

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Merli Laurson

PIIRATUD MAKSUKOHUSTUSLANE  
KÄIBEMAKSUSEADUSES

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, Bac

Tallinn 2008

# SISUKORD

ANNOTATSIOON .....	3
SISSEJUHATUS .....	4
1. KÄIBEMAKSUKOHUSUSE TEKKIMISE ÜLDISED ALUSED .....	6
1.1. Käibemaksu ajaloost Eestis .....	6
1.2. Käibemaksu olemus ja põhimõtted.....	8
1.3. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise üldised alused ja kord.....	12
2. PIIRATUD MAKSUKOHUSTUSLASE MÕISTE JA OLEMUS .....	14
2.1. Piiratud maksukohustuslase mõiste .....	14
2.2. Piiratud maksukohustuse tekkimise ja lõppemise alused .....	15
2.3. Piiratud maksukohustuslasel kaupade soetamisel tekkiv maksukohustus.....	21
2.4. Piiratud maksukohustuslasel teenuse saamisel tekkiv maksukohustus .....	22
3. PIIRATUD MAKSUKOHUSTUSLASE KOHUSTUSED .....	24
3.1. Piiratud maksukohustuslase kohustuste ülevaade.....	24
3.2. Piiratud maksukohustuslase maksustamisperiood ja deklaratsioon.....	25
3.3. Piiratud maksukohustuslaste poolt esitatud käibedeklaratsioonid Eestis .....	26
3.4. Käibemaksusumma arvutamine ja käibemaksu tasumine ning laekumine.....	30
KOKKUVÕTE .....	31
SUMMARY .....	33
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	34
LISAD.....	35
Lisa 1. Piirmäärad ELi liikmesriikides piiratud maksukohustuslase puhul.....	35
Lisa 2. Rahandusministri 07.04.2004 määrus nr 77 .....	36
Lisa 3. Piiratud maksukohustuslasena registreerimise vorm .....	38
Lisa 4. Käibemaksukohustuslasena registreerimise vorm .....	39

## ANNOTATSIOON

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta Mai 2008
Töö pealkiri Piiratud maksukohustuslane käibemaksuseaduses	
Töö autor: Merli Laurson	allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal piiratud maksukohustuslane käibemaksuseaduses. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 40 leheküljest, millest 6 lehekülge moodustavad lisad. Lõputöö koostamisel on kasutatud 12 allikat. Võõrkeelne kokkuvõte on koostatud inglise keeles. Töö eesmärgiks on välja tuua piiratud maksukohustuse staatuse kitsaskohad.</p> <p>Lõputöö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis tehakse lühiülevaade käibemaksu ajaloost Eestis, käibemaksu üldpõhimõtetest ning käibemaksukohustuslasena registreerimise üldistest alustest ning korrast. Teises peatükis avatakse piiratud maksukohustuslase mõiste ning olemus. Kolmandas peatükis keskendutakse piiratud maksukohustuslase kohustustele. Töö eesmärk, järeldused ja ettepanekud sisalduvad läbivalt kolmes peatükis.</p> <p>Uurimismeetodina on autor kasutanud andmete kogumise-, tõlgendamise- ja analüüsimise meetodeid. Töö koostamisel on autor kasutanud valdavalt eesitkeelset erialast kirjandust. Kasutatud on ka Internetiallikaid ning seadusandlust. Põhiliseks kasutatud normatiivseks aktiks on käibemaksuseadus.</p> <p>Töös kasutatud andmetest ja analüüsist tulenevalt võib järeldada, kuigi piiratud maksukohustuslase staatuse puhul esineb nii positiivseid kui ka negatiivseid mõjusid, ei kaalu negatiivsed küljed üles staatusest tulenevat positiivset mõju.</p>	
Võtmesõnad: käibemaksu ajalugu, omadused, põhimõtted, piiratud maksukohustuslane, mõiste, maksukohustuse tekkimine, registreerimine, registrist kustutamine, kohustused, õigused, deklareerimine.	
Keywords: history of Value Added Tax (VAT), properties, principles, persons with limited liability to VAT, definition, creation of tax liability, registration, termination of registry entry, obligations, rights, declaring.	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud: Juhendaja: Tõnis Elling	allkiri:

## SISSEJUHATUS

Käibemaksust kui lisandunud väärtuse maksust võib Eesti ajalooos rääkida alates 1991. aastast. See oli kehtestatud Eesti Vabariigi Valitsuse määrusega. Seaduse alusel kehtestatud käibemaks hakkas kehtima alles järgneval aastal ning jäi õiguslikuks aluseks kuni 1994. aastani. Käibemaks on alates esmasest kehtestamisest kuni praegu jõus oleva, 2004. aastal kehtima hakanud käibemaksuseaduseni läbinud mitmeid muudatusi. Euroopa Liiduga ühinemine 2004. aastal tõi endaga kaasa Euroopa Nõukogu Kuuendal Direktiivil põhineva käibemaksuseaduse. Sellest tulenevalt rakendusid Eestis mitmed varasemast oluliselt erinevad reeglid. Käibemaksukohustuslase mõiste kõrval kehtestas seadus erinevalt nimetatud direktiivist ka piiratud maksukohustuslase mõiste.

Teema muutus aktuaalseks Eesti liitumisel Euroopa Liiduga ning on seda siiani, sest piiratud maksukohustuslase mõiste on Eesti käibemaksupraktikas alles uus, on veel eesti keeles lahti kirjutamata ja praktikas tekib sellega siiani palju probleeme.

Töö eesmärgiks on välja tuua piiratud maksukohustuslase staatuse kitsaskohad. Lõputöö hüpoteesiks on, et piiratud maksukohustuslase staatusega kaasnevad negatiivsed küljed kaaluvad üles staatusest lähtuva positiivse mõju.

Teema on oluline, kuna käibemaks on üks tähtsamatest maksudest Eestis - suurim osa maksutuludest laekub riigi eelarvesse sotsiaalmaksu kõrval just käibemaksust. Piiratud maksukohustuslase staatuse hõlbustab sihtkohamaa põhimõtte rakendumist ning seeläbi tagab piiratud maksukohustuslase tehingutelt makstava käibemaksu laekumise Eesti riigile. Piiratud maksukohustuslase käsitlemise kasutuselevõtmine on tingitud ka asjaolust, et Euroopa Liidus liiguvad kaubad vabalt ning käibemaksu tollipiiril ei koguta. Paljud isikud aga pole käibemaksukohustuslased ja ühendusesisene soetamine neile käibemaksu tasumise kohustust kaasa ei too. Lisaks kehtivad piiratud maksukohustuslasele teistsugused tingimused (sh näiteks registreerimiskohustus) kui tavalisele käibemaksukohustuslasele. Need tingimused on erinevad ka riigiti. Sellest kõigest tulenevalt võib staatusega kaasneda probleeme. Arvestades eelpool välja toodud põhjusi vajaks teema lähemat uurimist.

Probleemiks on ka see, et piiratud maksukohustuslase regulatsiooni kasutatakse suhteliselt vähe. Põhjuseks võib olla see, et antud staatusest ei teata piisavalt. Seetõttu ei ole mõiste ennast Eestis täielikult õigustanud.

Uurimismeetodina kasutatakse andmete analüüsi ning tehakse nende põhjal järeldusi. Sealhulgas kasutatakse formaalset ehk seadusandluse analüüsi. Põhiliseks kasutatavaks normatiivseks aktiks on käibemaksuseadus.

# 1. KÄIBEMAKSUKOHUSUSE TEKKIMISE ÜLDISED ALUSED

## 1.1. Käibemaksu ajaloost Eestis

Eestis kehtestati lisandunud väärtuse maksuna toimiv käibemaks esmakordselt Vabariigi Valitsuse määrusega, mis jõustus 1. jaanuaril 1991. Alates 1. jaanuarist 1992 on käibemaks kehtestatud seadusega. Kokku on meil olnud juba neli erinevat käibemaksuseadust (KMS). 1993. aasta lõpuni kehtis Ülemnõukogu poolt vastu võetud seadus. Järgmine, Riigikogu poolt vastu võetud käibemaksuseadus, kehtis üsna pikalt – kuni 2001. aasta lõpuni. Seda muudeti kokku 37 korda. 01.01.2002-30.04.2004 kehtis käibemaksuseadus, mida jõuti muuta 14 korda. Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 1. mail 2004 hakkas kehtima uus, 10. detsembril 2003 vastu võetud käibemaksuseadus.<sup>1</sup> Käesolevaks hetkeks on seda muudetud 12 korral.

Vabariigi Valitsuse määrusega kehtestatud käibemaks oli põhimõtteliselt lisandunud väärtuse maks ega vastanud paljuski Kuuenda Direktiivi nõuetele. Maksu tasumise aluseks oli nimetatud määrus, aga ka Maksuameti poolt kinnitatud juhend. Erinevuste korral lähtuti juhendist. Käibemaksukohustus oli sätestatud määrusega ning maksuametis eraldi käibemaksukohustuslaseks registreerimist ei toimunud. Käibemaksuga maksustati kaupade ja tasuliste teenuste müügi käivet Eestis. Käibemaksumääraks oli 7% ning lisaks sellele võis maakonna või vabariikliku linna volikogu kehtestada täiendava maksumäära, mis ei tohtinud ületada 3% kauba või teenuse käibemaksuta müügihinnast.<sup>2</sup>

Seaduse alusel kehtestatud käibemaks hakkas kehtima 1992. aasta algusest. Maksuamet hakkas ettevõtteid ja organisatsioone käibemaksukohustuslasena registreerima. Registreerimiskohustus tekkis, kui kalendrikuu käive ületas kümnekordset miinimumpalka. Enne nimetatud mahus käibe tekkimist võisid enda registreerimist taotleda ettevõtted, aga mitte organisatsioonid. Maksuametil oli õigus otsustada, kas isik käibemaksukohustuslaseks registreerida või mitte. Kui varem tasuti kaupade impordil käibemaksu vaid põhivahendite impordilt, siis alates 1992. aasta novembrist hakati maksustama juba igasugust kaupade

---

<sup>1</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 357

<sup>2</sup> Pulk, S. 2001. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura, 12-13

importi, sõltumata sellest, kas seda tegi füüsiline või juriidiline isik. Tekkis põhivara soetamiselt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus. 1992. aasta alguses kehtestati ühtne käibemaksumäär 10%, mis 20. juuniks tõusis 18%ni.<sup>3</sup>

1. jaanuarist 1994 kehtestati uus käibemaksuseadus, 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. Maksukohustuslaseks pidi 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. Toodi sisse põhimõte, et kaupade ja teenuste ostmisel saab käibemaksukohustuslane 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 eksporti ning käibemaksust vabastatud käivet - see tähendab, et ekspordile kehtestati nullprotsendiline käibemaksumäär.<sup>4</sup>

Alates 1. aprillist 1995 on käibemaksukohustuslasena registreerimise piirmäär 250 000 krooni, mis kehtib tänaseni. Alates 3. juunist 1997 hakati juriidilistest isikutest mitteresidentidele tagastama Eestis kaupade ja teenuste ostmisel makstud käibemaksu. Vähendatud käibemaksumäär võeti Eestis esmakordselt kasutusele aastal 1999 ning 5%-lise määraga maksustati raamatud. Aastast 2000 kehtestati vähendatud käibemaksumäär ohtlike jäätmete käitlemisele. 2001. aastast lisandusid ravimid, meditsiiniseadmed ning biotsiidid. Sama aasta juulist maksustati vähendatud maksumääraga füüsilisele isikule riigivalla- 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.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> *ibid*

<sup>4</sup> Rahandusministeerium. Käibemaksu<sup>1</sup> ajalugu. <http://www.fin.ee/?id=280>. 03.03.2008

<sup>5</sup> *ibid*

1. jaanuaril 2002 hakkas kehtima järgmine käibemaksuseadus, mis oli õiguslikuks aluseks kuni 1. maini 2004. Seoses Euroopa Liiduga liitumisega jõustus siis ka täna kehtiv käibemaksuseadus.<sup>6</sup> Selle seadusega kehtestatigi piiratud maksukohustuslase staatus.

## 1.2. Käibemaksu olemus ja põhimõtted

Käibemaks on üks väheseid makse, mis laekub täies ulatuses riigile ja mille kasutamisele ei ole ette nähtud mingit sihtotstarvet, välja arvatud eraldi ELi eelarvesse.<sup>7</sup> Tema eesmärk on mõjutada tarbimist. Käibemaks on spetsiaalsetest tarbimismaksudest ja aktsiisidest erinev selle poolest, et keskendub kõikide kaupade ja teenuste tarbimisele.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel tasutud maksu võrra.<sup>8</sup> Käibemaksu kõrval esineb veel teisigi tarbimismakse (nt aktsiisid, hasartmängumaks) ning osa spetsiifilise tarbimismaksuga maksustatud kaupu ja teenuseid on käibemaksust vabastatud.

Käibemaks on objektiivne maks. Maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Vahet ei tehta, kes on müüja või ostja. Mõnikord lähtutakse isiku asukohast käibe toimumise määramisel ja mõned maksuvabastused on suunatud ainult mittetulunduslikku laadi tegevusega isikutele.<sup>9</sup>

Käibemaks on perioodiline maks. Maksustamisperioodiks on üldjuhul kalendrikuu, kuid erandina võib maksukohustuslase taotluse alusel kehtestada ka pikemaid perioode. See võib osutuda vajalikuks näiteks hooajalise ettevõtluse puhul.<sup>10</sup>

Käibemaks on kaudne maks. Maksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema administreerimise

---

<sup>6</sup> *ibid*

<sup>7</sup> Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: Casus, 567

<sup>8</sup> General overview. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm). 17.04.2008

<sup>9</sup> Huberg, M., Uusorg, M. 2007. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Tartu: Casus, 567

<sup>10</sup> *ibid*



huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks müüja. Ostja maksab müügihinnas sisalduvat käibemaksu ning müüjal on õigus ja kohustus nõuda ostjalt käibemaksusumma võrra suurendatud hinna tasumist. Riigi ees vastutab maksu tasumise eest müüja.<sup>11</sup>

Käibemaks toimib lisandunud väärtuse maksuna. See toimib mitmefaasilisena, jaotades maksusumma ettevõtjate vahel. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kokku annabki kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma. Euroopa Liidus on lisandunud väärtuse arvutamiseks kasutusel kaudse mahaarvamise meetod, mille kohaselt ei arvutata lisandunud väärtust mitte maksubaasina, vaid maksusumma kaudu – müügikäibelt arvutatud käibemaksust arvatakse maha ostukäibelt tasutud käibemaks (sisendkäibemaks). Sisendkäibemaks arvatakse maha kohe kauba soetamisel või teenuse saamisel, mingit amortiseerimist ega kaubakulu arvestamist ei toimu. Lisandunud väärtus võib olla ka negatiivne (nt investeringute tegemisel, põhivara või kaubavarude soetamisel), sel juhul tuleb sisendkäibemaksu ja arvestatud käibemaksu vahe maksumaksjale tagastada. Ostja saab sisendkäibemaksu maha arvata ainult konkreetse müüja poolt väljastatud arvel näidatud käibemaksu. Seetõttu ongi käibemaksuarvestuses arve vorminõuetele pööratud palju suuremat tähelepanu kui tulumaksuarvestuses.<sup>12</sup>

Lisandunud väärtuse kõrval eksisteerib suhteliselt iseseisva maksuna impordikäibemaks. See on ühekordne maks, mida maksavad kõik kaupa importivad isikud. Mõlema maksu puhul on erinev maksumaksjate ring, maksustatava väärtuse arvutamise kord, maksu tasumise kord ja tähtpäevad. Kui impordimaksu maksjaks on kauba lõpptarbija, siis on tegemist otsese maksuga. Kui kaupa impordib ettevõtja, siis kujutab impordil tasutud käibemaks endast sisendkäibemaksu eriliiki. Alates Eesti liitumisest Euroopa Liiduga kehtiv pöördkäibemaks ühendusesiseselt kauba soetamiselt ja teenuse saamiselt toimib sarnaselt impordikäibemaksule, olles lõpptarbija jaoks ühekordne otsene maks ja ettevõtja jaoks sisendkäibemaksu eriliik.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> *ibid*

<sup>12</sup> *idem*, 568

<sup>13</sup> *ibid*

Käibemaks on tarbimismaks, kuna sellega koormatakse lõpptarbijat, mitte ettevõtjat.<sup>14</sup> Ettevõtjad on enamjaolt ainult käibemaksu kogujad. Kui ettevõtte kasutab soetatud kaupu või saadud teenuseid otseselt või kaudselt uute maksustatavate kaupade ja teenuste tootmiseks, tagatakse talle sisendkäibemaksu kohese mahaarvamise õigus. Põhimõtteliselt võiks ettevõtjatevahelised tehingud üldse käibemaksust vabastada, kuid see muudaks maksu haldamise liiga keeruliseks ning suurendaks maksupettuste riski.<sup>15</sup>

Käibemaksuga maksustamisel kehtib neutraalsuse põhimõte, mistõttu pole oluline kui palju tehinguid on seotud - kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt.<sup>16</sup> Käibemaksuga maksustamine ei tohi sõltuda müüja õiguslikust vormist ega müügitehingu juriidilistest nüanssidest, vaid ainult käibe majanduslikust sisust. Käibemaks on neutraalne vaid siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Käibemaksuga maksustamisel ei tohi tekkida kumulatsiooni ega alusetuid maksuvabastusi, sest mõlemad moonutavad ettevõtjatevahelist ausat konkurentsi ja takistavad vaba ettevõtlust.<sup>17</sup>

Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis lähtutakse rahvusvaheliste tehingute maksustamisel sihtkohamaa põhimõttest. See tähendab, et maksustamine toimub selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Kui Eesti ettevõtja müüb teises riigis asuvale ostjale kaupa või osutab teenust, tuleb rakendada maksuvabastust sisendkäibemaksu tagastamise õigusega. Seevastu kui Eestis asuv isik ostab kaupa või saab teenust teisest riigist, peab ostja maksma käibemaksu. Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt tuleb välismaalt ostetud kaupa ja teenust maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa või teenust. Mõlemad reeglid peavad toimima sünkroonselt, muidu võib tekkida topeltnmaksustamine või alusetu maksuvabastus.<sup>18</sup>

Topeltnmaksustamise juhtumid esinevad eelkõige isikute puhul, kellel puudub käibemaksu mahaarvamise õigus. See võib olla tingitud erinevatest asjadest. Näiteks võib topeltnmaksustamise põhjuseks olla Kuuenda Direktiivi sätete erinev tõlgendamine eri

---

<sup>14</sup> General overview. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm). 17.04.2008

<sup>15</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 568

<sup>16</sup> General overview. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm). 17.04.2008

<sup>17</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 569

<sup>18</sup> *ibid*

liikmesriikides. Probleeme võib tekitada näiteks kaupade soetamise ja teenuste saamise erinev käsitus Kuuenda Direktiivi artiklitest 31 ja 43, mille aluselt määratakse käibemaksu tasumise kohustuse tekkimine. Kuna direktiiv ei ole otsekohalduv, siis ei garanteeri mitte miski seda, et liikmesriigid mõistavad ja kohaldavad nimetatud direktiivi täpselt ühte moodi.

Teisalt võib topeltmaksustamise põhjuseks olla mitte sätete, vaid olukorra enda erinev tõlgendamine asjasse puutuvate liikmesriikide maksuadministratsioonide poolt. Näiteks kaupade soetamisel või teenuste saamisel teisest liikmesriigist võib topeltmaksustamise probleem tõusetuda sellest, et päritoluma maksuadministratsioon otsustab, et tõendid selle kohta, et sihtkohamaaks on teine liikmesriik, pole piisavad või pole üldse esitatud ning keeldub maksuvabastust andmast. Samal ajal peab sihtkohamaa maksuadministratsioon tõendeid, et päritolumaaks on liikmesriik, piisavaks ning kogub ka omalt poolt ostjalt käibemaksu.

Ka liikmesriikide siseriiklikud õigusaktid võivad olla topeltmaksustamise aluseks. Näiteks võivad kaks liikmesriiki tõlgendada ühtemoodi Kuuenda Direktiivi artiklit 43, ent siseriiklikest õigusaktidest tulenevalt tõlgendatakse erinevalt tehingu vormi.

Topeltmaksustamise kõrvaldamise võimalused on tihtipeale piiratud. Kuuendast direktiivist lähtuva topeltmaksustamise puhul oleks üheks võimaluseks tõsta probleem päevakorda nn käibemaksukomitees, mis on sätestatud Kuuenda Direktiivi artiklis 398, ning selle komiteed kaudu luua ühiselt rakendatavad juhised<sup>19</sup>. Võib ka esitada hagi Euroopa Kohtule. Need lahendused on sobilikumad üksikjuhtumite lahendamiseks ning ei elimineeri probleemi täielikult, kuid samas pakuvad nad sellele siiski teatavat leevendust.

Kui lahknevused ei tulene mitte käibemaksudirektiivide vaid olukorra või mõistete erinevast tõlgendamisest, võib põhjuseks olla vähene suhtlemine liikmesriikide maksuadministratsioonide vahel. Sellistel juhtudel puudub käibemaksukomiteel täielik ülevaade olukorrast ning nende sekkumine poleks sobilik. Euroopa Kohtu asemel oleks mõistlikum kasutada riiklikke kohtuid. Samas on selline lahendus kulukas ega garanteeri ühtset otsust. Enamgi veel, erinevalt otsesest maksustamisest puuduvad Kuuendas

---

<sup>19</sup> Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ET:PDF> 20.02.2008

Direktiivis või kahepoolsetes konventsioonides sätted, mis lubaksid käibemaksuga topeltmaksustamise kõrvaldamist. Üheks võimaluseks on liikmesriikide maksuadministratsioonide omavahelised mitteformaalsed kokkulepped. Samas pole need eriti usaldusväärsed, kuna põhinevad suuresti asjassepuutuvate liikmesriikide heal tahtel. Olukordades, kus omavahel kokkuleppele ei jõuta, võib pöörduda näiteks sõltumatu vahekohtuniku poole. Selleks on loodud vahekohtukomitee.

### 1.3. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise üldised alused ja kord

Käibemaksu eripäraks on asjaolu, et „täieõigusliku maksumaksja” staatuse omandamiseks tuleb läbida spetsiifiline registreerimise protseduur. Tulu- ja sotsiaalmaksu puhul seda läbida ei tule. Lisaks peavad käibemaksukohustuslased oma arvepidamises üldkasutatava isiku- või registrikoodi asemel kasutama käibemaksuregistri koodi.<sup>20</sup>

Käibemaksukohustuslaste registreerimist ja registrist kustutamist reguleerivad KMSi §-d 19-26. Registreerimine on kohustuslik, kui isiku või asutuse maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvestatuna 250 000 krooni. Väiksema käibe puhul on registreerimine vabatahtlik. Kuuendas Direktiivis oli piirmäär mõnevõrra väiksem, kuid Eestile anti liitumisel erand ning lubati jätkata kehtiva piirmäära kasutamist. Kõrgema piirmäära kasutamist põhjendatakse sellega, et väikeettevõtjate maksuarvestuse kontrollimine toob endaga kaasa kulusid, mis ületaksid võimaliku suurema käibemaksu laekumise. Piirmäär ei kehti välismaal juba registreeritud maksukohustuslastele. Kui välismaa ettevõtja müüb Eestis lõpptarbijatele kaupu või osutab teenuseid, siis üldjuhul peab ta ennast kohe registreerima käibemaksukohustuslaseks. Erandiks on kaugmüük, mille puhul kehtib 500 000 kroonine käibe piirmäär. Välismaa ettevõtja võib kasutada maksuesindajat.<sup>21</sup>

Käibemaksukohustuslasena registreerimise hetkest tekib maksumaksjal kohustus arvestada oma müügikäibelt käibemaksu, samal ajal tekib tal ka sisendkäibemaksu mahaarvamise

---

<sup>20</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 364

<sup>21</sup> *idem*, 364-365

õigus. Käibemaksukohustus võib tekkida esimesest müügitehingust alates, kui selle väärtus ületab 250 000 krooni piiri.<sup>22</sup>

Kui maksukohustuslane ei täitnud registreerimiskohustust õigeaegselt, registreeritakse ta tagasiulatuvalt. KMS võimaldab registreerida mitu isikut ühise käibemaksukohustuslasena. Oma maksukohustusi täidetakse küll iseseisvalt, kuid nende omavahelist käivet ei maksustata, kui ostja kasutab saadud kaupa või teenust täies ulatuses maksuvaba käibe tarbeks.<sup>23</sup>

Käibemaksukohustuslase registrist kustutamine on võimalik nii maksumaksja enda kui maksuhalduri algatusel. Kui ettevõtja kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist, siis peab ta maksma käibemaksu müümata kaupadelt, mille soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud. Nende kaupade hilisem müük on maksuvaba.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> *idem*, 365

<sup>23</sup> *idem*, 365-366

<sup>24</sup> *idem*, 366

## 2. PIIRATUD MAKSUKOHUSTUSLASE MÕISTE JA OLEMUS

### 2.1. Piiratud maksukohustuslase mõiste

KMS<sup>25</sup> § 3 lõike 2 kohaselt on piiratud kohustustega käibemaksukohustuslane isik, kes on registreeritud või kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena. Teise liikmesriigi piiratud maksukohustuslane on isik, kes on selles liikmesriigis käibemaksuga maksustamiseks registreeritud ning kelle maksukohustused vastavad piiratud maksukohustuslase maksukohustustele. Nende isikute ringi kuuluvad ka juriidilise isiku staatusega varakogumid või isikuteühendused.

Isikud, kellel üldse piiratud maksukohustus võib tekkida, on kõik need, kes ei ole maksukohustuslased, ega ka ettevõtlusega mittetegelevad füüsilised isikud. Need on äriühingud, kellel ei ole 250 000 kroonine maksustatava käibe piir veel ületatud, samamoodi mittemaksukohustuslastest füüsilisest isikust ettevõtjad, mittetulundusühingud, sihtasutused, riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutused jne.<sup>26</sup>

Nagu näha seob käibemaksuseadus piiratud maksukohustuslase mõiste registreerimise kohustusega. Niisamuti nagu tavalise käibemaksukohustuslase puhul, kohaldub mõiste ainult ettevõtlusega tegelevatele isikutele. Seega on välistatud füüsilised isikud, kes soetavad kaupu või saavad teenuseid vaid isikliku kasutamise otstarbel. Käibemaksuseaduse aluseks oleva Nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ ehk Kuuenda direktiivi 21. artikkel nägi ette aluse taolise staatuse kehtestamiseks, siiski piiratud maksukohustuslase mõistet ta otseselt ei sätestanud.<sup>27</sup> See jätab liikmesriikidele vabaduse oma siseriikliku seadusandlusega antud staatust reguleerida täpselt nii, nagu neile rohkem sobib. Seetõttu on ka Eesti käsitus 21. artiklist mõnevõrra erinev.

Staatuse kehtestamisel on lähtutud põhimõttest, et kõik raamatupidamiskohustuslased, kelle ostutehinguid on võimalik kontrollida, võivad olla ka potentsiaalseks käibemaksu

---

<sup>25</sup> RT III 2007, 32, 259

<sup>26</sup> Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 83

<sup>27</sup> Euroopa Nõukogu direktiiv 77/388/EMÜ. <http://www.legaltext.ee/text/et/T60983.htm>. 15.03.2008

maksjaks. Seepärast jäävadki füüsilised isikud, kes sooritavad vaid isiklikuks tarbeks oste, sellest skeemist välja – neid oleks ülemääraselt raske kui mitte võimatu kontrollida ja piiratud maksukohustuslase staatus oleks nende jaoks ülemääraselt koormav.<sup>28</sup>

## 2.2. Piiratud maksukohustuse tekkimise ja lõppemise alused

KMS<sup>29</sup> § 21 lõike 2 kohaselt tekib isikul kohustus registreerida ennast piiratud maksukohustuslasena, kui tema ühendusesiseselt soetatud kaupade (vastavalt KMS § 8 lõigetele 1, 2, 4 ja 5) maksustatav väärtus ületab kalendriaasta algusest arvates 160 000 krooni. § 8 loetleb tingimused, millal on tegemist ühendusesisese soetamisega ning millal mitte.

Rahandusministri 4. aprilli 2004. aasta määruses nr 77<sup>30</sup> on loetletud teenused, mille saamisel peab isik registreerima ennast piiratud maksukohustuslasena. Nendeks teenusteks on:

- intellektuaalse omandi kasutada andmine või kasutamise õiguse üleandmine;
- reklaamiteenus;
- konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenus;
- teenus krediitiasutuste seaduse § 6 lõike 1 punktides 1–8, 10–12 ja 14 nimetatud tehingute ja toimingute teostamiseks, välja arvatud faktooring, välja arvatud seifi üürimine, või kindlustusteenus, mille hulka arvatakse ka edasikindlustus;
- tööjõu vahendamine;
- vallasasja, välja arvatud transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine;
- telekommunikatsiooniteenus, kaasa arvatud ülekandeliinide kasutamise õiguse loovutamine;
- ringhäälinguteenus;
- elektrooniliselt osutatav teenus;

---

<sup>28</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 367

<sup>29</sup> RT III 2007, 32, 259

<sup>30</sup> RTL 2005, 80, 1135

- vahendaja teenus, kes teise isiku nimel ja arvel tegutsedes hangib teisele isikule üht eelnevalt nimetatud teenust;
- teise liikmesriiki toimetatud vallasasja remontimine, hindamine, töötlemine või kokkupanemine, kui vallasasi toimetatakse Eestisse tagasi;
- kauba ühest liikmesriigist teise veo teenus, kaasa arvatud kauba vedu Eestisse või Eestist, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenused.

Vastavalt kuuendale direktiivile on teisest liikmesriigist kauba soetamine isikule maksuvaba üksnes kuni “soetamise piirmääran”. Piirmäära ületamisel peab nimetatud isik hakkama maksuma soetatud kaubalt käibemaksu sihtkohariigis. Samas ei kaasne sellega automaatselt registreeritud maksukohustuslase kohustuste ja ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse laienemist. Taolise direktiivi käsitluse rakendamiseks on liikmesriigid praktikas sisse viinud erinevaid registreerimise erikordi. Et eristada erisätete alusel registreeritud isikuid, kasutatakse käibemaksuseaduses mõistet “piiratud maksukohustuslane”, kuna vastavalt registreeritud isiku maksukohustus on piiratud ning ta ei ole kohustatud lisama käibemaksu oma maksustatavale käibe. Piiratud maksukohustuslase registreerimiskohustus tuleneb kuuenda direktiivist. Sama registreerimise erikorda kasutatakse ka teenuste saamisel tekkiva maksukohustuse täitmiseks.<sup>31</sup>

Piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus saab tekkida üksnes Eestis maksukohustuslasena registreerimata isikul, kuna maksukohustuslane kasutab kauba ühendusesisese soetamise ja teenuste saamise puhul pöördmaksustamist ning puudub vajadus täiendavaks regulatsiooniks.<sup>32</sup>

KMS § 21 lõike 1 kohaselt tekib piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustus juba teenuse saamise päevast.<sup>33</sup> Enne piiratud maksukohustuslase staatuse kehtestamist toimus „teenuse impordi” korral samuti pöördmaksustamine, kuid teenuse saajal tekkis käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus alles 250 000 krooni suuruse impordi

---

<sup>31</sup> Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministri kommentaaridega. <http://www.fin.ee/?id=280>

<sup>32</sup> *Ibid*

<sup>33</sup> RT III 2007, 32, 259



saavutamisel.<sup>34</sup> Kaupade ühendusesisesel soetamisel on piirmääraks 160 000 krooni kalendriaasta jooksul, mille ületamisel tekib registreerimise kohustus. Piirmäär arvestamisel ei võeta arvesse aktsiisikaupade ja uue transpordivahendi soetamist, mille puhul registreerimise kohustust iseenesest ei teki, kuid käibemaks tuleb tasuda koheselt. 160 000-kroonist piirmäär ei arvestata ka ettevõtlusega tegeleva välisriigi isikute puhul, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht. Neil tekib ühendusesisesel soetamisel Eestist registreerimise kohustus kauba soetamise päevast alates. Loomulikult ei kohaldata seda sätet, kui kauba ühendusesisene soetamine on maksuvaba.<sup>35</sup>

Kuigi Euroopa Nõukogu Kuues direktiiv annab ette vaid suunad, mitte kindlad reeglid, on osad liikmesriigid läinud seda teed, et on kehtestanud kaupade soetamisel piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohustuse tekkimise piirmääraks direktiivi etteantud 10 000 eurot (Lisa 1). Nendeks riikideks on Sloveenia, Soome, Portugal, Luksemburg, Malta, Holland, Kreeka, Hispaania ja Prantsusmaa. Üldjuhul jääb piirmäär teiste riikide puhul 10 000 euro lähedusse, olles siis veidi madalam või kõrgem. Nii on näiteks Itaalias ja Rootsis kehtestatud vastaval 8263- ja 9843eurone piirmäär. Kolme balti riigi võrdlusest nähtub, et Eestis on piirmäär kõrgem kui Lätis ja Leedus, kuid mitte märkimisväärselt. Eestiga sama määr on veel ainult Bulgaarial. Kõige kõrgema piirmäär on kehtestanud Iirimaa (41 000 €) ja Suurbritannia (89 410 €). Need summad on Kuuenda direktiivi, aga ka teiste riikide piirmäärast kordi suuremad.

Kui isikul on tekkinud kohustus end piiratud maksukohustuslasena registreerida, siis tuleb tal esitada maksuhaldurile avaldus piiratud maksukohustuslasena registreerimise kohta kolme tööpäeva jooksul kohustuse tekkimise päevast alates. Kui isik pole registreerimiskohustuse tekkimisel avaldust õigeaegselt esitanud, registreerib maksuhaldur isiku omaalgatuslikult kohustuse tekkimise päeva seisuga. Registreerimist käsitlev otsus tuleb isikule teatavaks teha hiljemalt otsuse tegemise päevale järgneval tööpäeval.<sup>36</sup>

Eesti mittemaksukohustuslasest ettevõtja võib ennast vabatahtlikult piiratud maksukohustuslaseks registreerida juba kas või esimesest ELis toimuvast kaubasoetusest alates. See valikuvabadus annab ka väikese võimaluse rahaliseks kokkuhoiuks, kui

---

<sup>34</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 367

<sup>35</sup> KMS § 21 lg 2 ja 2<sup>1</sup>, RT III 2007, 32, 259

<sup>36</sup> *idem*, § 21 lg 3

soetamise riigis on käibemaksumäär kõrgem kui Eestis. Seepärast tasub jälgida mitte ainult piiratud maksukohustuslase piirmäära, vaid ka müüja riigis kehtivaid maksumäärasid.<sup>37</sup> Eriti kauba soetamisel on topeltnmaksustamise probleemide vältimiseks mõistlik registreerida ennast juba enne tehingu vormistamist, et oleks võimalik ELis asuvale müüjale anda enda käibemaksunumber, mille põhjal müüja saab ostjale kohaldada nullmäära.<sup>38</sup>

Avalduse saamise päevast alates on maksuhalduril kolm tööpäeva aega, et isiku andmed maksukohustuslaste registrisse kanda. Registrikanne tehakse registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva seisuga. Juhul, kui avaldus on tehtud enne registreerimiskohustuse tekkimist, on isikul võimalus taotleda registrisse kandmist hilisema kuupäevaga kui avalduse saamise päeval.<sup>39</sup>

Erinevat tavalisest käibemaksukohustuslasest ei saa piiratud maksukohustuslaseks registreerimist taotlevalt isikult nõuda ettevõtlusega tegelemise tõendamist. Põhjus on lihtne, kuna ettevõtlusega tegelemist ei pruugi üldse esineda. See kehtib eriti näiteks mittetulundusühingute ja riigiasutuste puhul.

Ettevõtlusega tegelev teise liikmesriigi isik, kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, võib end maksukohustuslasena registreerides määrata maksuhalduri heakskiidetud maksuesindaja. Maksuesindaja on kohustuslik Eestis püsivat tegevuskohta mitteomavatele ühendusevälise riigi isikule. Maksuesindajat ei saa endale määrata ühenduseväline maksukohustuslane, kes on valinud erikorra kasutamise.<sup>40</sup> Vastava kohustuse võimaldab sätestada kuues direktiiv eesmärgiga tagada maksukohustuste seadusepärane täitmine. Seega teiste liikmesriikide isikutel on maksuesindaja määramise õigus, aga ühendusevälise riigi isikutele on maksuesindaja määramine kohustuslik.<sup>41</sup>

Kui maksuhaldur tuvastab pärast registreerimist, et piiratud maksukohustuslasena registreerimise avaldus on esitatud ettenähtust hiljem, tunnistab maksuhaldur oma esialgse

---

<sup>37</sup> Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 85-86

<sup>38</sup> *idem*, 89-90

<sup>39</sup> KMS § 20 lg 3 ja 4, RT III 2007, 32, 259

<sup>40</sup> *idem*, § 20 lg 6, § 43 lg 11

<sup>41</sup> Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministri kommentaaridega. <http://www.fin.ee/?id=280>

otsuse tagasiulatuvalt kehtetuks, teeb uue otsuse ning registreerib piiratud maksukohustuslase selle päeva seisuga, mil registreerimiskohustus tekkis.<sup>42</sup>

Isiku maksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm ja maksukohustuslase registreerimise kohta tehtava maksuhalduri otsuse vorm kehtestatakse rahandusministri 7. aprilli 2004. aasta määrusega nr 77 (Lisa 2).<sup>43</sup> Piiratud maksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm (Lisa 3) on tunduvalt lihtsakoelisem, kui seda on tavalise käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus (Lisa 4). Määruses on juhitud tähelepanu asjaolule, et registreerimise avalduse read 2 ja 6, mis nõuavad kuupäeva näitamist, on alternatiivid, mida korraga ei täideta. Rida 2 täidetakse siis, kui registreerimise kohustus on juba tekkinud või on teada täpne kuupäev, millal see tekib. Rida 6 täidetakse siis, kui registreeritakse ennast piiratud maksukohustuslaseks ennetavalt enne tehingu toimumist. Sellisel juhul tuleb sinna märkida mingi kuupäev, millest alates soovitatakse piiratud maksukohustuslane olla. Registreerimise avalduse esitamisel on nõutavateks dokumentideks isikut tõendav dokument ning volitatud esindaja puhul ka volitust tõendav dokument<sup>44</sup>.

Piiratud maksukohustuslaseks olemist võib nimetada miinimumnõudeks. See tähendab, et kui isikul kerkib päevakorda vajadus registreerida ennast piiratud maksukohustuslasena, on tal tavaliselt õigus registreerida ennast omal soovil tavaliseks käibemaksukohustuslaseks. See tähendab muidugi kõigi käibemaksustamisega seotud kohustuste kaasnemist, nagu igakuiste käibedeklaratsioonide esitamist ja käibemaksu arvestamist kõigilt maksustavatelt tehingutelt. Teiselt poolt aga tekib õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks. Vastupidine protseduur, st tavalisest käibemaksukohustuslasest piiratud maksukohustuslaseks ümber registreerimine, on juba keerukam ja aeganõudvam.<sup>45</sup>

Piiratud maksukohustuslasena registreerimiseks on mitu head põhjust. Registreerimata isik peab teisest liikmesriigist kaupa soetades või teenust saades maksma käibemaksu kauba või teenuse hinna sees vastavalt müüja riigi maksumäärale. Kui isik registreerib end piiratud maksukohustuslasena, tekib tal võimalus soetada kaupu ja saada teenuseid nullmääraga, informeerides selleks müüjat/teenuse osutajat oma registreerimisnumbrist.

---

<sup>42</sup> KMS § 20 lg 11, RT III 2007, 32, 259

<sup>43</sup> *idem*, § 20 lg 12

<sup>44</sup> *idem*, § 20 lg 7

<sup>45</sup> Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 89

Seega piiratud maksukohustuslane saab kaubad ja teenused käibemaksuta ning tal tekib kohustus käibemaksu tasumiseks alles kauba soetamisele või teenuse saamisele järgneva kuu 20. kuupäevaks.<sup>46</sup>

Lisaks hiljem tekkivale käibemaksukohustusele võimaldab kauba soetamise või teenuse saamise maksustamine Eestis rakendada käibemaksu arvestamisel Eesti maksumäära 18%, mis on madalam kui paljude teiste liikmesriikide maksumäär. Seega on piiratud maksukohustuslasena registreerimine isikule soodne.<sup>47</sup>

Kui piiratud maksukohustuslane registreeritakse maksukohustuslasena, siis ta kustutatakse registrist piiratud maksukohustuslasena. Ta loetakse registrist kustutatuks maksuhalduri otsuses nimetatud kuupäeva seisuga.<sup>48</sup>

Piiratud maksukohustuslane kustutatakse piiratud maksukohustuslasena registrist maksuhalduri juhi otsuse alusel. Vajaduse korral kontrollib maksuhaldur enne registrist kustutamise otsustamist tema tegevust. Kui piiratud maksukohustuslane või tema tegevus Eestis on lõpetatud, pole vajadust tema tegevuse kontrollimiseks, ning maksuhaldur lihtsalt kustutab ta registrist.<sup>49</sup>

Registrikande kustutamise algatamise võimalus on ka piiratud maksukohustuslasel endal. Kui isik on olnud piiratud maksukohustuslasena registreeritud vähemalt kaks aastat ja tema poolt ühendusesiseselt soetatud kauba väärtus ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega ületa tema arvestuste kohaselt ka alanud kalendriaastal KMSi § 21 lõikes 2 sätestatud piirmäära, milleks hetkel kehtiva KMSi alusel on 160 000 krooni, võib ta esitada maksuhaldurile avalduse enda registrist kustutamiseks.<sup>50</sup>

Registrist kustutamise tagajärjed sõltuvad sellest, kas isik tegutseb edasi maksukohustuslasena või mitte. Kui registrist kustutamise alus ei olnud registreerimine maksukohustuslasena, siis vabaneb isik registrist kustutamisel piiratud maksukohustuslase kohustustest (käibemaksu deklareerimine ning tasumine) ning kaotab õiguse rakendada

---

<sup>46</sup> Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministri kommentaaridega. <http://www.fin.ee/?id=280>

<sup>47</sup> *ibid*

<sup>48</sup> KMS § 23 lg 1, RT III 2007, 32, 259

<sup>49</sup> *idem*, § 23 lg 3 ja 4

<sup>50</sup> *idem*, §23 lg 2

piiratud maksukohustuslase õigusi (õigus registreerimisnumbrit kasutades osta kaupu teisest liikmesriigist müüja poolt rakendatava nullmääraga).<sup>51</sup>

### 2.3. Piiratud maksukohustuslasel kaupade soetamisel tekkiv maksukohustus

Sisuliselt on piiratud maksukohustuslase ainsaks kohustuseks tasuta Eestis käibemaksu teenuste saamisel välisriigi maksukohustuslaselt ning kauba soetamisel ELi maksukohustuslaselt koos kauba toimetamisega Eestisse. Piiratud maksukohustuslane peab maksuma käibemaksu alates piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast. Käibemaksuseadus loetleb toimingud, millelt piiratud maksukohustuslane peab maksuma käibemaksu. Need toimingud sisalduvad KMSi<sup>52</sup> § 1 lõike 1 punktides 2 ja 5, § 3 lõike 4 punktides 2–5 ning § 10 lõikes 2. Juba piiratud maksukohustuslasena registreeritud isikule pöördmaksustamisele kuuluvate tehingute loetelu on laiem kui loetelu, mis registreerimiskohustuse tekitavad. Kaupade soetamisel on maksustatavateks toiminguteks:

- kauba import Eestisse ning ühendusesisene soetamine, välja arvatud kui nende kaupade soetamine on maksuvaba;
- Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba soetamine ettevõtlusega tegelevalt teise liikmesriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena;
- kauba soetamine kolmnurktehingus;
- muu kauba soetamine ettevõtlusega tegelevalt Eestis maksukohustuslasena registreerimata ja Eestis püsiva tegevuskohata välisriigi isikult.

Piiratud maksukohustuslasena registreerimise küsimus tekib kaupade soetamisel ELis koos kauba toimetamisega Eestisse. Sellisel juhul tarnib mittemaksukohustuslasest ettevõtja kaup Eestisse ilma takistusteta. Kuuenda direktiivi nõuete kohaselt tekitab selline olukord ka mittemaksukohustuslasele käibemaksu tasumise kohustuse tema asukoha riigis. Samas on kaupade soetamisel seatud kuuenda direktiiviga rahaline piir, milleks ELis on 10 000 eurot. Eesti käibemaksuseaduses on selleks piiriks 160 000 krooni. Seda piirmäära võib nimetada kompromissiks sihtkohamaa põhimõtte ja inimlikkuse vahel.

---

<sup>51</sup> Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministri kommentaaridega. <http://www.fin.ee/?id=280>

<sup>52</sup> RT III 2007, 32, 259

Piirmäär tagab selle, et igasuguste pisikeste ja juhuslike kaubasoetamiste pärast ei teki ülemäärast segadust käibemaksustamisel.<sup>53</sup>

## 2.4. Piiratud maksukohustuslasel teenuse saamisel tekkiv maksukohustus

Piiratud maksukohustus tekib ka teenuste saamisel välismaalt. Kui kaupade puhul läheb arvesse vaid kauba soetamine ELi maksukohustuslaselt, siis teenuste puhul tekitab piiratud maksukohustuse teenuste saamine ükskõik millisel välisriigi maksukohustuslaselt.<sup>54</sup>

Teenuste saamisel tuleb käibemaksu tasuda:

- intellektuaalse omandi kasutada andmiselt või kasutamisoiguse üleandmiselt;
- reklaamiteenuselt;
- konsultatsiooni-, raamatupidamis-, õigus-, audiitori-, inseneri-, tõlke-, andmetöötlus- või infoteenuselt;
- finantsteenuse, välja arvatud seifi üürile andmine, või kindlustusteenuse, sealhulgas edasikindlustus- ja kindlustusvahendusteenus;
- tööjõu kasutada andmiselt;
- vallasasja, välja arvatud transpordivahendi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmiselt;
- elektroonilise side teenuse, kaasa arvatud ülekandeliinide kasutamise õiguse loovutamisel;
- elektrooniliselt osutatavalt teenusest;
- vahendamisteenusest;
- maagaasi või elektrienergia võrguühendusele ligipääsu võimaldamiselt või maagaasi ja elektrienergia edastamiselt võrgu kaudu ning nendega otseselt seotud teenustelt;
- välisõhu kaitse seaduses reguleeritud kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguste ühiku võõrandamiselt.
- tasu eest eelpool nimetatud teenusest hoidumiselt, õiguse kasutamisest loobumiselt või olukorra talumiselt;

---

<sup>53</sup> Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 84

<sup>54</sup> *idem*, 86

- töölt teises liikmesriigis asuva vallasasjaga, kui vallasasi toimetatakse pärast teenuse osutamist sellest liikmesriigist välja;
- kauba ühest liikmesriigist teise veo teenuselt, kaasa arvatud kauba veolt Eestisse või Eestist, sellise kaubaveo korraldamise teenuselt ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenustelt;
- kaubaveoteenuselt, mida osutatakse Eestis, kui see moodustab osa veost, mis algab või lõpeb teises liikmesriigis, sellise kaubaveo korraldamise teenuselt ning sellise kaubaveoga seotud kõrvalteenustelt;
- muude teenuse saamiselt ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult, kes ei ole Eestis registreeritud maksukohustuslasena ning kellel puudub Eestis püsiv tegevuskoht, mille kaudu ta tegeleb ettevõtlusega Eestis.<sup>55</sup>

Piiratud maksukohustuse puhul on oluline meeles pidada, et kaupade soetamisel kehtiv 160 000kroonine piirmäär ei ole kuidagi seotud teenuste saamisest tekkinud piiratud maksukohustusega. Kas tegemist on kaupade soetamisest või teenuste saamisest tekkinud piiratud maksukohustusega, selgub maksuhaldurile esitatava registreerimise avalduse kaudu. Võib osutada mõistlikuks rakendada kaupade pöördmaksustamist juba esimesest kaubaostust alates, kui Eesti käibemaksumäär on madalam võõrandaja riigi omast.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> KMS § 10 lg 2, RT III 2007, 32, 259

<sup>56</sup> Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 87-88

### 3. PIIRATUD MAKSUKOHUSTUSLASE KOHUSTUSED

#### 3.1. Piiratud maksukohustuslase kohustuste ülevaade

Piiratud maksukohustuslane on kohustatud arvutama tasumisele kuuluva käibemaksusumma, tasuma käibemaksu, säilitama dokumente ja pidama arvestust. Käibedeklaratsioone peab esitama üksnes juhul, kui ta on maksustamisperioodil teinud toiminguid, mille puhul KMSi kohaselt peab piiratud käibemaksukohustuslane tasuma käibemaksu. Seejuures ei ole piiratud maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.<sup>57</sup>

Piiratud maksukohustuslane, kes registreeriti KMSi § 21 lõike 1 alusel välisriigi maksukohustuslaselt nimetatud seaduse § 10 lõikes 2 nimetatud teenuse saamisel, ei ole kohustatud maksma käibemaksu kauba ühendusesiseselt soetamiselt, välja arvatud aktsiisikauba või uue transpordivahendi ühendusesisene soetamine, kui kalendriaasta jooksul soetatud kaupade maksustatav väärtus ei ületa 160 000 krooni. Nimetatud piirmäära ületamise päevast arvates kolme tööpäeva jooksul peab piiratud maksukohustuslane teavitama maksuhaldurit kirjalikult kauba ühendusesisese soetamise piirmäära ületamisest.<sup>58</sup>

Piiratud maksukohustuslane, kes vastavalt eelnevalt sätestatud tingimustele ei maksa käibemaksu kauba ühendusesiseselt soetamiselt, ei tohi kasutada oma piiratud maksukohustuslasena registreerimise numbrit teisest liikmesriigist kauba soetamisel.<sup>59</sup> See tähendab, et üksnes teenuste osas registreeritud isik ei tohi kasutada oma piiratud maksukohustuslasena registreerimise numbrit kaupade ühendusesisesel soetamisel. Kui ta seda teeb, laienevad talle kõik piiratud maksukohustuslase kohustused.

Arvestuse pidamise kord on kehtestatud rahandusministri määrusega. Piiratud maksukohustuslane peab säilitama maksustatavate soetatud kaupade ja saadud teenuste

---

<sup>57</sup> KMS § 25 lg 1, RT III 2007, 32, 259

<sup>58</sup> *idem*, § 25 lg 2

<sup>59</sup> *idem*, § 25 lg 3



arved kronoloogilises järjestuses seitsme aasta jooksul nende väljastamise või saamise päevast arvates. Arvel olev informatsioon tuleb säilitada algsel kujul. Piiratud maksukohustuslane võib valida arvete säilitamise koha tingimusel, et ta teeb arved või arvetel säilitatava informatsiooni maksuhaldurile viimase soovil viivitamatult kättesaadavaks. Arvete säilitamisel väljaspool Eestit on piiratud maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurit arvete säilitamise kohast teavitama.<sup>60</sup>

Piiratud maksukohustuslane on kohustatud pidama igapäevast arvestust saadud teenuste ning soetatud ja imporditud kauba maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaksu ning teise liikmesriiki tema poolt või tema eest toimetatud kaupade kohta, mida ei käsitata kauba ühendusesisese käibena. Arvestust tuleb pidada ka teisest liikmesriigist Eestisse temale toimetatud KMSi § 8 lõike 3 punktis 3 nimetatud vallasasjade kohta nende identifitseerimist võimaldava täpsusega.<sup>61</sup>

### 3.2. Piiratud maksukohustuslase maksustamisperiood ja deklaratsioon

Kuna teenuse oma mittemateriaalses olemuses pole üldse tolli poolt kontrollitavad ning ELi liikmesriikide vahelistel piiridel puudub tollikontroll ka kaupade liikumise osas, jääb nendes olukordades ainsaks mõistlikuks lahenduseks vajaliku info deklareerimine maksumaksja enda poolt. Seetõttu on piiratud maksukohustuslane kohustatud ise esitama käibedeklaratsiooni, näidates seal ära välismaal saadud teenuse või EList soetatud kauba maksustatava väärtuse.<sup>62</sup>

Piiratud maksukohustuslane on kohustatud käibedeklaratsiooni esitama, kui ta on maksustamisperioodil teinud KMSi § 3 lõikes 5 nimetatud toiminguid.<sup>63</sup> See tähendab, et piiratud maksukohustuslasel puudub kohustus esitada käibedeklaratsiooni, kui ta maksustamisperioodi jooksul ei teinud ühtegi tehingut, mille osas tal tekiks käibemaksu tasumise kohustus. Kui piiratud maksukohustuslane muudab eelmise maksustamisperioodi

---

<sup>60</sup> *idem*, § 36 lg 3 p 1 ja 2, lg 4

<sup>61</sup> *idem*, § 36 lg 3 p 3 ja 4

<sup>62</sup> Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, 88

<sup>63</sup> KMS § 27 lg 2 p 2, RT III 2007, 32, 259

kohta esitatud käibedeklaratsiooni andmeid, on ta kohustatud selle maksustamisperioodi kohta esitama maksuhaldurile uue, muudetud andmetega käibedeklaratsiooni<sup>64</sup>.

Maksustamisperiood on kalendrikuu. Käibedeklaratsioon, mille vorm on kehtestatud rahandusministri määrusega, esitatakse maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Piiratud maksukohustuslase esimeseks maksustamisperioodiks on ajavahemik registreerimise päevast kuni sama kuu lõpuni. Kui see ajavahemik on väiksem kui 15 päeva, võib esimese perioodi käibe deklareerida koos järgmise maksustamisperioodi käibega, esitades kahe maksustamisperioodi kohta ühe deklaratsiooni.<sup>65</sup>

### 3.3. Piiratud maksukohustuslaste poolt esitatud käibedeklaratsioonid Eestis

Piiratud maksukohustuslase staatuse kehtestamisele vahetult järgnevatel perioodidel jäi erinevate registrite andmetel piiratud maksukohustuslaste poolt esitatud deklaratsioonide arv suhteliselt tagasihoidlikuks (Tabel 1).<sup>66</sup>

Tabel 1. Käibemaksudeklaratsiooni (KMD) esitanud piiratud maksukohustuslaste arv teabnõude info alusel

Esitatud KMD-de arv	2004	2005	2006	2007
Äriregister	60	174	262	365
Maksuametis registreeritud	-	7	12	6
Rahvastikuregister	15	17	29	36
Sihtasutuste register	-	14	16	15
Valitsusasutuste register	96	235	268	289
MTÜ-de register	41	93	92	88

Näiteks laekus 2004. aastal maist detsembri lõpuni äriregistrisse 60 deklaratsiooni. Rahvastikuregistris, valitsusasutuste registris ning mittetulundusühingute registris olid need numbrid vastavalt 15, 96 ja 41. See näitaja oli järgneval aastal märgatavalt suurem.

<sup>64</sup> *idem*, § 27 lg 5

<sup>65</sup> *idem*, § 27 lg 1

<sup>66</sup> Annex 1: Thresholds.

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_EC\\_annexI.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_EC_annexI.pdf). 20.02.2008

Enim deklaratsioone esitati 2005. aastal riigiasutuste poolt (235). Järgnevatel aastatel niivõrd hüppelist muutust valitsusasutuste registrist ei nähtu. 2006. aastal esitati 268 käibedeklaratsiooni ning 2007. aastal 289. Äriregistri andmetel laekus 2005. aastal 174 deklaratsiooni. 2006. aastal oli see number juba tunduvalt suurem, saavutades valitsusasutuste registriga praktiliselt sama taseme (262) ning aastal 2007 juba edestades (365). Maksuametis registreeritud ning sihtasutuste poolt esitatud deklaratsioonide arv oli tühine, jäädes alla 20. Mittetulundusühingud tegid sarnaselt äriühingute ja riigiasutustega pärast 2004. aastat hüppe edasi, tõustes 41-lt esitatud deklaratsioonilt 93-ni ning jäädes järgnevatel aastatel umbes samale tasemele.

Tabel 2. Esitatud käibemaksudeklaratsioonide koguarv teabnõude info alusel

Kõik KMD-d	2004	2005	2006	2007
Äriregister	543 046	579 045	630 908	674 446
Ettevõtete register	147	292	433	593
Mitteresidentide register	40	48	48	54
Maksuametis registreeritud	1 719	3 000	3 369	3 668
Rahvastikuregister	60 083	62 406	64 453	63 289
Sihtasutuste register	1 064	1 415	1 501	1 623
Valitsusasutuste register	2 870	2 873	2 735	2 674
MTÜ-de register	4 556	5 106	5 795	6 125

Tavaliste käibemaksukohustuslaste poolt esitatud deklaratsioonide arvuga ei anna piiratud maksukohustuslaste poolt esitatuid võrreldagi. Kui piiratud maksukohustuslaste puhul võis rääkida kümnetest ja sadadest deklaratsioonidest, siis kõikide käibemaksukohustuslaste poolt esitatud deklaratsioonide koguarv ulatub tuhandetesse kuni sadadesse tuhandetesse (Tabel 2). Sellest võib järeldada, et piiratud maksukohustuslasena registreeritute arv Eestis on küllaltki tagasihoidlik. Ühelt poolt võib see olla tingitud sellest, et piiratud maksukohustuslase staatusest ei teata piisavalt ning seetõttu ei registreerita end isegi kui see osutuks kasulikuks. Teiselt poolt on võimalik, et isikud, kes on kohustatud end registreerima piiratud maksukohustuslasena, eeldades, et neil võib tulevikus tekkida kohustus end tavaliseks käibemaksukohustuslaseks registreerida, jätavad selle etapi lihtsalt vahele.

Tabel 3. Käibemaksukohustuslaste poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma teabnõude info alusel

Lahter 12	2004	2005	2006	2007
Äriregister	16 136 461 987	22 544 550 915	28 755 817 074	34 167 255 035
Ettevõtete register	560 363	2 391	9 878	1 228
Mitteresidentide register	188 343	207 142	472 315	260 430
Maksuametis registreeritud	333 937 494	45 600 615	922 288 153	1 347 599 059
Rahvastikuregister	175 620 666	227 080 097	275 735 672	337 346 414
Sihtasutuste register	13 059 325	15 672 899	20 192 582	33 605 519
Valitsusasutuste register	116 631 611	280 806 313	287 169 352	422 077 821
Mittetulundusühingute register	40 837 956	46 437 958	69 558 070	69 886 316

Käibemaksus laekuv tulu on üks suurimatest maksutuludest, mistõttu on selle laekumine eelarve seisukohalt väga oluline. Tabelist nähtub, et käibemaksu puhul on tegemist suurte summadega. 2004. aastal kuulus tasumisele äriregistri andmete alusel üle 16 miljardi krooni ning 2007. aasta lõpuks oli see summa kahekordistunud. Niisamuti on ligikaudu poole suuremad mitteresidentide registri, maksuametis registreeritud, rahvastikuregistris, valitsusasutuste registris ning mittetulundusühingute registris kajastatud tasumisele kuuluvad käibemaksusummad. Ainsana on antud summa vähenenud ettevõtete registrist pärineva info alusel.

Tabel 4. Piiratud maksukohustuslaste poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma teabnõude info alusel

Lahter 12	2004	2005	2006	2007
Äriregister	2 913 612	3 729 417	14 900 253	13 861 011
Maksuametis registreeritud	-	0	0	0
Rahvastikuregister	12 195	31 484	1 427 071	224 730
Sihtasutuste register	-	225 768	487 566	585 464
Valitsusasutuste register	18 477 566	84 605 067	68 876 310	125 323 704
Mittetulundusühingute register	1 639 757	2 716 939	3 491 826	3 105 019

Piiratud maksukohustuslaste puhul on tasumisele kuuluvad käibemaksusummad (Tabel 4) tunduvalt väiksemad kui tavaliste käibemaksukohustuslaste puhul. Iseenesest pole selles mitte midagi ebaloomulikku, sest Eestis on piiratud maksukohustuslasena registreeritud

isikuid üsna vähe. Samas pole need summad, mis kuuluvad tasumisele piiratud maksukohustuslase poolt, tähtsusetud. Riigiasutuste poolt kuulus 2004. aastal tasumisele üle 18 miljoni krooni, 2005. aastal juba hüppeliselt rohkem (84,6 miljonit), 2006. aastal 68,9 miljonit ning 2007. aastal 125,3 miljonit. Äriregistri andmete alusel oli see summa kasvanud 2004. aasta 2,9 miljoni tasemest 13,9 miljonini. Mittetulundusühingud jäid aastate lõikes paari miljoni ringi. Ülejäänute puhul oli tasumisele kuuluv summa märkimisväärselt väiksem.

Eelnevast nähtub, et käibemaks moodustab suhteliselt suure osa tuludest, mistõttu on Eestile tähtis, et laekumine oleks võimalikult suur. Seetõttu on oluline ka piiratud maksukohustuslase puhul rakendatav sihtkohamaa põhimõte, tänu millele saab Eesti märgatavalt rohkem maksutuluseid, kui ta saaks, kui kehtiks päritolumaal põhimõte.

Raske on hinnata seda, kui palju võiks olla Eestis piiratud maksukohustuslasena registreerunuid, ent arvestades sellega, et Eestis ületab teistest riikidest ostetud kaupade tase tunduvalt riigist välja mineva kauba taset, võiks arvata, et olukordi, kus isikutel tekib piiratud maksukohustuslasena registreerimise ning käibe deklareerimise kohustus, esineb rohkem, kuid registritest saadud info näitab vastupidist. Siinkohal tekib küsimus, mida saaks selleks teha, et end rohkem piiratud maksukohustuslasena registreeritaks. Registreerimise protseduur iseenesest on lihtsam kui tavaliseks maksukohustuslaseks registreerimisel, mistõttu see takistuseks ei ole ning protseduuri muutmine pole vajalik. Samas kui vähese registreerimise põhjuseks on vähene teadlikkus staatusega kaasnevatest eelistest, siis seda probleemi oleks võimalik lahendada teadlikkuse tõstmisega. Selleks oleks väga hea võimalus Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel teemat rohkem kajastada. Kasu oleks ka piiratud käibemaksukohustuslase mõiste kajastamisest muudes ettevõtlusega seotud Internetiportaalides ja asutustes. Kuigi staatus pole enam nii uus, et selle suhtes võõristust üles näidataks, ei tohiks unustada, et see on Eestis vähe tähelepanu ja käsitlemist leidnud.

### 3.4. Käibemaksusumma arvutamine ja käibemaksu tasumine ning laekumine

Käibemaksu tasub piiratud maksukohustuslane pöördmaksustamise korras. See tähendab, et käibemaks toimib otsese maksuna – maksukohustust täidab kauba või teenuse ostja, mitte müüja. Selle kaudu tagatakse sihtkohamaa põhimõtte parem rakendamine. Piiratud maksukohustuslane maksab ostjana käibemaksu siis, kui müüja ei saa mingil põhjusel käibemaksukohustust Eestis täita või kui müüja kaudu maksustamine oleks liialt kulukas ja tülikas. Konkreetselt puudutab see välismaal asuvaid müüjaid.<sup>67</sup> Sätte mõte on edendada kaupade vaba liikumist ning teenuste osutamist ning lihtsustada liikmesriikidevahelist ettevõtlust, vähendades tehinguid, mille puhul välisriigi maksukohustuslasel tekiks registreerimiskohustus Eestis, ning samas tagada, et Eestis tekkivalt maksustatavalt käibelt makstaks käibemaksu just Eestis.<sup>68</sup>

Piiratud maksukohustuslane tasub tasumisele kuuluva käibemaksusumma käibedeklaratsiooni esitamise kuupäevaks. Selleks summaks on maksustamisperioodil KMSi § 3 lõikes 5 nimetatud toimingutelt arvestatud käibemaks. Samas korras peab ta tasuma käibemaksusumma, mille ta on väljastatud arvele või muule müügidokumendile märkinud KMSis sätestatud eirates. Tasutud käibemaks laekub riigieelarvesse. Kauba importimisel ühendusevälisest riigist makstakse käibemaksu tollieeskirjades sätestatud korras. KMSi § 6 lõikes 4 nimetatud juhul esitab isik andmed kauba importimise kohta tollideklaratsiooni vormil.<sup>69</sup>

Välismaa ettevõtjalt kaupa või teenust ostes maksab maksukohustuslane käibemaksu kahes osas – käibemaksuta hind müüjale ja käibemaksu osa Eesti maksuhaldurile ning müüjal on õigus rakendada nullmäära. Piiratud maksukohustuslase staatusega maksustatakse kaubarne müüja riigis, mille tulemusena kaotaks Eesti riik sellelt tehingult käibemaksu. Samuti võib tekkida konkurentsimoonus, kus kaupa ja teenust ostetakse riigist, kus käibemaksusumma on madalam või puudub üldse (teenuste puhul).<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 366

<sup>68</sup> Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministri kommentaaridega. <http://www.fin.ee/?id=280>

<sup>69</sup> KMS § 38 lg 1, 2 ja 6, RT III 2007, 32, 259

<sup>70</sup> Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura, 367

## KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli välja tuua piiratud maksukohustuslase staatusega seotud puudused. Üheks puuduseks on kaupade soetamisest ja teenuste saamisest tulenevale registreerimiskohustusele seatud erinevad tingimused. Tingimuste erisused tulenevad Kuuenda direktiivi erinevast tõlgendamisest liikmeriikides ning kaupade ja teenuste erinevast maksustamisest siseriiklike seadusandlike aktide alusel.

Juba registreerunutele on pöördmaksustamisele kuuluvate tehingute loetelu laiem kui nende tehingute loetelu, mis tekitavad registreerimise kohustuse nii kaupade kui teenuste osas. Kui kaupade puhul läheb arvesse vaid kauba soetamine ELi maksukohustuslaselt, siis teenuste puhul tekitab piiratud maksukohustuse teenuste saamine ükskõik millisel välisriigi maksukohustuslaselt. Kuna teenused oma mittemateriaalses olemuses pole üldse tolli poolt kontrollitavad ning ELi liikmesriikide vahelistel piiridel puudub kontroll ka kaupade liikumise üle, jääb nendes olukordades ainsaks mõistlikuks lahenduseks vajaliku info deklareerimine maksumaksja enda poolt. Seetõttu on piiratud maksukohustuslane kohustatud ise esitama käibedeklaratsiooni, näidates seal ära välismaalt saadud teenuse või EList soetatud kauba maksustatava väärtuse.

Probleemiks on topeltnmaksustamine, mis esinebki eelkõige just nende isikute puhul, kellel puudub sisenkäibemaksu mahaarvamise õigus. See võib tuleneda nii Kuuenda direktiivi artiklite erinevast käsitlemisest, aga ka olukorra enda erinevast tõlgendamisest. Ka liikmesriikide siseriiklikud õigusaktid võivad olla topeltnmaksustamise aluseks.

Probleemi lahendamiseks võib pöörduda näiteks Kuuenda Direktiivi ümbersõnastuse artiklis 398 nimetatud käibemaksukomitee või Euroopa Kohtu poole. Kui lahknevused ei tulene mitte käibemaksudirektiivide, vaid olukorra või mõistete erinevast tõlgendamisest, oleks mõistlik liikmesriikide maksuadministratsioonidel omavahelise suhtluse tulemusena jõuda kokkulepeteni, kuidas olukord lahendada. Samas pole need usaldusväärsed, kuna sõltuvad asjasse puutuvate liikmesriikide heast tahtest. Olukordades, kus omavahel kokkuleppele ei jõua, võib pöörduda näiteks vahekohtukomitee vahekohtuniku poole.

Nimetatud lahendused ei välista topeltmaksustamist tekkimist, kuid aitavad lahendada juba tekkinud probleeme.

Statistilised andmed kinnitavad, et piiratud maksukohustuslasena registreeritute arv Eestis on väike võrreldes tavalise käibemaksukohustuslasena registreeritute arvuga. Käibemaksust laekuv tulu on üks suurimatest maksutuludest, mistõttu on selle laekumine eelarve seisukohalt väga oluline. Seetõttu on oluline ka rakendatav sihtkohamaa põhimõte, millel tõttu saab Eesti märgatavalt rohkem maksutuluseid, kui ta saaks päritolumaa põhimõtte kehtimisel.

Piiratud maksukohustuslasena registreerimiseks on mitu head põhjust. Lisaks hiljem tekkivale käibemaksukohustusele võimaldab kauba soetamise või teenuse saamise maksustamine Eestis rakendada käibemaksu arvestamisel Eesti maksumäära 18%, mis on madalam kui paljude teiste liikmesriikide maksumäär. Kauba soetamisel oleks topeltmaksustamise probleemide vältimiseks mõistlik ennast registreerida juba enne tehingu vormistamist.

Arvestades sellega, et Eestis ületab sisseostetud kaupade ja teenuste tase välja mineva taset, võiks arvata, et olukordi, kus isikutel tekib piiratud maksukohustuslasena registreerimise ning käibe deklareerimise kohustus, esineb rohkem, kuid registritest saadud info seda ei kinnita. Kui vähese registreerimise põhjuseks on vähene teadlikkus staatusega kaasnevatest eelistest, siis seda probleemi oleks võimalik lahendada teadlikkuse tõstmisega näiteks Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel ning muudes ettevõtlusega seotud Internetiportaalides ja asutustes teemat rohkem kajastades.

Eelneva põhjal järeldatakse, et sissejuhatuses esitatud hüpotees ei leidnud kinnitust – piiratud maksukohustuslase staatusest tulenevad negatiivsed küljed ei kaalu üles staatusest tulenevat positiivset mõju.



## SUMMARY

The theme of the diploma work is Persons with limited liability to Value Added Tax (VAT) in VAT Act. It is written in Estonian and consists of 40 pages, in which 7 are annexes. 12 sources were used to writing the diploma work. Summary in foreign language is composed in English. The aim of this diploma work is to bring out the drawbacks of the status in question.

The diploma work consists of three chapters. In first chapter there is made a short overview of history of VAT in Estonia, principles of VAT and main bases and rules of registering as a person liable to VAT. The definition and the essence of persons with limited liability to VAT is brought out in second chapter. The third chapter focuses on obligations of persons with limited liability to VAT. The aim, conclusions and suggestions are included in all three chapters.

As investigative techniques the author has used gathering data, interpretations and analysing methods. The author has used mainly Estonian vocational literature. Materials from Internet and legislation have also been used. The main used regulatory material is VAT Act.

Based on the data used in the diploma work and analysis it can be concluded that although there are pros as well as cons to the status, but the the cons don't outweigh the pros.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

### Kirjandus:

1. Huberg, M., Uusorg, M. 2007. *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega*. Tartu: Casus
2. Kägi, K., Võimre, U. 2007. *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastus
3. Lehis, L. 2004. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura
4. Pulk, S. 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. Tallinn: Juura

### Õigusaktid:

5. Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ET:PDF> 20.02.2008
6. Euroopa Nõukogu direktiiv 77/388/EMÜ. <http://www.legaltext.ee/text/et/T60983.htm>. 15.03.2008
7. Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT III 2007, 32, 259
8. Rahandusministri 07.04.2004. a määrus nr 77 01.05.2004. - RTL 2004 44, 760, RTL 2005, 80, 1135

### Internetiallikad:

9. Annex 1: Thresholds. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_EC\\_annexI.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_EC_annexI.pdf). 20.02.2008
10. General overview. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm). 17.04.2008
11. Rahandusministeerium. Käibemaksu<sup>1</sup> ajalugu. <http://www.fin.ee/?id=280>. 03.03.2008
12. Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus rahandusministri kommentaaridega. <http://www.fin.ee/?id=280>

## LISAD

Lisa 1. Piirmäärad ELi liikmesriikides piiratud maksukohustuslase puhul

Lisa 2. Rahandusministri 07.04.2004 määrus nr 77



### Lisa 3. Piiratud maksukohustuslasena registreerimise vorm

## Lisa 4. Käibemaksukohustuslasena registreerimise vorm