

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Geily Sinijärv

OMATARBE MAKSUSTAMINE EESTIS

Lõputöö

Juhendaja:
Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2017

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2017
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Omatarbe maksustamine Eestis</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Self-Supply Taxation in Estonia</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 42 leheküljest. Töös on kasutatud 41 allikat, millele on tekstis viidatud.</p> <p>Omatarbe on äriühingu mistahes vara töötaja poolt tasuta ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil kasutamine. Sellise tegevusega kaasneb nii tulumaksu, sotsiaalmaksu kui ka käibemaksu kohustus. Lõpptöös keskendutakse omatarbe käibemaksuga maksustamisele.</p> <p>Omatarbe maksustamine on aktuaalne, sest 2017. aasta 4. mail saatis Vabariigi Valitsus Riigikogule tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liiklusseaduse muudatuste ettepaneku, milles muuhulgas plaanitakse muuta sõiduautode omatarbeks kasutamise maksustamist.</p> <p>Lõputöö teema probleemiks on see, et isikud kasutavad ettevõtte vara iseenda, pereliikmete või töötajate tarbeks igapäevaselt sellele mõtlemata. Probleem tekib siis, kui seda tegevust hakatakse endale teadvustama ja soovitakse ausa maksumaksjana omatarbimist maksustada. Käibemaksuseaduses on omatarbe maksustatava väärtuse leidmise juhised üldsõnalised.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on uurida omatarbe maksustamist Eestis. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. 2. Antakse ülevaade omatarbe mõistest ja olemusest. 3. Analüüsitakse omatarbe käibemaksuga maksustamist Eestis. 4. Analüüsitakse omatarbe maksustatava väärtuse leidmist. <p>Autor jõudis järeldusele, et omatarbe maksustamine on keeruline kuna omatarbe maksustatava väärtuse leidmise juhised on käibemaksuseaduses üldsõnalised. Määrusega tuleks sätestada, kuidas maksustada erinevate kauba- ja teenuste grupe, et maksukohustuslased teeksid seda ühetaoliselt ja õiglaselt.</p>	
Võtmesõnad: Käibemaks, omatarbe, kaup, teenus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: Value added tax, self-supply, good, service	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava aastateks 2014-2017	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: <i>Geily Sinijärv</i></p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Tõnis Elling	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. OMATARBE MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA	6
1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus	6
1.2 Omatarbe mõiste ja olemus.....	14
2. OMATARBE MAKSUSTAMISE REGULATSIOON.....	21
2.1 Omatarbe käibemaksuga maksustamine Eestis	21
2.2 Omatarbe maksustatava väärtuse leidmine.....	28
KOKKUVÕTE	34
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	39

SISSEJUHATUS

Omatarve on äriühingu mistahes vara töötaja poolt tasuta ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil kasutamine. Sellise tegevusega kaasneb nii tulumaksu, sotsiaalmaksu kui ka käibemaksu kohustus. Lõputöös keskendutakse omatarbe käibemaksuga maksustamisele.

Lõputöö teema valik on tingitud huvist omatarbe maksustamise võimaluste kohta ja saada teada mille alusel kaupu ja teenuseid omatarbena maksustatakse. Omatarbe mõiste on lai ja seetõttu vajab eeltoodud teema täpsemat selgitamist ja uurimist.

Lõputöö on aktuaalne, sest 2017. aasta 4. mail saatis Vabariigi Valitus Riigikogule tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liiklusseaduse muudatuste ettepaneku, milles muuhulgas plaanitakse muuta sõiduautode omatarbeks kasutamise maksustamist.

Lõputöö on uudne kuna omatarbe maksustatava väärtuse leidmise kohta ei ole autorile teadaolevat seni keegi põhjalikumat ülevaadet koostanud. Sisekaitseakadeemias kirjutas 2015. aastal Siim Linamäe lõputöö „Sõiduauto soetamisel ja sõiduauto tarbeks tehtud kulutuste sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang“ ja Margus Olesk „Sõiduauto sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramise esialgne mõju sõiduautode nõudlusele ettevõtluses“. Nimetatud töodes puudutatakse mingil määral sõiduautode omatarvet, kuid mitte omatarvet laiemalt.

Lõputöö teema probleemiks on see, et isikud kasutavad ettevõtte vara iseenda, pereliikmete tarbeks igapäevaselt sellele mõtlemata. Probleem tekib siis, kui seda tegevust hakatakse endale teadvustama ja soovitakse ausa maksumaksjana omatarbimist maksustada, aga käibemaksuseaduses on omatarbe maksustatava väärtuse leidmise juhised üldsõnalised.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida omatarbe maksustamist Eestis.

Selleks, et töö eesmärki saavutada, on püstitatud neli uurimisülesannet:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade omatarbe mõistest ja olemusest.

3. Analüüsitakse omatarbe käibemaksuga maksustamist.
4. Analüüsitakse omatarbe maksustatava väärtuse leidmist.

Lõputöö on teoreetiline uurimus, kus esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade lõputöö teema üldmõistetest ning teises peatükis on uuritud omatarbe käibemaksuga maksustamist ja omatarbe maksustatava väärtuse leidmist. Informatsiooni kogumisel kasutatakse seaduste, direktiivide, kohtulahendite ning erialase- ja teaduskirjanduse analüüsi ja tulemuste tõlgendamise meetodit.

Lõputöö jaguneb kaheks peatükiks, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade lõputöö teema üldmõistetest. Esimeses alapeatüki antakse ülevaade, mis on käibemaks, selle põhilised omadused ja mis on maksustamise objektiks ning millistele põhimõtetele käibemaksustamine tugineb. Teises alapeatükis antakse ülevaade omatarbe mõistest ja olemusest. Välja on toodud ka omatarbe all käsitletavat kaupade ja teenuste mõisted ning nende erinevused.

Teise peatüki esimeses alapeatükis toob autor välja kuidas omatarvet maksustada. Välja on toodud omatarbe maksustamise eeldus ja maksustamisele kuuluva kauba- ja teenuse käibe tekkimise koht ning mis ajast alates tuleb kaupa või teenust omatarbena käsitleda. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse omatarbe maksustatava väärtuse leidmist. Alapeatüki eesmärk on selgitada maksustatava väärtuse arvutamise reegleid kehtiva käibemaksuseaduse põhjal, analüüsida seaduse puudujääke ja pakkuda välja võimalikke lahendusi.

Lõputöö koostamisel on kasutatud erinevaid allikad, nimelt on loetud ja uuritud erinevaid artikleid ja raamatuid, sealhulgas teadusartikleid, direktiive, seaduseid ja kohtulahendeid, et saada temast täpsem ülevaade. Läbi on töötatud eesti- ja ingliskeelseid materjale.

1. OMATARBE MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA

1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus

Käibemaks on Eesti Vabariigis kui ka kõikide teiste Euroopa Liidu liikmesriikide jaoks oluline tuluallikas. Käibemaks avaldab suurt mõju majanduse, eelarve ja sotsiaalala valdkonnas. Käibemaks moodustab riigieelarvest suure osa. Käibemaksu suuremat mõju tunneb tarbija, kuna kõik teenuseid või kaubad, mida tarbija kasutab või ostab, sisaldavad endas käibemaksu.

Tänapäevastele kriteeriumitele vastav lisandväärtusmaks, mille alla kuulub ka käibemaks on maailmas suhteliselt uus ning selle juuri tuleb otsida müügitulude juurest. Sedasi jõuame tagasi Vana-Rooma ja Egiptuse aega, kus maksustati kauba müüki turgudel ja oksjonitel. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Keskaegses Euroopas olid müügitulud samuti väga levinud. 14. sajandil Hispaania valdustes arenenud maksustamise süsteem, mida tundi *alcabala* nime all, oli tol ajal üks paremini arenenud süsteeme. Tollaseid makse nimetati meeleheitel laste hüüdnimedega kuna maksud olid tuntud kui valu ja vaeva põhjustajad ning neid kehtestati kriiside ja sõdade ajal või nende järgselt, kui riik vajab hädasti raha. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Algas ajal koguti peamiselt lõivu ja läbikäigutasu, siis hiljem arenes see linna ja riigi territooriumile sissetoomise või piiriületamise tasuks ehk tolliks. Aastal 1567 tuli Hispaania kuninga nõunik Alba hertsog arvatavasti esimesena Euroopas mõttele hakata maksuga koormama siseturul toimuvat üldist kaubavahetust. Alba hertsog, kes üritas leida kuningale uut, kohalikest omavalitsustest sõltumatut tuluallikat, nägi ette, et kõikide kaupade hinnale tuleb lisada kohustuslik lisandsumma, mida peeti käibemaksuks ning mille realiseerija edastab otse riigile. (Tammert, 2003, lk 248)

Käibemaksu tõelist esiletõusust Euroopas saab rääkida siiski alles eelmise sajandi 60-ndatel ja 70-ndatel aastatel, mil võeti kasutusele tänapäevased lisandväärtusmaksud. Põhjus, miks müügi- ja lisandväärtusmaksud on osutunud nii populaarseks, on nende

suhteliselt madal määr, lai maksubaas ning riigile suhteliselt lihtne ja valutu kogumine. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Saksamaa töösturite perest pärit Wilhelm von Siemens tegi 1919. aastal ettepaneku kehtestada niinimetatud õilis käibemaks. USA-s tegi aastal 1912 Thomas S. Adams ettepaneku kaotada ettevõtete tulumaks ja asendada see käibemaksuga. Mõlema mehe idee siiski tervikuna tegelikku ellu ei jõudnud, kuid paljud riigid ammutasid nende meeste ettepanekutest ideid maksude kehtestamisele. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Eestis kehtestati eelarve tasakaalustamiseks, tööpuuduse vastu võitlemiseks ja eramajanduse korraldamiseks esimese iseseisvusperioodi ajal 1932. aastal läbikäigumaks. Ettevõtted pidid maksma läbikäigult teatud protsendi. Maksumäär oli 0,5-3,5 protsenti, mis olenes põhiliselt ettevõtluse valdkonnast. Maksust vabastati näiteks tubakatoodete ja alkoholi tootjad, piimatööstused, kino- ja teatriettevõtted, raamatut väljaandjad ning samuti ei maksustatud eksporditava kauba käivet. Eelnimetatud maksu arvestati eelneva aasta põhjal. Igal aastal uuendati maksuasutustes ettevõtete nimekirja ja tehti neile ettemaksu kaardid. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Eestis kehtestati käibemaks 1991. aastal, mis on oma olemuselt lisandväärtusmaks. Enne seda kehtis Eestis NSV Liidu Ministrite Nõukogu määrusega 1975. aastal kinnitatud käibemaks. Käibemaksuks nimetati tol ajal hulgi- ja jaehinna vahet, mida tuli kaupade müügil riigieelarvesse maksta. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Käibemaks kehtestati taasiseseisvunud Eestis Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. aasta määrusega nr 209 „Käibemaksuga maksustamise kord“, mis hakkas kehtima 10. jaanuarist 1991. Olulised muudatused tehti määrusesse enne selle kehtimahakkamist 29. detsembri 1990. aasta Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209. 16. oktoobril 1991 Eesti Vabariigi Ülemnõukogus vastu võetud seaduse alusel kehtestatud käibemaks hakkas kehtima 1. jaanuarist 1992. Selle seaduse rakenduskord sätestati rahandusministeeriumi määrusega. (Elling, 2014, lk 23)

1991. aastast hakkas kehtima küll uus lisandunud väärtuse maksustamise printsiip, kuid maksu nimetus, käibemaks, jäeti samaks. Käibemaksu nimetuse säilimise põhjusena võib välja tuua ka Saksamaa maksusüsteemise mõju kuna käibemaksu kehtestamisel võeti eeskujuna Saksamaalt ja saksakeelne nimetus *Umsatzsteuer* tähendab käibemaksu. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Eestis tasusid 1991. aastal käibemaksu ainult Eestis asuvad ettevõtted ja organisatsioonid. Maksukohustust ei olnud füüsilistel isikutel ning riigivõimu- ja valitsemisorganitel. Käibemaksust tegi lisandväärtusmaksu see, et ettevõtted arvasid maha oma maksustatavalt käibelt kaupade (välja arvatud põhivara) ja teenuste soetamisele kuuluva käibemaksu. Organisatsioonidel see õigus puudus. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Eesti oli regioonis küllaltki edumeelne. Kui Eestis hakkas kehtima lisandunud väärtuse maks aastal 1991, siis näiteks Lätis kehtestati 1992. aastal, Poolas aastal 1993 ning Leedus aastal 1994. Soomes kehtestati lisandunud väärtuse maks Euroopa Liiduga liitumisel 1995. aastal. (Elling, 2014, lk 25)

Käibemaksu kehtestamisel, 1991. aastal, oli maksumäär esialgu 7%, millele kohalik omavalitsus võis lisaks määrata 3%. 1992. aastast oli maksumäär 10% ning Eesti Vabariigi Rahareformi Komitee dekreediga nr 35 kehtestati alates 20. juunist 1992 käibemaksumääraks 18%. Sealjuures käibemaksuseaduses (edaspidi KMS) vastavat muudatust kohe ei tehtud. (Elling, 2014, lk 26)

1. jaanuaril 1994. aastal jõustus uus KMS, milles tehti muudatusi ja mis kehtis 2002. aasta 1. jaanuarini. Selle seadusega sai alguse Eestis kehtivate nõuete kooskõlla viimine Euroopa Liidu nõuetega. Kõiki isikuid hakati käsitlema ühtviisi. Füüsilisest isikust ettevõtjad said õiguse ja kohustuse registreerida maksukohustuslaseks. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Uue KMS-i kohaselt, mis jõustus 1994. aastal, pidi maksukohustuslaseks registreerima isik, kelle maksustatav käive ületas kalendriaasta jooksul 130 000 krooni. Käibe toimumise ajaks sätestati varaseim hetk alljärgnevaist: kauba lähetamine või ostjale kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine; kauba või teenuse eest arve

väljastamine; kauba või teenuse eest maksmine. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Toodi sisse põhimõte, et käibemaksud kohustuslane saab kaupade ja teenuste ostmisel maha arvata vaid ettevõtluses kasutatavate kaupade ja teenuste eest makstavat käibemaksu. Samuti hakati arvestama, kas isik kasutab kaupu ja teenuseid maksustatava või maksuvaba käibe tarbeks. Hakati erinevalt käsitlema kaupade ja teenuste ekspordi ning käibemaksust vabastatud käivet - see tähendab, et ekspordile kehtestati nullprotsendiline käibemaksusumäär. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Alates 1. aprillist 1995 oli käibemaksud kohustuslaseks registreerimisel aastase käibe piirmäär 250 000 krooni, mis kehtis kuni 1. jaanuarini 2011. 1. jaanuaril 2011. aastal võeti Eestis kasutusele euro ja registreerimise piirmääraks sai 16 000 eurot. (Elling, 2014, lk 26-27) Käibemaksud kohustuslaseks registreerimise piirmäär on siiani 16 000 eurot.

Riigikohus on 23.03.1998 kohtulahendis 3-4-1-2-98 märkinud, et riiklik maks täidab kaht peamist ülesannet. Esimeseks ülesandeks on tagada riigitulu laekumine ja mõjutada sellega maksumaksja tegevust. Teiseks on käibemaksul fiskaalne eesmärk, millel puuduvad kõrvaleesmärgid nagu on näiteks tollimaksul või aktsiisidel. (Lind, 2001)

Vähendatud käibemaksusumäära rakendamine on Eestis küllaltki uus nähtus. Esmakordselt võeti see kasutusele aastal 1999 ning siinkohal võib näitena tuua 5%-lise määra, millega maksustati raamatuid. 2000. aastast kehtestati vähendatud käibemaksusumäär ohtlike jäätmete käitlemisele. 2001. aastast lisandusid biotsiidid, meditsiiniseadmed ja ravimid. Sama aasta juulist maksustati vähendatud maksumääraga füüsilisele isikule riigi- valla- või linnaeelarvest finantseeritavale juriidilisele isikule või asutusele oma tarbeks müüdav soojusenergia ning füüsilisele isikule isiklikuks tarbeks müüdav küttureturvas, brikett, kivisüsi või küttepuit. Tänapäevaks on kasvanud rakendatavate maksuerandite arv juba üheksale. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2006)

Eestis on taasiseseisvuse ajal kehtinud neli käibemaksuseadust. 1. jaanuarist 1992 kuni 31. detsembrini 1993 kehtis ülemnõukogus 16. jaanuaril vastu võetud Eesti Vabariigi KMS. 1. jaanuarist 1994 kuni 31. detsembrini 2001 kehtis Riigikogus 25. augustil 1993 vastu võetud KMS, mida muudeti kokku 37 korda. 1. jaanuarist 2002 kuni 30. aprillini 2004 kehtis 13. juunil 2001 vastu võetud KMS, mida jõuti muuta 14 korda. (Elling, 2014, lk 27) Eesti liitumisel Euroopa Liiduga võeti vastu uus KMS, mida on jõutud muuta juba 47 korda (Käibemaksuseadus, 2017).

Hetkel kehtiv KMS võeti Riigikogu poolt vastu 10. detsembril 2003. aastal ja jõustus Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 1. maist 2004. aastal. Alates Euroopa Liiduga liitumisest on Eesti osa Euroopa Liidu ühisturust ning Eesti käibemaksusüsteem osa Euroopa Liidu käibemaksusüsteemist. Käibemaks, erinevalt näiteks tulumaksust, on Euroopa Liidus harmoneeritud, see tähendab, et kõigi liikmesriikide siseriiklikud käibemaksuseadused peavad olema kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksualaste õigusaktidega. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017).

Euroopa Liidu käibemaksusüsteem on reeglina sätestatud direktiivide tasandil. Õigusaktidest kõige olulisem on Euroopa Liidu Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ (edaspidi nõukogu direktiiv), mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, viimati muudetud direktiiviga 2016/856. (Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2017)

Eesti maksusüsteem koosneb riiklikest maksudest ja kohalikest maksudest. Riiklikud maksud on määratud maksukorralduse seaduses ja kohalikud maksud on kehtestatud omavalitsustel või linnavalitsuse territooriumitele vastavalt seadustele ja määrustele (Baltic Legal, 2017). Riiklike maksude alla kuulub ka käibemaks. Peale käibemaksu on riiklikud maksud veel tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, tollimaks, aktsiisid ja raskeveokimaks. Kohalikud maksud kehtestatakse valla- või linnavolikogu määrusega vastavalt kohalike maksude seaduses sätestatud tingimustele (Maksukorralduse seadus, 2017). Kohalike maksude alla kuuluvad reklaamimaks, mootorsõidukimaks, loomapidamismaks, lõbustusmaks, parkimistasu ning teede ja tänavate sulgemise maks (Kohalike maksude seadus, 2017).

Kogu käibemaksustamine tugineb mõningatele põhimõtetele. Keerulisemate käibemaksuküsimuste otsa sattudes võib nende põhimõtete kursis olemine kasulik olla, sest nii öelda suure pidi nägemine annab enamasti lahenduse leidmist soodustava vaatenurga. (Kägi ja Võimre, 2007, lk 13)

Käibemaks on olemuselt mitmetasandiline mittekumuleeruv tarbimismaks, mis on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. Tegemist on maksutehnilise võttega, mis võimaldab rakendada sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtjatel, kes kasutavad sisseostetud kaupu või teenuseid kas otseselt või kaudselt oma ettevõtluse tarbeks (Kägi ja Võimre, 2007, lk 14). Käibemaksu olemus tarbimismaksuna põhineb selles, et see hõlmab endas kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning sellega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra (Lehis, 2009, lk 349). Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult registreeritud käibemaksukohustuslastel (Kägi ja Võimre, 2007, lk 14).

Lisandunud väärtuse maksu põhimõte kehtib ainult riigisisiselt käibelt arvestatud käibemaksu suhtes. Selleks, et riigi maksutulud ei väheneks, on käibemaksukohustus kehtestatud ka impordile, mis rakendub kauba sissevedamisel riiki või teenuse saamisel välismaal. (Kägi ja Võimre, 2007, lk 14)

Käibemaks on majanduslikus mõttes ka kaudne maks kuna seda maksu ei koguta tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist, müües tarbijale kaupu või teenuseid (Elling, 2014, lk 29). Maksukoormuse kandjaks ehk lõpptarbijaks võivad olla nii füüsilised kui ka juriidilised isikud. Üldjuhul on käibemaksu reaalseks lõppmaksjaks ja –tarbijaks siiski füüsilised isikud, kes maksavad müüjale ostuhinna sees sisalduva käibemaksu. Maksu administreerimise kohustus on jäetud aga ettevõttele, kuna see võimaldab maksusummasid lihtsamalt koguda (Kägi ja Võimre, 2007, lk 15).

Käibemaksuga maksustatakse ettevõtluse käigus müüdavaid kaupu ja teenuseid, kauba importi riikidest väljaspool Euroopa Liitu ja kaupade soetamist Euroopa Liidu riikidest. Käibemaks on lisandunud väärtuse maks ja selle tasub lõpptarbija. Käibemaksu üldine määr on 20% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest. (Maksu- ja Tolliamet, 2016) Kehtib ka 9%-line määr, mis on mõeldud näiteks raamatutele, ravimitele, töövihikutele

ja majutusteenustele. Näiteks kui tarbija ostab poest piima, mis maksab ühe euro, siis see sisaldab enda 20% käibemaksu ehk piima omahind koos kasumimääraga on kokku 0,83 euro senti ja käibemaks on sellest 0,17 euro senti või kui tarbija ostab apteegist ravimit, mis maksab 7 eurot, siis sellest on käibemaks 9% ehk 0,58 euro senti.

Riigikohus on asunud seisukohale, kohtulahendi 3-3-1-18-01 põhjal, et kui käibemaksu maksab lõpptarbija ja ettevõtja ülesandeks on vaid käibemaksu koguda, siis tekiks käibemaksu mahaarvamise piiramisel mitmekordne maksustamine, mida tuleb vältida. Kohus on samas asjas täheldanud, et alusetu on maksuameti seisukoht, nagu oleks käibemaksu mahaarvamise õigus maksumaksjale antav hüve. (Elling, 2014, lk 30; AS Järva Terminaal ja Järva Maksuameti kassatsioonkaebuste läbivaatamine KMS § 18 lg 8 kohaldamise asjas, 2001)

Käibemaks on olemuselt ka tarbimise ja kulutuste maks, mida kogutakse Eestis ja kõikides teistes Euroopa Liidu liikmesriikides. Selle maksu eesmärgiks on mõjutada tarbimist liikmesriikides ja seda realiseeritakse maksu kogumisega kulutustelt, mida teevad lõppkokkuvõtteks tarbijad. (Elling, 2014, lk 29)

Käibemaks keskendub eriti kõikide kaupade tarbimisele, kaasa arvatud teenustele. See on vastupidine spetsiaalsetele tarbimismaksudele või aktsiisidele, mida kogutakse spetsiifilise tarbekauba või spetsiifilise tarbekaupade kategooria tarbimise pealt. Käibemaks on olemuselt tegelikult üldine tarbimismaks. (Elling, 2008, lk 15)

Käibemaksusüsteem on lihtsam ja neutraalsem siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkonda. Seetõttu on siseturu ja liikmesriikide huvides võtta vastu ühine süsteem, mida kohaldatakse ja jaemüügi puhul. (Euroopa Liidu nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006)

Käibemaksuga on maksustatud ainult tarbiv kasutamine. Sellepärast on loodud sätted, mis puudutavad kaupade üle piiri viimist. Kaubad ja teenused, mida imporditakse kodumaal kasutamiseks, tuleb maksustada käibemaksuga, ja kaubad ja teenused, mida eksporditakse välismaale, tuleb vabastada siseriiklikust käibemaksust. (Elling, 2008, lk 15-16)

Käibemaksu puhul valitseb neutraalsuse põhimõte, mille järgi tuleb kõik tarbimise vormid maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. (Elling, 2014, lk 32) Üldjuhul ei tohi käibemaksu suurus sõltuda ei kauba või teenuse võõrandaja ega selle ostja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei oma tähtsust kasumiteenimise aspekt, see tähendab, kas ostja või müüja teenib tehingu pealt tulu või kahjumit. (Kägi ja Võimre, 2007, lk 16)

Üheks maksude liigituseks on see, et kas maksu tuleb tasuda üks kord aastas või mitu korda teatud perioodil (Elling, 2014, lk 31). Käibemaks on kehtestatud perioodilise maksuna kuna käibemaksu perioodiks on üks kuu. Registreeritud käibemaksukohustuslane peab esitama Maksu- ja Tolliametile käibedeklaratsiooni maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks (Kägi ja Võimre, 2007, lk 16).

Üheks oluliseks põhimõtteks on käibemaksu puhul veel sihtkohamaa printsiip. Käibemaks on tarbimismaks ja seetõttu toimub maksustamine selles riigis, kus teenuse lõpptarbija asub. Sihtkohamaa printsiibist lähtudes tuleb kauba või teenuse ekspordil rakendada nullmäära ja eksportööridele või välismaa ettevõtjale tuleb kauba soetamisel tasutud käibemaks tagastada. Kaupade ja teenuste import tuleb aga maksustada. Neutraalse maksustamise põhimõtte järgi tuleb imporditud kaupa maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa kuna muidu vastasel juhul saaksid välismaised ettevõtjad konkurentsieelise. (Elling, 2014, lk 34)

Statistikaameti järgi laekus 2016. aastal riigieelarvesse kokku 1 964 251 eurot käibemaksu. 2017. aasta esimese kvartali seisuga, jaanuarist märtsini, on käibemaksu laekunud 497 367 eurot. (Eesti statistika, 2017) Võrreldes 2016. aasta käibemaksu laekumist 2015. aastaga, mil oli see 1 858 384 eurot, on laekumisi 5,7 protsenti rohkem. Iga aastaga on käibemaksu laekumine protsentuaalselt suurenenud, põhjuseks võib välja tuua peale makromajanduslikele teguritele ka Maksu- ja Tolliameti töökorralduse kuna käibemaksu tagastati ettevõtetele eelnevate aastatega võrreldes kiiremini. (Heinapuu, 2017)

Kokkuvõtvalt on käibemaks kaubale või teenusele lisandunud väärtuse maks. Eestis on käibemaksu määraks 20%, kuid rakendatakse ka 9% ja 0% määra. Käibemaksuga maksustatakse ettevõtluse käigus müüdavaid kaupu ja pakutavaid teenuseid. Maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Kui ettevõtte ületab maksustatav aastakäive 16 000 eurot, tuleb tal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerida. Käibemaks on lisatud kõikidele kaupadele ja teenustele juba juurde ja seda maksab küll tarbija, aga käibemaksu kogub maksukohustuslane, kes deklareerib ja tasub maksu Maksu- ja Tolliametile. Käibemaks on üks olulisemaid makse Eestis. Riiklikest maksudest on käibemaks kõige suurema laekumisega maks riigieelarvesse.

1.2 Omatarbe mõiste ja olemus

Omatarve on laia tähendusega mõiste, mille alla kuuluvad erinevad kaubad ja teenused. Kaupade ja teenuste valdkond on samuti lai, et mõistete sisust aru saada, tuleb läbi töötada erinevaid materjale ja seaduseid kuna nende mõiste võib olla igal pool erinevalt tõlgendatud. Omatarbe mõiste sisu arusaamiseks on vaja teada peale selle veel maksukohustuslase, ettevõtte ja võõrandamise mõistet.

KMS § 2 lõike 6 kohaselt on omatarve maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. (Käibemaksuseadus, 2017)

Maksukohustuslane on KMS § 3 lõike 1 kohaselt ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Isik on füüsiline või juriidiline isik, sealhulgas avalik-õiguslik juriidiline isik, ja riigi-, valla- või linnaasutus. (Käibemaksuseadus, 2017)

Lähtudes käibemaksukohustuslase mõistest – kui ettevõtja on alustanud majandustegevust (on soetanud seadmeid või toormaterjali, võib-olla juba ka midagi müünud, kuid mitte väga suurte summade eest), kuid tal ei ole veel tekkinud kohustust esitada maksuhaldurile käibemaksukohustuslaseks registreerimise avaldust ja ta ei ole ka seda vabatahtlikult teinud, ei ole veel tegemist maksukohustuslasega KMS tähenduses. (Elling, 2014, lk 37) Käibemaksukohustuslaseks peab ettevõtte end registreerima kui kauba müügi ja teenuse osutamise piirmäär on vähemalt 16 000 eurot aastas (Maksu- ja Tolliamet, 2017c). Ettevõtja ei pea ootama kuni tal registreerimiskohustus tekib, ta saab seda teha ka varem, esitades selleks vabatahtlikult avalduse.

Ettevõtte on majandusüksus, mille kaudu isik tegutseb (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2017). Ettevõtte on iga üksus, kes tegeleb äriaga. Ettevõtted on üles ehituselt erinevad. Näiteks ettevõtte saab koosneda juriidilisest isikust, partnerlusest või ühendustest. Sõltuvalt sellest, millist tüüpi tegevusega ettevõtte tegeleb, võib sellega tegeleda üks või mitu isikut. Ettevõtte eest kannab vastutust ettevõtte omanik, see võib olla sõltuvalt kas piiratud või piiramatult. (Business Dictionary, 2017)

Võõrandamine on KMS § 2 lõike 5 tähenduses kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotus majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest (Käibemaksuseadus, 2017). KMS puhul räägitakse niinimetatud majanduslikult omandist, mille puhul ei ole määrav asja omandi juriidiline staatus, vaid see, kes tegelikult asja omanikuna kasutab. Vastasel korral ei tuleks näiteks omandireservatsiooniga müügil tasuda käibemaksu enne raha laekumist, sest ostja saab omanikuks alles pärast tasumist. Lisaks loetakse võõrandamiseks kauba üleandmist komisjonilepingu alusel ja tehinguga, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral. (Kägi ja Võimre, 2007, lk 25)

Omatarbe põhimõiste sisu ja selleks vajalikud mõisted on teada. Järgmisena tuleb teada kauba ja teenuse mõisteid. Samuti on kaupade ja teenuste mõisted väga laiad ning see võib olla erinevalt tõlgendatav. Välja on toodud kaupade ja teenuste mõisted erinevate allikate põhjal, sealhulgas ka käibemaksuseaduse.

Kaup on laiemas tähenduses mis tahes ostu-müügi objekt, millel on oma hind. Kaupadel ja teenustel on suur vahe, mis põhineb nii materiaalsel kui ka immateriaalsel teguritel (Bhasin, 2017). Kaup on midagi, mida sa saad kasutada või tarvitada nagu näiteks toit, raamatud, riided või autod. Kaupa ostetakse mõttega, et seda kasutada, kas ainult üks kord või ikka jälle ja jälle. (Social studies, 2014)

Eesti maksuseaduste kommentaarides on kauba mõistena välja toodud, et kaup on väga laia tähendusega. Kaup hõlmab ka selliseid esemeid, mida ärialases suhtlemises või raamatupidamisarvestuses tavaliselt kaubaks ei nimetata, näiteks põhivara ja kinnisasjad. Kaubaga on võrdsustatud elektri- soojus- ja jahutusenergiat. Andmekandjal müüdav standardtarkvara on kaup, kuid ostja tellimusel koostatud tarkvara on sellegipoolest teenus. (Lehis, 2015, lk 292)

KMS §2 lõike 3 punkt 1 alusel on kaup asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja. (Käibemaksuseadus, 2017)

Asja mõiste võib olla väga lai. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 49 lõike 1 alusel on asi kehaline ese (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2017). Seega on asjad kõik need, mida saab piltlikult öeldes katsuda (Elling, 2014, lk 59). Loomade all tuleb silmas pidada mitte loomi selle sõna kitsamas tähenduses vaid kogu elusloodust. Eluslooduse alla kuuluvad linnud, kalad, roomajad jne (Elling, 2014, lk 60).

Kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ette nähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja on KMS-s samuti täheldatud kaubana (ostja tellimuse järgi spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvara või teabega andmekandja müük loetakse teenuse osutamiseks). (Elling, 2014, lk 60)

Euroopa Liidu nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ (edaspidi nõukogu direktiiv) kohaselt, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, on kaubad materiaalsed varad. Samuti

elektrienergia, gaas, soojusenergia, jahutusenergia ja muud sellist loetakse ka materiaalseks varaks. (Euroopa Liidu nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006)

Kauba omatarve on käibe, seega tuleb peatuda selle olemusel (Elling, 2014, lk 63). Kauba käibe tekkimise kohast tuleb pikemalt juttu järgmises alapealkirjas, kus räägitakse omatarbe maksustamisest.

Omatarbeks ei loeta kaasnevaid kaupu, mille puhul ühe ostetava kaubaga antakse kingitusena, reklaami, müügi edendamise vms eesmärgil kaasa teine kaup. Samuti ei loeta omatarbeks kaubanäidiseid või tavapärase reklaamina antavaid kingitusi. See kehtib nii ostetud kui ka enda valmistatud kaupade suhtes. Kaubanäidiseks on ettevõtte poolt toodetava või vahendatava kauba näidise tasuta loovutamine ostjale, eesmärgiga tutvustada ja reklaamida oma toodet. Kaubanäidiseks võib olla õmblusvabriku poolt kauplusele üleantud riided, tapeete vahendava ettevõtte näidiste kataloog või maalritooteid müüva kaupluse poolt kliendile antud värvikaart. Reklaamkingituse mõiste formuleerimisel on praktiline see samastada tulumaksu puhul kasutatavaga. (Elling, 2009, lk 18)

Kaubanäidis peab olema muudetud kasutuskõlbmatuks kas rebimisega, augustamisega, kustutamatu märgistusega või mis tahes muul viisil, mis näidist ei hävita. Kui kaubanäidis on kasutamiskõlblik ja sellel on mingisugunegi väärtus, millega on näidist võimalik müüa, loetakse Eesti KMS kohaselt selle teisele isikule üleandmise käibeks. (Elling, 2014, lk 64)

Lugedes nõukogu direktiivi, defineeritakse teenuse mõistet lühidalt öeldes sellena, et kõik, mis ei ole kaup on teenus (Euroopa Liidu nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006). Kauba mõiste on eespool selgeks tehtud, siis nüüd tuleb rääkida teenusest.

Teenus on lihtsamalt öeldes see, mida keegi teile pakub nagu näiteks juuksuriteenus, õhtusöögi valmistamine või isegi õpilaste õpetamine õpetaja poolt. Sa ei saa midagi nii-öelda tahket, nagu raamat, auto või külmkapp, kuid sa saad seda, mida sa vajad. (Social studies, 2014) Teenuse osutamisega saad rahuldada kellegi vajadusi või näiteks anda hoopiski uusi teadmisi juurde.

Philip Kotler defineerib, et teenus on ühe osapoole poolt teisele osapoolele mingi eelise või tegevuse edasi andmine. Teenus ei saa olla kellegi oma, sellel puudub esemeline vorm. Teenust ei saa toota ega ladustada. (UKessays, 2015) Teenus on nagu tehing, üks pool saab kellelegi midagi pakkuda.

Teenus on KMS mõistes ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. (Käibemaksuseadus, 2017)

Elektrooniliselt osutatav teenus KMS tähenduses on (Käibemaksuseadus, 2017):

1. veebikeskkonna võõrandamine;
2. veebi administreerimine;
3. programmi ja seadme kaughoodus;
4. elektrooniliselt edastatava tarkvara võõrandamine ja uuendamine;
5. elektrooniliselt edastatav pilt, tekst ja informatsioon ning elektroonilise andmebaasi kasutamise võimaldamine;
6. elektrooniliselt edastatav muusika, film ja mäng, sealhulgas hasartmäng;
7. elektrooniliselt edastatav poliitiline, kultuuri-, spordi- ja teadusalane ning meelelahutuslik ülekanne;
8. elektrooniline kaugõpe ning muud eelnimetatud teenustega sarnanevad teenused.

Avalikud teenused võib defineerida äärmiselt laialt: kõiki avaliku sektori poolt pakutavaid teenuseid hõlmavana. Kui räägitakse avalikest teenustest, siis saavad ühiskonnaliikmed erinevalt aru, millest konkreetset jutt käib: kas päästeteenistuse korraldamisega seotud teenusest, blanketil avalduse saatmisest kohalikule omavalitsusele, tuludeklaratsiooni esitamisest, vanglateenistusest, maksurevisjonist vm. Toodud näidete varalt tõusevad ka erinevas ootused avaliku teenuse osutamise tasemele. Seetõttu on vajalik alustada avaliku teenuse mõiste defineerimisest vähemalt põhijoontest. (Majandus- ja kommunikatsiooniministerium, 2013, lk 5) Siinkohal tuleb mees pidada ka seda, et kõiki teenuse pakkumisi ei saa võtta kui teenuse pakkumisena, mida tuleb käibemaksuga maksustada, näiteks eespool nimetatud vanglateenistus on vanglaametnike töökohustus.

Avalikku teenust defineeritakse kõige üldisemalt kui avalike ülesannete täitmisel üldistes huvides osutavat teenust, mis on suunatud avalike hüvede pakkumisele, avaliku ülesandega kaasnevate kohustuste täitmisele või põhiõiguste ja –vabaduste ning huvide kaitsele. Seega võib avalik teenus olla nii maksude kogumine, mõni järelevalvetoiming kui ka personaalne isikuteenus, nagu sotsiaalnõustamine või lapsehoid. (Majandus- ja kommunikatsiooniministeerium, 2013, lk 5)

Riigikontroll on märkinud, et avalikud teenused on võimalik põhimõtteliselt jaotada kahte suurde rühma. Esimeseks rühmaks on soodustavate haldusaktide andmine (näiteks toetuse määramine) ning õiguste kasutamiseks (näiteks valimistel hääletamine, avaliku teabe ja enda kohta info pärimine) ja kohustuste täitmiseks (näiteks maksude deklareerimine) keskkonna loomine. Teiseks suuremaks rühmaks on nii-öelda ehtsad avalikud teenused (näiteks jäätmekäitlus, vee- ja energiavarustus, ühistransport, arstiabi). (Majandus- ja kommunikatsiooniministeerium, 2013, lk 5)

Eesti maksuseaduste kommentaarides defineeritakse samuti nii, et kõik mis ei ole kaup on teenus. Teenuse mõiste hõlmab lisaks teenuse osutamise lepingutele ka kasutuslepingut, näiteks üür ja rent. (Lehis, 2015, lk 295) Otsustamiseks, kas mingi tehing on teenus või mitte, tuleb kõigepealt vastata küsimusele, kas teine isik saab tehingu tulemusena mingit hüve või mitte (Elling, 2008, lk 34).

Teenuse omatarve on KMS § 2 lõike 6 kohaselt maksukohustuslase poolt teenuse tasuta osutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. (Elling, 2014, lk 79)

Tehingud, mida küll oma olemuselt saaks nimetada teenuse osutamiseks, kuid mida erandina siiski käibeks ei loeta, on KMS § 4 lõike 2 kohaselt järgmised (Elling, 2008, lk 35; Käibemaksuseadus, 2017):

1. riigivara tasuta kasutusse andmine;
2. ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavaheline tehing, kui tehingu tulemusena teenuse saanud isik kasutab selle täielikult oma maksustatava käibe teostamiseks;
3. kauba vahetamisel või remontimise teenuse osutamine garantiitähata jooksul kauba ühendusvälise riigi tootjale või ühendusevälise riigi müüjale;

4. ettevõtluses kasutatava sõiduauto tasu eest kasutada andmist maksukohustuslasele töötajale, teenistujale või juhtumis- või kontrollorgani liikmele.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine iseenda, pereliikmete või töötajate poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Eristatakse kauba ja teenuse omatarvet. Kauba all mõistetakse kõike mida saab kasutada ning katsuda ning kaupa saab toota. Kauba omatarve all mõistetakse tasuta võõrandamist või kasutuselevõttu ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Teenus on immateriaalne kaup, mille abil rahuldatakse inimeste vajadusi ja seda ei saa toota. Teenuse omatarbena käsitletakse ostetud teenuse sisuks oleva hüve edasiandmist ja teenuse osutamist ettevõtlusega mitteseotud tegevuseks.

2. OMATARBE MAKSUSTAMISE REGULATSIOON

2.1 Omatarbe käibemaksuga maksustamine Eestis

Järgnevas alapeatükis antakse ülevaade omatarbe käibemaksuga maksustamisest Eestis. Teoorias paistab omatarbe maksustamine kerge kuid praktikas ei ole see nii lihtne ja selge kui paistab. Üheks põhjuseks on see, et maksumaksja ei pea alati teadma ega eeldama, milleks ta ettevõtluse tarbeks soetatud kaupa kasutab. Kõik kaubad ja teenused, mis on seotud ettevõtlusega ja mida kasutatakse omatarbeks tuleb maksustada käibemaksuga.

Ettevõtlusega tegelemisel tuleb eraldada isiklikuks tarbimisel olev vara ettevõtluses kasutatavast varast (Maksu- ja Tolliamet, 2017a). Omatarbe on seotud käibemaksuga (Piggott & Whalley, 1998, p. 1). Kuna ettevõtja ei pea teadma, milleks ta üht või teist kaupa kasutab, siis seepärast on KMS jätnud maksumaksjale võimaluse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks ning lisanud hilisema kohustuse kaupade ja teenuste omatarbe maksustada. Selline säte jätab maksumaksjale alati võimaluse oma tegevuses paindlikult otsuseid teha ning seda ka maksustamisel arvestada. Seega tuleb kaup või teenus maksustada omatarbena siis, kui seda kasutatakse ettevõtlusega mitteseotud otstarbeks. (Kuusik, 2008)

Kauba võõrandamist või kasutamist käsitatakse omatarbena, kui maksukohustuslane on selle kauba või selle kauba osa sisendkäibemaksu oma arvestatud käibemaksust täielikult või osaliselt maha arvanud (Käibemaksuseadus, 2017). Omatarbe maksustamisel on alati esimeseks eelduseks, et kaubalt või teenuselt on sisendkäibemaks maha arvatud. Kui maksumaksjal ei ole selgelt teada, kas kaupu kasutatakse ettevõtluse või mitteettevõtluse tarbeks, saab omatarvet maksustada alles siis, kui kaupu või teenuseid realselt mitteettevõtluse tarbeks kasutatakse. (Kuusik, 2008) Näitena võib siinkohal tuua, et kui ostetakse ettevõttele arvuti, mis on esialgselt mõeldud ainult töökohustuste täitmiseks, aga siiski otsustatakse kaup anda töötajale tasuta isiklikuks otstarbeks kasutada, siis on ettevõtte omanikul võimalus arvutilt

sisendkäibemaks maha arvata ja arvuti üleandmisest tekib ettevõtte omanikul käive. Kauba käibe alla kuulub kauba omatarve.

KMS kohaselt on omatarbe korral maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind (Maksu- ja Tolliamet, 2016a). Soetusmaksumus on vara omandamise või töötlemise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus (Raamatupidamise Toimkonna juhend, 2011). Omahinna alla kuuluvad kõik kulutused, mis on teenuste tootmise, ettevalmistamise ja müügiga seotud – seda kõike arvestatakse rahas.

Võib üldistatult öelda, et omatarbena tuleks maksustada kõik see, mida me tulumaksu mõistes maksustame erisoodustusena ja ettevõtlusega mitteseotud kuluna (Kuusik, 2008). Erisoodustuse ja omatarbe erinevus seisneb selles, et erisoodustuselt tasutakse töötaja tulult tulu- ja sotsiaalmaksu. Ettevõtlusega mitteseotud kulu ja omatarbe erinevus seisneb selles, et ettevõtlusega mitteseotud kulult tasutakse tulumaksu, aga omatarbelt käibemaksu.

Kauba omatarbe puhul käibe tekkimise ajal üldreegel ei kehti, vaid käibe tekkimise ajaks on KMS § 11 lõike 2 punkt 6 kohaselt päev, mil kaup maksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele üle anti (Elling, 2014, lk 71; Käibemaksuseadus, 2017). Eespool välja toodud näitena, kui ettevõtte ostis arvuti ja annab selle töötajale isiklikuks tarbimiseks, siis käibe tekkimise aeg on see, mil kaup oma töötajale üle anti.

Kuna Eestis kuulub maksustamisele ainult selline kaubakäive, mille tekkimise koht on Eestis, on käibe tekkimise koha määramine maksustamise seisukohalt väga oluline (Elling, 2014, lk 65). KMS kohaselt on kauba käibe tekkimise koht Eestis, kui (Käibemaksuseadus, 2017):

1. kaup toimetatakse saajale või tehakse talle muul viisil kättesaadavaks Eestis, eksporditakse Eestist, teostatakse kauba ühendusesisest käivet või kaugmüüki Eestist teise liikmesriigi isikule;
2. Eestis maksukohustuslasena registreeritus ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik teostab kaugmüüki Eestis isikule, kes ei ole maksukohustuslane ega piiratud maksukohustuslane;

3. ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik võõrandab paigaldatava või kokkupandava kauba ning paigaldab või paneb selle kokku Eestis või see kaup paigaldatakse või pannakse Eestis kokku tema eest;
4. kaup, sealhulgas pardal tarbitav ja kaasamüüdav kaup, võõrandatakse vee- või õhusõiduki pardal, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile;
5. Eestis asuvale Eesti maksukohustuslasest edasimüüjale võõrandatakse võrgu kaudu maagaasi või elektri-, soojus- või jahutusenergiat;
6. võrgu kaudu edastatav maagaas või elektri-, soojus- või jahutusenergia võõrandatakse kauba soetajale, kes kasutab seda kaupa Eestis.

Kauba omatarbe sätestamine on oluline maksupettuste elimineerimiseks, sest vastasel juhul tekiks maksukohustuslasel võimalus osta kaupu või teenuseid hulgi odavam hinnaga, arvata sellelt maha käibemaks ja tasuda seejärel oma töövõtjatele osa palgast nende kaupade või teenustega. Varipalka natuuras makstes tekib kasu neljas kohas: ettevõtja saab kaupa hulgi ostes odavamalt kui eraisik kauplusest, arvestab selle hinnalt maha käibemaksu ning säästab tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksu, mis kokku võimaldaks muuta tööjõu tugevalt üle poole odavamaks. (Elling, 2009, lk 18)

Tarbimiseks maksukohustuslase enda poolt loetakse lisaks eelnimetatutele ka ettevõtluseks ostetud vara või kauba siirdamist ettevõtlusega mitteseotud funktsioonidesse, näiteks kaubanduslikul otstarbel hangitud laeva ümberehitamist meelelahutuslikuks otstarbeks ning selle tarbimist ettevõtte omanike ja töötajate poolt. (Elling, 2009, lk 18)

Kauba omatarvet tuleb esitada käibedeklaratsiooni (KMD) vormil (Maksu- ja Tolliamet, 2017b). Oletame, et ettevõtte ostis sülearvuti, mis maksis kokku 600 eurot, arvuti hind oli 500 ja käibemaks 100 eurot. Arvuti anti koheselt tasuta töötajale isiklikus kasutamiseks. Käibedeklaratsioonis tuleb 1. real kajastada ostuhind ilma käibemaksuta ehk 500 eurot. 4. (20% 1. rea summast) ja 5. (sisendkäibemaksusumma kokku) real tuleb kajastada käibemaksu summat, ehk 100 eurot.

Teenuste puhul omab maksustamisel olulist tähtsust teenuse õige määratlemine vastavalt selle olemusele. Kuna teenuste olemuse määratlemine on vahel üsnagi keeruline, võib see kaasa tuua raskusi seaduse rakendamisele. (Nurk, 2005)

Teenus maksustatakse selle teenuse tarbimise riigis, mis seaduses tähendab riiki, kus tekib teenuse käive (Maksu- ja Tolliamet, 2016b). Sellest tulenevalt on teenuse puhul otsustatava tähtsusega korrektne käibe tekkimise koha määramine. Eesti maksukohustuslasele on eelkõige oluline määrata, kas teenuse käibe tekkimise koht on või ei ole Eesti. (Nurk, 2005)

Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele või kui teenust osutatakse Eestis oleva asukoha või püsiva tegevuse kaudu isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusvälise riigi isik (Käibemaksuseadus, 2017). Kui teenuse käive tekib Eestis, maksustatakse see siin kas standardmääraga või erandjuhtudel nullmääraga või võib olla tegemist ka maksuvaba käibega. Kui teenuse osutaja on Eest maksukohustuslane, lisab ta vajadusel käibemaksu teenuse hinnale. Kui aga Eesti maksukohustuslane on teenuse saaja, peab ta rakendama teenuse saamisel pöördkäibemaksu. Kui Eestis asuv teenuse saaja ei ole maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane, siis peab teenuse osutaja end Eestis maksukohustuslasena registreerima ja teenuse käibe siin registreerima. (Nurk, 2005)

Teenuse käibe tekkimise aeg tekib teenuse osutamisel või sellest varasemal osalisel või täielikul teenuse eest maksmisel ehk ettemaksu saamisel. Teenuse omatarbe puhul, kui teenuse eest tasumist ei toimu, tekib teenuse käive samuti teenuse reaalsest osutamisest. (Nurk, 2005)

Maksukohustus pöördmaksu näol võib tekkida ka teenuse saamisel. Seda juhul, kui teenus saadakse välisriigi maksukohustuslaselt, kes ei ole Eestis maksukohustuslasena registreeritud, ja saadava teenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Teenus loetakse saaduks samuti kas teenuse reaalsel saamisel või selle eest osalisel või täielikul maksmisel. (Nurk, 2005)

Pöördmaksustamine on kauba või teenuse saaja poolne käibemaksu arvestamine. Pöördmaksustamiseks nimetatakse juhtu, mil käive tekib küll kauba või teenuse müüjal, kuid maksu arvestamise kohustus lasub kauba või teenuse saajal. Kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatakse pöördmaksustamist kauba ühendusesisese

käibe või soetuse puhul. Kauba müüki teise liikmesriigi maksukohustuslasele, kui kaup toimetatakse teise liikmesriiki, maksustatakse 0% määraga. Kauba ühendusesisest soetust tuleb maksustada kauba soetaja liikmesriigis vastavalt seal konkreetsele kaubale kehtestatavale maksumäärale. (Pulk, 2006)

KMS § 11 lõike 4 kohaselt teenus, mille osutamine kestab kauem kui maksustamisperiood, loetakse osutatuks ja saaduks maksustamisperioodil, mil selle teenuse osutamine lõpeb. Samale ostjale teenuste osutamisel või kaupade regulaarsel võõrandamisel loetakse kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise või saamise ajaks maksustamisperiood, mil lõpeb ajavahemik, mille kohta arve esitatakse või mille kestel saadud kaupade või teenuste eest tasumine on kokku lepitud, kuid mitte hiljem kui 12 kalendrikuu möödumisel. Kui teenust osutatakse pikema ajavahemiku jooksul kui üks aasta ja selle puhul tekib maksukohustus teenuse saajal, loetakse käive tekkinuks või teenus saaduks teenuse osutamise algusest arvates iga kalendriaasta 31. detsembril, kui selle perioodi jooksul ei ole teenuse eest tasutud ning selle osutamist ei ole lõpetatud. (Käibemaksuseadus, 2017)

Regulaarselt osutatava teenuse (nt kasutusrent) käive tekib vastavalt arve esitamisele (arvel kajastatud perioodi viimane kuu) või maksmisele. Seega kui näiteks rendilepingu kohaselt esitatakse arve kord kvartalis ja ka maksmine toimub arve alusel kord kvartalis, siis tekib teenuse käive üksnes iga kvartali viimasel kuul. Siiski, kui lepingu kohaselt toimub teenuse eest maksmine igakuiselt, kuigi arveid esitatakse harvem, tekib ka käive makstud tasu ulatuses igal kuul. (Nurk, 2005)

Sõiduautot käsitletakse kui kaupa, aga selle kasutamist nimetatakse teenuseks. Auto kasutamine on kellegi mugavuse ja heaolu tagamine, keegi saab selle kasutamisest kasu. Sõiduautode puhul kehtib omatarbe maksustamiseks teine reegel.

Sõiduautodega seotud kuludelt saavad ettevõtted, kes kasutavad ostetud või renditud sõiduautosid ja on käibemaksukohustuslased käibemaksu tagasi arvestada 50% ulatuses (või vähem, näiteks kui ettevõttel on osa käivet maksuvaba). 100% ulatuses saab käibemaksu tagasi arvestada ainult erandjuhtudel, täpsemalt siis, kui autot müüakse edasi (auto on kui kaup), antakse rendile (liisingusse), tegu on takso või

õppesõiduautoga ning kui sõiduautot kasutatakse 100% ettevõtluse tarbeks. Autot peab kasutama üksnes ettevõtluse tarbeks vähemalt kahe aasta jooksul, kui esialgselt kavandatud kasutamistarve muutub, tuleb teha vastav käibemaksu korrigeerimine. Kui on kasvõi 1% erasõite, siis on lubatud tagasi arvestada maksimaalselt 50% käibemaksust. Maksuameti selgitus, kuidas tõestada sõiduauto kasutamist 100% töösõitudeks – tõestada ei saa vaid sõidupäevikuga, tõendeid hinnatakse kogumis ja need peavad olemas eluliselt usutavad. Näiteks GPS, autode parkimine töökohal ja veel muud võimalused. (Teearu, 2014)

Ettevõtte auto pealt on 100% sisendkäibemaksu mahaarvatud ja kui kahe aasta jooksul auto kasutusotstarve muutub, siis peab ettevõtja riigile tagasi maksuma 50% mahaarvatud sisendkäibemaksu proportsionaalselt sõiduauto erakasutusele võtmise ajast, näiteks kui seda tehti alles teisel kasutusaastal, siis tuleb riigile tagasi maksta 12 kuu, mitte 24 kuu sisendkäibemaksust 50% (Elling, 2017). Kuid Vabariigi valitsus saatis Riigikogule tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liikluseaduse muutmise ettepaneku. Käibemaksuseaduses soovitakse muuta sõiduautode omatarbe käibemaksuga maksustamist just eelnimetatud osas.

Seaduse muudatuse eesmärgiks on korrigeerida 50% ja 100% ettevõtluses kasutatavate sõiduautode sisendkäibemaksu maha arvamise põhimõtet. Kui ettevõtte sõiduauto võetakse osaliselt erakasutusse, siis edaspidi peab auto deklaratsiooni järgi olema osalises erakasutuses vähemalt ühe aasta. Siinpuhul ei loe enam auto tegelik kasutusotstarve. (Elling, Äripäev, 2017)

Näitena tuues kuidas sõiduautode omatarbena kasutamist vorm KMD hetkel deklareerida. Auto hind on 12 000 eurot, auto oma hind on 10 000 ja sellel on lisandunud käibemaks 2000 eurot. Käibedeklaratsiooni 1 reale tuleb 10 000 eurot, ridadel 5 (sisendkäibemaks kokku) ja 5.4 (osaliselt ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamiselt ja sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamiselt ja teenuste saamiselt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks) tuleb panna 50% kogu käibemaksust ehk 1000 eurot. Juhul, kui sõiduauto on 100% ettevõtlusega seotud, tuleb 1. reale panna 10 000 eurot ning 5. ja 5.3. (100% ettevõtluses kasutatava sõiduauto soetamiselt ja sellise sõiduauto tarbeks kaupade soetamiselt ja teenuste saamiselt tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks) reale 2000 eurot.

Käibemaksu maksustamisperioodiks on kalendrikuu. Käibedeklaratsioon ja selle lisa tuleb esitada ning käibemaks tasuda Maksu- ja Tolliametile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks, kas paber kandjal või elektrooniliselt. (Maksu- ja Tolliamet, 2017d) Elektrooniliselt on kohustus esitada vorm KMD kui käibedeklaratsioonil on kajastatud rohkem kui viis arvet ja kui ettevõtte on olnud käibemaksukohustuslane vähemalt 12 kuud.

Käibedeklaratsiooni KMD on kohustatud esitama maksukohustuslane või piiratud maksukohustuslane, kes on maksustamisperioodil soetanud kaupu liikmesriigist või teenuseid välisriigist ning isik, kes ei ole registreerinud maksukohustuslasena, kuid kes on teenuse osutamisel esitanud arve või muu müügidokumendi, millele ta on märkinud käibemaksu summa. (Tammert, 2005, lk 310)

Maksuhaldurile taotluse esitamisega on võimalus ka pikemat maksustamisperioodi taotleda, näiteks kvartaalset maksustamisperioodi. Taotluse esitades peab olema see piisavalt motiveeritud ja põhjendatud. Selle taotluse taotlemise põhjuseks võib olla näiteks hooajaline majandustegevus või ettevõtte väike käive.

Mittemaksukohustuslasel ei saa kunagi olla omatarvet ega selle läbi ka maksukohustuslasena registreerimise kohustust. Selleks, et see oleks paremini arusaadav, tasub siinkohal anda väike selgitus. Kui mittemaksukohustuslane saab käibemaksukohustuslaselt kaupu või teenuseid ega saa seega arvata maha ostul tasutud käibemaksu, siis need kaubad on juba käibemaksuga maksustatud ning nende tarbimisse andmine ei tekita täiendavat maksukohustust. Riigile laekub käibemaks hetkel, millal müüja selle tasub. Kuivõrd mittemaksukohustuslasest ostja ei saa maksu maha arvata, on kaup või teenus maksustatud samamoodi, kui kaubad või teenused annaks oma töötajale käibemaksukohustuslane. (Kägi ja Võimre, 2007, lk 144)

Kokkuvõtvalt saab öelda, et kaup või teenust tuleks omatarbena maksustada siis, kui seda kasutatakse ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Omatarbest saab rääkida sellisel juhul, kui sisendkäibemaks on soetatud kaupadelt või teenustelt varasemalt maha arvatud. Sisendkäibemaksu mittemahaarvamisel puudub vajadus omatarvet maksustada. Omatarvet saavad omada ainult ettevõtted, kes on registreeritud

käibemaksudokumentatsiooniks. Omatarbe käive tuleb kajastada selle perioodi käibedeklaratsioonis, mil see tekkis.

Kauba omatarbe käibe tekkimise ajaks on päev, mil toimub kauba tegelik üle andmine maksukohustuse poolt oma töötajale, teenistujale või juhtumis- või kontrollorgani liikmele. Eestis maksustatakse ainult sellist kaubakäivet, mille tekkimise koht on Eestis. Teenust maksustatakse selle tarbimise riigis, kus tekib teenuse käive ning teenuse käibe tekkimise aeg tekib teenuse osutamisel või ettemaksu saamisel.

2.2 Omatarbe maksustatava väärtuse leidmine

Omatarbe maksustatava väärtuse leidmine ja selle maksustamine on nii ettevõttele kui ka Maksu- ja Tolliametile problemaatiline valdkond. Probleem seisneb selles, et ettevõtted kasutavad ettevõtte vara ise enda või pereliikmete jaoks, ilma et see tegevus oleks omatarbena deklareeritud ja makustatud. Probleem tekib maksustatava väärtuse leidmisel.

Maksustatav väärtus on käibemaksu maksubaas. Maksubaasi all mõeldakse maksuobjekti rahalist väljendust ehk arvu, mille korrutamisel maksumääraga saame teada maksusumma. Maksustamise väärtuse leidmisest oleneb ka see, et palju raha laekub riigile. Kuna omatarbe maksustatava väärtuse leidmise juhised on KMS-s üldsõnalised, võib see tekitada raskusi selle arvutamisel.

Üldreeglina ja kõige sagedamini võetakse maksustatava väärtuse aluseks müügihind või muud summad, mida peab kauba või teenuse ostja kauba soetamise või teenuse saamise eest maksma kauba müüjale või teenuse ostjale. Kaspar Lind (2007, lk 639) kirjutab oma artiklis sellest, et maksustatav väärtus jaguneb objektiivseks ja subjektiivseks. Objektiivse maksustatava väärtuse leidmisel lähtutakse turuhinnast, soetusmaksusest või muudest sarnastest kriteeriumitest. Subjektiivse maksustatava väärtuse leidmisel lähtutakse kauba ostja või teenuse saaja poolt kauba või teenuse eest makstavatest summadest.

KMS § 12 lõike 6 kohaselt on omatarbe korral maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus või selle puudumisel omahind või teenuse omahind. Maksustatava väärtuse hulka arvestatakse samuti ka muud summad, sealhulgas kõrvalkulud ning lõivud ja maksud, välja arvatud Eestis või välisriigis makstav käibemaks, mida kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba soetajalt või teenuse saajalt tehinguga seoses nõuab. (Käibemaksuseadus, 2017)

Maksustatavat väärtust tuleb arvutada ka nullmääraga maksustatava käibe ja ka maksuvaba käibe puhul kuna neid käibeid deklareeritakse samuti. Nullmääraga käive võib tekkida sellisel juhul, kui toimub vahetustehing, näiteks ostja annab müüjale saadud kauba või teenuse eest vastu muu kauba või osutab muu teenuse. Sellisel juhul peavad mõlemad pooled samuti üleantud kaubalt või pakutavalt teenuselt arvestama käibemaksu. (Lind, 2007)

Eesti KMS-s eelistatakse objektiivset maksustamise väärtuse leidmist kuid kui tuua KMS kõrvale ka Euroopa Ühenduste Nõukogu käibemaksudirektiiv (edaspidi direktiiv), kus on 11. artikli osa A lõike 1 punktide b ja c alusel kindlaks määratud, et kauba omatarbe korral tuleb maksustatavaks väärtuseks lugeda kas sama või samasuguse kauba sisseostuhind või omahind omatarbe toimumise hetkel. Kui kaup on omandatud varem ja vahepeal on kauba turuhind langenud, siis tuleb lähtuda mitte konkreetse kauba omaaegsest ostuhinnast, vaid sellest hinnast, millega saaks seda kaupa osta omatarbe toimumise ajal. Näiteks kui ettevõtja vahepeal töötles kaupa, siis tuleb vastavalt suurendada ka soetusmaksumust. Teenuse omatarbe maksustatavaks väärtuseks on teenuse osutamisel tehtud kulud. (Euroopa Ühenduste Nõukogu, 1977) Siit saab järeldada, et direktiiv lähtub rohkem subjektiivsest väärtusest. Seega saab öelda, et kauba omatarbe maksustatavaks väärtuseks on teenuste osutamisega seotud kogukulu ja toote soetusmaksumus koosneb ostukuludest, tootmiskuludest ja muudest kuludest, mis on tehtud seoses toote soetamisega.

Soetusmaksumuse puudumise korral tuleb omatarbe maksustatavaks väärtuseks võtta omahind. Omahind koosneb kõikidest toote või teenuse tootmise, müügiga või ettevalmistatud kuludest. Omahinna näitena saab tuua selle, kui töötaja saab töö poolt endale tööriided (ettevõtte tegeleb õmblusega), õmbleja õmbleb kõikidele töötajatele ettevõtte materjalidest, mis on ettevõtte raha eest ostetud tööriided. Töötajad saavad

endale riided tasuta kuid kliendid peavad maksma sama toote eest ja seetõttu käsitletakse seda omatarbena ja tuleb käibemaksuga maksustada.

Direktiivis on sätestatud maksustatava väärtuse arvutamise erireeglid omatarbe kohta. See tähendab, et kui ettevõtja müüb kaupa või teenust keskmisest kohalikust müügihinnast odavama hinnaga ning hinnaerinevus on põhjustatud ärilisest eesmärgist, siis ei ole direktiivi kohaselt maksuametil õigust maksustatavat väärtust suurendada. Kui hinnasoodustus ei rakendatud ärielistel eesmärkidel, siis tuleb sooritust käsitleda omatarbena, sest kauba võõrandamine ei toimunud ettevõtlusega seotud eesmärgil. (Euroopa Ühenduste Nõukogu, 1977)

KMS ja direktiivi regulatsiooni vahel võib välja tuua vaid ühe sisulise erinevuse ja see puudutab maksustatava väärtuse arvutamise meetodikat. KMS nõuab, et maksustatava väärtuse hulka tuleb arvestada ka omatarbe maksukohustuslaseks oleva ettevõtja enda poole rakendatav juurdehindlus. Direktiivi kohaselt tuleb maksustada ainult kauba soetamiseks või teenuse osutamiseks tehtud kulud, kusjuures kauba puhul tuleb arvesse võtta ainult sellised kulud, millega seoses on sisendkäibemaksu maha arvatud, teenuse puhul lähevad arvesse kõik kulud. Sellest saab järeldada, et seaduses on mõningad puudused seoses omatarbe maksustatava väärtusega leidmisel. Seadus peab olema igale inimesele lihtsasti loetav ja arusaadav.

Kauba tasuta võõrandamisel ja kauba tasuta ühendusesisese soetamise puhul, samuti kauba ühendusesisese käibena käsitatava kauba teise liikmesriiki toimetamise korral on maksustatav väärtus kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumuse või selle puudumisel omahinna alusel eelnimetatud toimingute tegemise ajal määratus väärtus. Seega võib maksustatava väärtuse määramise aluseks võtta ka muu sarnase kauba soetusmaksumuse. Maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata kauba võõrandamise või muu sellise toimingu tegemise ajal. See tähendab, et kauba kunagise soetusmaksumuse või omahinna asemel tuleb maksustatava väärtuse määramisel arvesse võtta selle kauba võõrandamise või muu nimetatud toimingu tegemise ajal kehtiv tegelik omahind. Tuleb võrrelda sel hetkel kehtivat sarnase või sama kauba turuhinda, millega saaks selle turutingimustel soetada. Samuti kui võrreldavat tehingut ei leita, tuleb arvesse võtta kauba seisukorda ning muud asjaolud, mis mõjutavad kauba

hinda. Näiteks kulumine võib vähendada kauba väärtust, samas parendustööd võivad aga kauba väärtust tõsta. (Maksu- ja Tolliamet, 2016a)

Paljud ettevõtted omavad külmkappi, kus hoitakse näiteks klientide jaoks vajalikke tooteid riknemise eest ja ka töötajad panevad oma lõunatoidu sinna sisse. Siinkohal tekib küsimus, kas külmkappi tuleb maksustada kauba või teenusena. Kuna külmkappi hoitakse ja kasutatakse tööruumides ning ettevõtja kasutab seda peale tööpäeva lõppu edasi ettevõtluse tarbeks, siis on õige seda maksustada teenusena. Seaduse kohaselt tuleb lähtuda sellisel juhul teenuse omahinnast, mille alusel põhivara maksustatakse kuna näiteks kontoris kasutatavat külmkappi ei saa maksustata juurdehindlusega, seda kaupa ei anta ega müüda kellelegi. Omatarbe väärtus tuleb leida külmkapi kui ka kohvimasinate ja muude masinate amortisatsiooni ja hoolduskulude baasil. Amortisatsiooni arvestusega arvestatakse sellist vara, mida kasutatakse pikemat aega ja nimetatakse põhivaraks. Põhivara ei kulutata küll ära toodangu tootmiseks nagu näiteks materjali, kuid põhivaral on omadus vananeda ehk kuluda. Põhivara kulumist nimetataksegi amortisatsiooniks (Rohtung, 2012). Kui külmkapp maksab 250 eurot, millele lisandub juurde käibemaks 50 eurot ja see võetakse kasutusele 5. aastaks, siis amortisatsiooni arvestatakse kogusummalt ehk 300 eurolt. Ühe aasta amortisatsioon on 60 eurot ja ühe kuu oma 5 eurot. Külmkappe, kohvimasinaid ja muud tehnikat võiks autori arvates maksustada töötajate arvu suhtes iga kuiselt. Sellepärast tulebki maksustada seadmeid teenusena kuna tööandja osutab töötajale külmkapis hoiustamise teenust. Kui ettevõttel on 20 töötajat, kuid igapäevaselt käivad vahetustega tööl 10 inimest, siis autori arvates võiks maksustatava väärtuse leidmise aluseks olla kuu amortisatsioon ja päevas töötavate inimeste arv. Näiteks amortisatsioon on 5 eurot kuus, millest käibemaks on 0,83 senti, siis käibemaksu võiks korrutada päevas töötavate inimeste arvuga, ehk omatarbe summa tuleb kuus 8,3 eurot. Ettevõtluse tarbeks ostetud tehnikat, mida reaalselt kasutatakse on raske Maksu- ja Tolliametil kontrollida, et mida seal sees hoitakse ja millisel ajal.

Põllumajandusega või metsandusega tegelevatel ettevõtetel on probleemiks see, kuidas leida traktori maksustavat väärtust. Seaduse kohaselt käsitletakse traktorile kulupõhist hinnakujundust kuna traktoriga seotud kulusid on lihtsam ette arvestada kui turunõudlust. Turunõudlus võib metsanduses väga kiiresti areneda või hoopiski ette

tuua ettearvamusi. Kui ettevõtja kasutab ettevõtte traktorit omatarbena, siis on mõistlik autori arvates seda maksustatavat väärtust arvutada töötundide järgi kuna vanematel traktoritel võib puududa läbisõidunäidik. Siinkohal võiks aluseks võtta traktori ostuhinna, millel alusel saab määrata traktori omatarbeks kasutatava töötundide hinna. Näiteks, kui traktor maksis 12 500 eurot, millele lisandus käibemaks 2500 eurot ja sellega on ettenähtud töötundide arv 17 000 tundi ja seda kasutatakse mõnikord omatarbeks ühes kuus 30 tundi, siis saab leida traktori hinna ja etteantud sõidutundide põhjal omatarbeks kasutatava sõidutundide hinna, $12\,500\text{€} \times 30\text{h} / 17\,000\text{h}$ tuleb 22,06 eurot, mida tuleks korrutada käibemaksu protsendiga ehk $22,06 \times 0,2$. Saadud tulemus 4.42 eurot tuleks deklareerida omatarbena.

Uuemate traktorite puhul, millel on läbisõidunäidik, võiks autori arvates traktorite omatarbe kasutamist samamoodi käsitleda nagu 2014. aastal sõiduautode omatarvet, et sõidupäeviku pidamisel on alussummaks erasõitude kilomeetrite arv korda mingi arv (näiteks sõiduautodel oli erasõitude kilomeetrite arv korda 0,3). Kuna traktori kulumine on suurem, siis võiks see arv olla 0,3 asemel näiteks 0,6. Kui traktorist sõidab oma põllul ettevõtte sõidukiga 50 kilomeetrit kuus, siis tuleks tal deklareerida omatarbena 30 eurot.

Kui võtta järgmisena näide luksuskaupade vallast, siis kui näiteks asutatakse äriühing ning soetatakse kallis kaater ja arvatakse sisendkäibemaks maha, et hakata meresõidu teenust pakkuma või kaatrit välja laenutama. Sisuliselt aga ettevõtlust ei toimu ning käivet ei teki. (Elling, Laube ja Ulmre, 2006, lk 49) Kuna enamikel kaatritel ei ole võimalik näha, mitu meremiili sellega läbitud on, aga mootori töötatud tunde näeb, siis autori arvates võiks kaatrite puhul arvestada maksubaasiks erasõitudena kulutatud tundide arvu. Kui kaater on ettevõtluse tarbeks soetatud (rendib välja), siis tal peaks laenutuse kohta ka vastavad algdokumendid olema. Ülejäänud mootori töötunnid, mil kaatrit ei laenutatud, tuleb arvestada maksustatava väärtusena.

Autori arvates tuleks KMS määruse põhjal käibe, kauba ja ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse paragrahvi täiendada (KMS-s leiab selle §12). Põhjalikumalt välja tuua, mille alusel ja kuidas leida erinevate kategooriate kaupade ja teenuste maksustatavat väärtust.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et suurim probleem omatarbe maksustamisel on maksustatava väärtuse leidmine. Seadustes, määrustes ja direktiivides on ebatäpselt väljatoodud maksustatava väärtuse leidmise juhised ning igapäevaste olukordade ja valdkondade maksustatava väärtuse leidmise juhised üldsegi puuduvad. Maksubaasi korrutamisel maksumääraga saame teada maksusumma, mis tuleb tasuda ettevõtte vara omatarbe kasutamise eest. Kui ettevõtte vara kasutatakse vähesel määral ka omatarbena, siis on autor jõudnud seisukohale, et masinaid, mida kasutatakse töötajate tarbeks töötundide alusel, peaks omatarbe maksustamine toimuma töötundide järgi. Kui saab arvestada kilomeetrite järgi, siis peaks maksustamine toimuma kilomeetrite järgi. Maksu- ja Tolliamet võiks keskenduda ka muudele kaupadele ja teenustele, mitte ainult suure rahalise väärtusega objektidele (näiteks sõiduaudod), seetõttu on ka probleemid kergesti esinevad.

KOKKUVÕTE

Maksukohustuslane peab omatarbena maksustama ettevõtte vara hulka kuuluvat kauba tasuta võõrandamist ja teenuse tasuta osutamist, samuti ettevõtte vara hulka kuuluvat kaupa, mida kasutatakse maksukohustulase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtumis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil. Omatarvet maksustatakse tulumaksu, sotsiaalmaksu ja käibemaksuga kuid lõputöös keskenduti omatarbe käibemaksuga maksustamisele.

Lõputöö teema aktuaalsuseks oli see, et 4. mail 2017. aastal saatis Vabariigi Valitsus Riigikogule tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liiklusseaduse muudatuste ettepaneku. Käibemaksuseaduse muudatusega soovitakse muuta sõiduautode omatarbeks kasutamise maksustamist.

Teema oli uudne kuna antud töös käsitleti omatarbe maksustamist kaupade ja teenuste mõistete näitel ning toodi näiteid omatarbe maksustava väärtuse leidmise võimaluste kohta.

Lõputöö teema probleemiks oli see, et isikud kasutavad ettevõtte vara iseenda või pereliikmete tarbeks igapäevaselt sellele mõtlemata. Põhiprobleem tekib siis, kui soovitakse omatarvet maksustada. Probleem seisneb maksustatava väärtuse leidmises. Seaduses on küll definitsioon omatarbe kohta olemas, kuid maksustatava väärtuse juhised on käibemaksuseaduses üldsõnalised ja seetõttu tuli töös kasutada ka direktiivi ning käibemaksuseaduse rahandusministeeriumi kommentaare.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida omatarbe maksustamist Eestis. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati 4 uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Ettevõtted peavad ettevõtluse käigus müüdavaid kaupu ja pakkuvaid teenuseid maksustama käibemaksuga. Käibemaksu määr on Eestis 20%, mis on lisatud kauba või teenuse hinnale juurde, kuid rakendatakse ka 9% ja 0% määra. Käibemaks on lisatud kõikidele pakutavatele kaupadele ja teenustele juba juurde, seda maksab lõpptarbija, aga selle välja maksmise kohustus tekib maksukohustuslasel ja ettevõtete käibemaksu

kogub kokku Maksu- ja Tolliamet – seetõttu on käibemaks tarbimismaks. Käibemaksu tasumisel lähtutakse sihtkohamaa printsiibist, ehk kaupa või teenust maksustatakse seal, kus toimub reaalne tarbimine või teenuse osutamine. Käibemaks on suurima laekumisega makse riigieelarvesse. Maksukohustuslaseks peab registreerima kui ettevõttel ületab maksustatav aastakäive 16 000 eurot, vabatahtliku avaldusega saab seda ka varem teha.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade omatarbe mõistest ja olemusest. Omatarve on maksukohustuslase poolt oma ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine või siis teenuse tasuta osutamine. Omatarbena loetakse ka seda kui ettevõtte annab tasuta kasutada ise endale, töötajatele, teenistujale, juhtumis- või kontrollorganile ettevõtte vara. Omatarbe puhul peab mõistma kauba ja teenuse mõisteid ja nende erinevust. Lühidalt öeldes on kaup see mis sa näed ja katsud ning kaupa saab toota kuid teenusega rahuldatakse kellegi vajadusi ning teenust ei saa toota. Kauba käibe tekkimise koht on Eestis kui kaup toimetatakse saajale või tehakse talle muul viisil kättesaadavaks Eestis või eksporditakse kaupa Eestist. Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui teenust osutatakse Eesti maksukohustuslasele.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli uurida omatarbe maksustamist käibemaksuga. Nagu sai just öeldud, et omatarvet maksustatakse käibemaksuga. Omatarbe maksustamise eelduseks on see, et kaubalt või teenuselt on varasemalt maha arvatud sisendkäibemaks. Omatarvet saavad deklareerida ainult käibemaksukohustuslased. Omatarve käive tuleb kajastada käibedeklaratsioonil, sellel perioodil, mil tegelik kauba andmine või teenuse osutamine toimus. Eestis maksustatakse ainule sellist kauba käivet, mille tekkimise koht on Eestis. Teenust maksustatakse selles tarbimise riigis, kus tekib teenuse käive ning teenuse käibe tekkimise aeg ning teenuse käibe tekkimise aeg tekib teenuse osutamisel või ettemaksu saamisel. Omatarbe maksustamisel tuleb lähtuda omatarbe maksustavast väärtusest.

Neljandas uurimisülesandeks oli analüüsida omatarbe maksustatava väärtuse leidmist. Maksustatav väärtus on käibemaksu maksubaas, mille all mõeldakse maksuobjekti rahalist väljendust ehk arvu. Maksubaasi korrutamisel maksumääraga saame teada maksusumma, mis tuleb tasuda antud töö teema puhul siis ettevõtte vara omatarbena kasutamise eest. Käibemaksuseaduste kohaselt on maksustatavaks väärtuseks

soetusmaksumus ning selle puudumisel omahind või müügihind. Maksustatavat väärtust on reaalne veel arvutada kulupõhise arvestuse ja amortisatsiooni alusel.

Autor jõudis järeldusele, et omatarbe maksustamine on keeruline kuna esiteks omatarbe mõiste aru saamiseks tuleb teada veel kauba ja teenuse mõistet ning neil kahel mõistel tuleb vahet teha. Omatarbe maksustamise aluseks on maksustatav väärtus, maksustatava väärtuse mõiste on seaduses üldsõnaline, mistõttu tuleb olukordi lahendada käibemaksudirektiivi ja rahandusministeeriumi selgituste abil. Autori seisukoht on järgmine, et sõiduvahendeid teenuse kasutamiseks võiks deklareerida kilomeetrite järgi ja masinaid, mida ei saa kilomeetrite järgi deklareerida, tuleks võtta aluseks töötundide arv. Samuti võiks meedias rohkem käsitleda ka peale sõiduautode omatarbe maksustamise muid kaupu ja teenuseid kuna omatarbena ei ole tule ainult sõiduautosid deklareerida.

Edaspidi võiks teadustööde raames intervjuuerida ettevõtteid ja uurida, et kui palju on ettevõttel kaupu, mis kasutatakse ka omatarbena ning kas ettevõtted deklareerivad isikliku tarbena kasutatavaid kaupu ja teenuseid ning kuidas nende arvates oleks omatarbe maksustamine õiglasem ja sealhulgas lihtsam.

SUMMARY

The self-supply is taxed with income tax, social tax and value added tax. The graduate thesis focuses on self-supply taxation with value added tax in Estonia.

The self-supply means the transfer without charge of goods forming part of the business assets and provision of services without charge by a taxable person as well as use without charge of goods forming part of the business assets by the taxable person itself, its employee, servant or member of the management or control body for personal purposes or for purposes other than business. The transfer or use of goods in the abovementioned cases shall be deemed to be self-supply if the taxable person has deducted the input value added tax on the goods or a part of the goods from its calculated value added tax in full or in part.

The title of the thesis is „Self-Supply Taxation in Estonia“. The thesis is written in Estonian and consists of 42 pages. The author has used 41 literature sources, which all have been referred to in the text.

Self-supply is actual because on 4 May, in 2017, the Government sent to Parliament the Income Tax Act, the Value Added Tax Act and the Traffic Act amendment proposed. They want to change the taxation of company cars.

The main problem what the thesis is based on, is the fact that persons using company assets for themselves, family members or workers' own needs unconsciously or deliberately, self-supply undeclared. There is self-supply taxable the vague instructions in Value Added Tax Act. And it causes problems for the taxpayer.

The aim of this thesis is to analyze self-supply taxation in Estonia. To achieve the objective of the thesis, the following four research tasks were established:

1. To give an overview of the idea and nature of VAT.
2. To give an overview of the idea and nature of self-supply.
3. To analyze self-supply taxation with value added tax in Estonia.
4. To analyze taxable amount of self-supply.

The graduate thesis is theoretical research. The overview of the value-added tax and self-supply basic notion are given in the first chapter. In the second chapter, author analysis self-supply taxation with value added tax in Estonia and how to found the taxable value.

Author concluded that, self-supply taxation is complicated because in the VAT Act the taxable value notions are phrased too widely. The Regulation should be put in place, how to tax the various groups of goods and service, that taxpayers would do so in a uniform and fairly.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Alino, N. U., Schneider, G. P., 2011. European Union Value-Added Taxes on International sales of digital products. *Allied Academies International Conference: Proceedings of the Academy of Legal, Ethical & Regulatory Issues (ALERI)*, Issue 1, pp. 1.

Baltic Legal, 2017. *Taxes in Estonia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.baltic-legal.com/taxes-in-estonia-eng.htm> [Kasutatud: 12.02.2017].

Bhasin, H., 2017. *Difference between goods and services*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.marketing91.com/difference-between-goods-and-services/> [Kasutatud: 11.03.2017].

Business dictionary, 2017. *Company*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.businessdictionary.com/definition/company.html> [Kasutatud: 26.03.2017].

Eesti statistika, 2017. Riigieelarvesse laekunud maksud, kuu. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.stat.ee/53709?highlight=k%C3%A4ibemaks> [Kasutatud: 27.02.2017]

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

Elling, T., 2009. *Käibemaks II*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/15994/9789985671689.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Kasutatud: 22.03.2017].

Elling, T., 2014. *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule*. Tallinn: Print Best Trükikoda OÜ.

Elling, T., 2017. Äripäev. *Plaanitud muudatused kaubikute ja sõiduautode omatarbe käibemaksuga maksustamisel*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/05/04/plaanitud-muudatused-kaubikute-ja-soiduautode-omatarbe-kaibemaksuga-maksustamisel> [Kasutatud 16.05.2017]

Elling, T., Laube, M. & Ulmre, A., 2006. *Käibemaks II*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://mobile.dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/16004/Kaibemaks_II_osa.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Kastutatud: 11.02.2017]

Euroopa Liidu Teataja, 2006. *Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ET:PDF> [Kasutatud: 12.02.2017].

Heinapuu, O., 2017. *Riigieelarve maksutulused laekus 100,1 protsenti kavandatust*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/riigieelarve-maksutulused-laekus-1001-protsenti-kavandatust/> [Kasutatud 28.04.2017].

HM Revenue ja Customs, 2014. VAT: private use and self-supply of goods and services. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.gov.uk/guidance/vat-private-use-and-self-supply-of-goods-and-services> [Kasutatud 27.02.2017].

Ispas, R., Netoiu, L. M., Meita, N. L., 2014. VAT Cashing System: between Myth and Reality. *Year XIV*, Issue 16, pp. 119.

Kohalike maksude seadus (2017).

Kuusik, G., 2008. *Omatarve ja sisendkäibemaksu mahaarvamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2008/11/12/omatarve-ja-sisendkaibemaksu-mahaarvamine> [Kasutatud: 08.10.2016].

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

Käibemaksuseadus (2017).

Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega (2017).

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda.

Lehis, L., 2015. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: OÜ Print Best Trükikoda.

Lind, K., 2001. *Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2001/4/6386.SUM.php [Kasutatud 22.02.17].

Lind, K., 2007. *Maksustatav väärtus. Probleemid käibemaksuseaduses*. Leitud: Juridica. [16.05.2017].

Majandus- ja kommunikatsiooniministeerium, 2013. *Avalike teenuste korraldamise roheline raamat*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.mkm.ee/sites/default/files/avalike_teenuste_korraldamise_roheline_raamat.pdf [Kasutatud 13.02.2017].

Maksu- ja Tolliamet, 2016a. *Maksustatav väärtus*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse_selgitused/maksustatav-vaartus [Kasutatud 31.10.2016].

Maksu- ja Tolliamet, 2016b. *Teenuste maksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse_selgitused/teenuste-maksustamine [Kasutatud 12.02.2017].

Maksu- ja Tolliamet, 2017a. *Isiklik vara ja ettevõtluses kasutatav vara*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/registreerimine-ettevotlus/fuusilisest-isikust-ettevotjale/fie-abc/ix-isiklik-vara-ja-ettevotluse> [Kasutatud 29.01.2017].

Maksu- ja Tolliamet, 2017b. *Kaupade maksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse_selgitused/kaupade-maksustamine [Kasutatud: 12.02.2017].

Maksu- ja Tolliamet, 2017c. *Maksukohustuslasena registreerimine ja kustutamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse_selgitused/maksukohustuslasena-registreerimine-ja [Kasutatud: 12.02.2017].

Maksu- ja Tolliamet, 2017d. *Maksustamisperiood ja käibedeklaratsioon*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive->

kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/maksustamisperiood-ja [Kasutatud: 12.02.2017].

Maksukorralduse seadus (2017).

Nurk, A., 2005. *Teenuse käibemaksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=57> [Kasutatud: 12.02.2017].

Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ, 1977. Leitud: Eur-Lex. [15.05.2017].

Piggott, J. & Whalley, J., 1998. NBER Working Paper No. 6349. *VAT Base Broadening, Self Supply, and The Informal Sector*, pp. 1.

Pulk, S., 2006. *Pöördmaksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.efin.ee/old/Artiklid/Poordmaksustamine.htm> [Kasutatud: 12.02.2017].

Riigikohtu Halduskollegiumi otsus 02.03.2001 nr 3-3-1-18-01.

Riigiteataja, 2011. *RTJ4 Varud*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.riigiteataja.ee/aktiisa/3100/1201/2005/RTJ%204.pdf> [Kasutatud: 27.02.2017].

Rohtung, A., 2012. Amortisatsioon. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.jkhk.ee/oppematerjal/Rohtung_Kulud_ja_tegevusmaht_parandatud/ob/amortisatsioon.html [Kasutatud: 14.05.2017].

Tammert, P., 2003. *Maksundus*. Tallinn: OÜ Airwell.

Tammert, P., 2005. *Maksundus*. Tallinn: OÜ Airwell.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus (2017).