudele kui nendele maksukohustuslastele, kes kohaldavad liikmesriigis, kus põllumajandustooted tarnitakse, seda kindla maksumääraga korda;
2. põllumajandustooted, mille kindla maksumääraga põllumajandustootjad on tarninud artiklis 138 sätestatud tingimustel mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kelle kaupade ühendusesisene soetamine maksustatakse käibemaksu põllumajandustoodete lähetamise või veo sihtliikmesriigis;
3. põllumajandusteenused, mida kindla maksumääraga põllumajandustootjad on osutanud muudele kui nendele maksukohustuslastele, kes kohaldavad liikmesriigis, kus teenused osutatakse, seda kindla maksumääraga korda;<sup>104</sup>

Kindla maksumääraga skeemi puhul on kohaldatud järgmine mehhanism: põllumajandustootja tarned, kes kasutab kindla maksumääraga erikorda, on maksuvabad, kuid kauba või tarne ostmisel talle hüvitatakse kauba soetamisel võetud sisendkäibemaks. Kindla maksumääraga hüvitist makstakse põllumajandustootjale.

Tegelikult kandubki mahaarvamine edasi põllumajandustootja kliendile, mida muul juhul oleks ta ise kasutada saanud. Hüvitise suurus saadakse liikmesriigi poolt kindlaks määratud protsendimäära kohaldamisel põllumajandustootja käibe suhtes. Seoses sellega, et liikmesriigid ise arvutavad sisendi võetava maksu, siis ei ole karta, et nad rikuksid maksubaasi soovitud neutraalsust või tekitaksid ise endale eelarvelisi probleeme.<sup>105</sup>

Autor leiab, et on asjakohane välja tuua Euroopa Kohtu kohtuasi C-321/02, milles kohus leidis, et põllumajandustootja, kes on osa oma põllumajandusettevõttesse kuuluvatest põhilistest varadest andnud pikaajalisele rendile või üürile ja kes ülejäänud põllumajandusettevõtte osas jätkab põllumajandustootmist, mille suhtes kohaldatakse ühise kindla maksumääraga skeemi, ei või kindla maksumääraga skeemi kohaldada saadud üüri- või renditulule.<sup>106</sup> Antud tehingu puhul tekkiv käive peab olema maksustatud tavapärase või- kui see on asjakohane – lihtsustatud skeemi kohaselt.

Järelikult, eriskeemi rakendamine ei ole seotud ainult põllumajandustootja formaalsest staatusest sõltuva kriteeriumiga, vaid on piiritletud põllumajandustootjatega, kelle olukorda

---

<sup>104</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, artikkel 300.

<sup>105</sup> Terra, B. J. M. ja Wattel, P. J., *Euroopa maksuõigus*. (Tallinn: Europrint, 2006), lk 310.

<sup>106</sup> *Finanzamt Rendsburg and Detlev Harbs*, Case No C-321/02, ECJ, Judgement, 15.07.2004, ECR (2004).

iseloostavad käibemaskudirektiivis, mis puudutab põllumajandustootjate kindla maksumääraga skeemi kasutamist, sätestatud tingimused tervikuna. Ainult asjaolu, et isik on põllumajandustootja, ilma tema majandustegevuse iseloomu arvesse võtmata, ei ole piisav kindla maksumääraga skeemi kasutamiseks.<sup>107</sup>

Enamus Euroopa Liidu liikmesriikidest, kes on võtnud kasutusele ühise kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele, toovad välja plussid, mis on seotud skeemi kasutamisega:

1. põllumajandustootja ei registreeri ennast käibemaksukohustuslasena;
2. põllumajandustootja ei pea arvestama iga tehingu puhul makstud käibemaksu;
3. põllumajandustootja ei pea välja selgitama, millistelt ostudelt ta saab või ei saa käibemaksu tagasi nõuda;
4. põllumajandustootjal on olemas kindel protsendimäär (mis ongi käibemaks), mis ta peab maksma oma tuludelt;<sup>108</sup>

Niisiis kindla maksumääraga erikorda kasutav põllumajandustootja ei saa nõuda käibemaksu ostudelt, kuna seda võetakse arvesse kindlasummalise hüvitise protsendi arvutamisel. Kuigi põllumajandustootja ikkagi peab näitama igal müügiarvel käibemaksusumma. Ta ei pea küll arvestama, kui palju käibemaksu on tasutud iga müügist, ega ei pea registreerima käibemaksu iga ostu puhul.

Põllumajandus on Eestis traditsiooniline majandusharu. Näiteks 2008. aastal oli tehtud analüüs, mis oli seotud põllumajandustootjatele lihtsustatud menetluse liiki kohaldamisega Eestis.<sup>109</sup> Analüüsi jaoks kasutati allikatena Eesti makromajanduslikud ja statistilised andmed. Läbiviidud uurimistööst selgub, et põllumajandustootjatele kindla maksumääraga erikorda kohaldamine Eestis ei ole põhjendatud, kuna põllumajandustootjatele on ette nähtud hulk soodustusi ja toetusi, mis sobivad Eesti jaoks paremini.

Käibemaksudirektiiv annab liikmesriikidele küllaltki suur valikuvõimaluse erikorda kohaldamise osas ning seoses sellega saadetakse komisjonile tihtipeale konkreetsete

---

<sup>107</sup> *Finanzamt Rendsburg and Detlev Harbs*, Case No C-321/02, ECJ, Judgment, 15.07.2004, ECR (2004).

<sup>108</sup> HM Revenue and Customs, „Flat Rate Scheme for VAT“ (2011), <[www.hmrc.gov.uk/vat/start/schemes/flat-rate.htm#1](http://www.hmrc.gov.uk/vat/start/schemes/flat-rate.htm#1)> (15.01.2011)

<sup>109</sup> Zeiger, P., Nurk, A., Lehtsaar, J. and Värnik, R. 2008. Possibilities and contradictions in the calculation of the flat rate of the Value Added Tax Special Scheme for farmers in the European Union based on the Estonian example. *Agronomy Research* 6 (1), 91-99.

topeltmaksustamise juhtumite kohta kaebusi, selgub asja lähemal vaatlusel enamasti, et asjaomase liikmesriigi õigusaktid on käibemaksudirektiiviga kooskõlas ning probleem on tekkinud selle olukorra erinevast tõlgendamisest poolte pool.<sup>110</sup>

Võib vaadelda hagi, mis esitas Euroopa Komisjon 11. novembril 2010 Portugali Vabariigi vastu. Põhjuseks oli see, et Portugal ei kohalda kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele õigesti.<sup>111</sup> Olles uurinud põhjalikult Portugalis põllumajandustootjate suhtes kohaldatava erikorra kokkusobivust käibemaksudirektiiviga, jõudis komisjon järeldusele, et Portugali Vabariik on rikkunud käibemaksudirektiivi artiklitest tulenevaid kohustusi.

Portugalis vabastatakse põllumajandustootjad käibemaksu tasumisest, ning ta kohaldab kindlamääralise 0-taseme protsendimäära, samas kui ta maksab omavahenditest olulist negatiivset hüvitist käibemaksu tasaarveldamiseks. Käibemaksudirektiivis on ette nähtud ühise kindla maksumääraga korra kohaselt nõutav, et iga kord, kui asjaomased makromajanduse statistilised andmed viitavad sellele, et selle erikorra kohaldamisalasse kuuluvate põllumajandustootjate sisendkäibemaksu summaks ei ole 0 või sellele lähedane arv, tuleb kindlaks määrata sobiv hüvituse määr.<sup>112</sup>

Portugali 2004. ja 2005. eelarveaasta kontrollimisel, märkasid Portugali ametiasutused, et sisendkäibemaks, mida ei olnud arvanud maha põllumajandustootjad, kelle suhtes kohaldatakse erikorda, kujutas endast vastavalt 5,3% müügist ning 7,9%. Ametiasutused tulid järeldusele, et põllumajandussektoris kogutud käibemaks oli ülemäärne ning viisid omavahendite baasi arvutamisel läbi negatiivse hüvitamise.

Liikmesriigid ei saa eirata makromajanduse statistilisi andmeid ning lihtsalt otsustada, et sisendkäibemaksu eest ei tule maksta mingisugust hüvitist, sest sellisel juhul kohaldataks liikmesriik oma põllumajandustootjate suhtes erikorda, mis erineb oluliselt

---

<sup>110</sup> Terra, B. J. M. ja Wattel, P. J., *Euroopa maksuõigus* (Tallinn: Europrint, 2006)

<sup>111</sup> EUROPA - the official website of the European Union, „VAT – Commission takes Portugal to Court concerning its flat-rate scheme for farmer „ (2010)

[ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/infringements/factsheet/2010/03/2010-03-296-pt-vat\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/infringements/factsheet/2010/03/2010-03-296-pt-vat_en.pdf) (25.01.2011)

<sup>112</sup> *Euroopa komisjon v Portugali Vabariik*, Kohtuasi Nr C-524/10, Judgment, 11.11.2010, <[eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:030:0020:0020:ET:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:030:0020:0020:ET:PDF)> (10.02.2011)

põllumajandustootjate suhtes kohaldatavast ühisest kindla maksumääraga korrast, nagu see reguleerib käibemaksudirektiiv.<sup>113</sup>

Portugali õigusnormid näevad ette põllumajandustootjate poolt tehtud tehingute osas maksuvabastuse.<sup>114</sup> Üheski käibemaksudirektiivi sättes ei ole ette nähtud võimalust kehtestada põllumajandustootjate tehtud tehingute suhtes kohaldatav maksuvabastus ning see on omakorda vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 296 lõikes 1 sätestatuga, mis võimaldab põllumajandustootjate maksustamist puudutavas liikmesriikidel üksnes valida kolme määratletud korra vahel: üldise korra kohaldamine, lihtsustatud korra kohaldamine või kindla maksumääraga korra kohaldamine.

Selle asemel, et viia kindla maksumääraga korda põllumajandustootjatele kooskõlla käibemaksudirektiiviga, Portugal kohaldas põllumajandustootjate suhtes oma erikorda, mille kohaselt vabastatakse põllumajandustootjad käibemaksu tasumisest, seni kui ta otsustab kohaldada tavapäraseid käibemaksureegleid.

Probleem esineb käibemaksudirektiivi üldsuse tõttu. Seoses sellega, et liikmesriikidel on jäetud piisavalt vabad käed direktiivi kohaldamisel, tihti kerkivad üles probleemid erikordade tõlgendamise ja kohaldamisega. Direktiivis kasutatakse niisugused väljendid erikordade kohaldamise puhul nagu enda kehtestatud tingimustel ja piirides. Otseselt ei ole defineeritud, milles seisneb liikmesriigi enda kehtestatud piir. Erikordade väär kohaldamise vältimiseks on vaja, et direktiivis oleksid täpsemalt formuleeritud artiklid ja nendes sisalduvad mõisted.

---

<sup>113</sup> *Euroopa komisjon v Portugali Vabariik*, Kohtuasi Nr C-524/10, Judgment, 11.11.2010, <eur.lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:030:0020:0020:ET:PDF> (10.02.2011).

<sup>114</sup> Samas.

## KOKKUVÕTE

1. jaanuaril 2011 jõustusid käibemaksuseaduse muudatused, mis puudutasid ka erikordade rakendamist. Käibemaksuseaduse pideva muudatuse eesmärk on käibemaksusüsteemi ühtlustamine Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga, kuna maksusüteemide erinevusi Euroopa Liidus peetakse üsna suureks kulu allikaks, sest erinevad tõlgendused viivad topelt- või üldse mittemaksustamiseni. Kuigi liikmesriikide käibemaksuseadused tuginevad käibemaksudirektiivile, rakendavad riigid selle põhimõtteid üsnagi erinevalt, sest liikmesriikidel eksisteerib erikordade rakendamise osas üsna suur valikuvõimalus erikorra rakendamise osas.

Töö eesmärk oli analüüsida käibemaksustamise erikordade probleeme Euroopa Liidu liikmesriikides. Eesmärgi saavutamiseks oli püstitatud uurimisülesandeid.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Eestis käibemaksustamist reguleerib käibemaksuseadus, mis on kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksudirektiiviga. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid teenuseid ja kaupu ja millega koormatakse igat müügi etappi. Käibemaksu iseloomustab neutraalsus, kaudsus, mitmeastmelisus ja mittekumulatiivsus. Ta on üles ehitatud lisandväärtuse maksu põhimõttele, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustustest. Käibemaksukoormuse kandjaks on lõpptarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Käibemaksustamine tugineb kolmele üldpõhimõttele: tarbimismaksu põhimõte, sihtkohamaa printsiip ja neutraalsuse printsiip.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksustamise erikordade rakendamisest Eesti tasandil. Käibemaksuga maksustamise erikordade rakendamise eesmärk on tagada käibemaksu neutraalsust ja vältida käibemaksu kumuleerumist, sest see moonutab konkurentsi ning on vastuolus käibemaksu üldpõhimõtetega ja ühetaolise maksustamise põhimõttega. Samuti erikorra rakendamine peabki lihtsustama maksumaksjate jaoks ostu-müügi protsessi ja omakorda vähendama riski sattuda vaidluse sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse osas.

Kolmas uurimisülesanne oli anda ülevaade probleemidest Eestis, mis seonduvad reisiteenuste erikordade käibemaksustamisega. Kõige rohkem küsitakse Põhja Maksu- ja tollikeskusest

infot reisiteenuste erikordade rakendamise kohta. See andis tunnistust, et reisiteenuste erikorda oligi vaja täpsemalt lahti seletada, vaatamata sellele, et antud erikord ei ole käibemaksuseaduses uus. Töö autor leiab, et kuna seaduses on antud valdkonnas reguleeritud ainult üldised maksustamispõhimõtted, mis omakorda baseeruvad käibemaksudirektiivil, maksumaksjal on antud üsna suur valikuvõimalus. Erinevate variantide rakendamise võimalused viivadki maksumaksjaid segadusse, kuna igal teatud juhul tal tuleb analüüsida, kas on täidetud erikorra kohaldamise aspektid või mitte. Samuti, autor jõudis järeldusele, et käibemaksuseaduse resiteenuste erikorda rakendamise osas peaks olema kehtestatud käibe tekkimise aja määratlemisel eriregulatsioon.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida põllumajandustootjatele ühine kindla maksumääraga skeemi rakendamise probleeme Euroopa Liidus. Põllumajandustootjatele kindla maksumääraga skeemi kohaldamise näitel näidati, seoses sellega, et liikmesriikidel on jäetud piisavalt vabad käed direktiivi kohaldamisel, tihti kerkivad üles probleemid erikordade kohaldamisega. Direktiivis kasutatakse niisugused väljendid erikordade kohaldamise puhul nagu „enda kehtestatud tingimustel ja piirides“, kuid otseselt ei ole defineeritud, milles seisneb liikmesriigi „enda kehtestatud piir“.

Lõputöö eesmärk täideti: autor andis ülevaate käibemaksu mõistest ning käibemaksustamise erikordade olemusest. Autor tõi ka välja probleemid, mis tekivad käibemaksuga maksustamise erikordade rakendamisega Eestis ja Euroopa Liidus. Analüüsi tulemusena selgus, et hoolimata sellest, et liikmesriigid püüavad ühtlustada oma maksustamissüsteeme jäävad ikkagi mõned erikorrad kohaldamata või on tõlgendatud valesti. Sellised situatsioonid esinevad eelkõige käibemaksudirektiivi üldsuse tõttu.

Autor tuli järelduseni, et erikorra rakendamisega kaasnevat probleemi on võimalik vältida juhul, kui täpsustada käibemaksudirektiivi erikordade sätestavaid artikleid Direktiivis on praegu reguleeritud üldised erikordade käibemaksustamispõhimõtteid ning Eestis rakendatavad käibemaksustamise erikordade põhimõtted on üle võetud Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist, seetõttu ei ole käibemaksuseadus konkreetne ja vajaks täpsustamist.

## РЕЗЮМЕ

Дипломная работа написана на эстонском языке, иностранное резюме - на русском языке. Данная работа состоит из 42 страниц. При составлении работы было использовано 30 источников, на которые в тексте имеются сноски. Так же в дипломной работе были использованы таблицы для наглядности предоставленного материала.

Метод исследования в дипломной работе является анализ правовых актов и профессиональной литературы, статей на эстонском и английском языках, судебные решения и иски, а так же материалы рабочей группы Европейской комиссии.

Целью работы является анализ налогообложения НДС (налог на добавочную стоимость) по специальным схемам в странах Евросоюза.

Работа разделена на две части. В первой части работы автор описывает, каким образом взимается налог на добавочную стоимость по специальным схемам в Эстонии. Дается конкретное определение понятия НДС и основные принципы налогообложения по специальным схемам в Эстонии.

Во второй части дипломной работы описываются проблемы, связанные с налогообложением специальных схем в Евросоюзе. Больше всего проблем в применении специальных схем НДС в Эстонии вызывает специальная схема для туристических агентств. В данной главе также рассказывается о схеме единой ставки НДС для фермеров, которую используют многие страны Европейского союза, за исключением нескольких (Эстония входит в данное исключение). Автор анализирует данные исследования и делает возможные выводы и следующие из них предложения.

Автор пришёл к выводу, что директив, регулирующий налогообложение НДС, стоит уточнить, так как у стран Евросоюза возникают проблемы с правильной трактовкой директива. Закон о НДС в Эстонии не предусматривает специальных дефиниций для определения времени для специальных схем НДС, предназначенных для туристических агентств. Из этого следует, что закон НДС в Эстонии так же нуждается в уточнении.



## VIIDATUD ALLIKAD

1. Elling, T. 2009. *Käibemaks II*. Tallinn
2. Elling, T. 2006. *Käibemaks I*. Tallinn
3. Elling, T. „Reisiteenuse maksustamise erikord, reisijate- ja kaubaveoteenuse, vahendamisteenuse ja koolitusteenuse maksustamine“, Eesti Majanduse Teataja kaasanne „Käibemaks“ (2007).
4. Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006.
5. *Euroopa komisjon v Portugali Vabariik*, Kohtuasi Nr C-524/10, Judgment, 11.11.2010
6. *Finanzamt Rendsburg and Detlev Harbs*, Case No C-321/02, ECJ, Judgment, 15.07.2004, ECR (2004).
7. Jäätmeseadus RT I 2004, 9, 52, RT I, 17.03.2011, 18
8. Kaas, M. 15.10.2009. *Kassapõhine käibemaks kõigile*. Äripäev
9. Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554, RT I 15.03.2011, 20
10. Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega. 2011. Tallinn: Rahandusministeerium
11. Käibemaksuga maksustamise korra rakendamise ajutine juhend, vastu võetud 04.01.1991 maksuameti juhendiga nr 9, jõustunud 04.01.1991.
12. Kägi, K, Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva kirjastus, 2007)
13. Lang, M., Lelz, P., Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* (Netherlands: IBFD, 2009)
14. Lehis, L., Lind, K. Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne (Tallinn: Casus, 2003)
15. Lehis, L. 2009. *Maksuõigus*. Tallinn: Kirjastus Juura
16. Lelz, P., Lang, M., Kristoffersson, E., *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, (Netherlands: IBFD, 2009), p 224.
17. Maksu- ja Tolliameti kodulehekülg , „Maksustamise erisätted“, <[www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3](http://www.emta.ee/index.php?id=28451#18.3)> (4.01.2011)

18. Maksuinfo, „Elukoha müügi maksuvabastuse piiramine“(2011), <[www.ernstyoung.nl/Publication/vwLUAssets/newsletter\\_070111/\\$FILE/EY%20uudiskiri%207.01.2011.pdf](http://www.ernstyoung.nl/Publication/vwLUAssets/newsletter_070111/$FILE/EY%20uudiskiri%207.01.2011.pdf)> ( 10.01.2011).
19. Maksukorraldus Euroopa Liidus. 2000. Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus, Luxembourg, lk 4–5
20. Maksumäärade muutmisest, vastu võetud 19.06.1992 Eesti Vabariigi Rahareformikomitee Dekreediga nr 035, jõustunud 01.01.1993
21. Oja, M. Uued tuuled käibemaksustamisel. [http://www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d495647d85273198a7b0821fd899689faba987effeac7945dd709/kpmg\\_foorum24\\_okt2010\\_oja.pdf](http://www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d495647d85273198a7b0821fd899689faba987effeac7945dd709/kpmg_foorum24_okt2010_oja.pdf) (5.01.2011)
22. Rahandusministeeriumi kodulehekül, „Käibemaks“, <[www.fin.ee/index.php?id=280](http://www.fin.ee/index.php?id=280)> (10.01.2011)
23. Raamatupidamise seadus RT I 2002, 102, 600, RT I, 16.11.2010, 12
24. Reisberg, T. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist ja Eesti käibemaksuseadusest. Eesti majanduse Teataja, 9/02
25. Terra, B. J. M. ja Wattel, P. J. 2006. *Euroopa maksuõigus*. Tallinn: Europrint
26. Terra, B. J. M, Wattel, J. P. 2005. *European Tax Law, fourth edition*. Deventer: Kluwer
27. Zeiger, P. 2005. Käibemaks ja selle rakendamise praktilisi probleeme. Doktoriväitekiri majandusteaduse doktori teaduskraadi taotlemiseks põllumajandusraamatupidamise ja rahanduse erialal. Tartu: Eesti Põllumajandusülikooli Majandus- ja Sotsiaalinstituut
28. Zeiger, P. 2003. 70 aastat käibemaksu Eestis. Maksumaksja nr 1
- Valted van der Corput . 2008. EU VAT Compass 2008. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation
29. Zeiger, P., Nurk, A., Lehtsaar, J. and Värnik,R.2008. Possibilities and contradictions in the calculation of the flat rate of the Value Added Tax Special Scheme for farmers in the European Union based on the Estonian example. *Agronomy Research* 6 (1), 91-99.
30. Veide, A. 2005. Reisisettevõtjate marginaalipõhise maksustamise erikord. MaksuMaksja <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=105> (20.01.2011)