

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anita Näppi

**KAUBA ÜHENDUSESISENE MAKSUVABA SOETAMINE**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Intra-Community Tax-Free Acquisitions</p> <p>Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 42 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 36 allikat, millele on viidatud.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida ühendusesisese maksuvaba soetamise põhimõtteid. Maksumaksjad ei tea, et Euroopa Liidu liikmesriikide vahelist maksuvaba soetamist tuleb deklareerida. Ühendusesiseste tehingute maksustamine vajab selgitamist ja tutvustamist, sest varem pole teadustöö raames maksuvabale ühendusesisesele soetamisele tähelepanu pööratud ning siiani puuduvad selgitused KMS §-le 18.</p> <p>Töö eesmärgi saavutamiseks püstitas autor järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Antakse ülevaade kauba ühendusesisese soetamisest ja deklareerimisest.</li> <li>2. Antakse ülevaade maksuvabalt käideldavate kaupade olemusest.</li> <li>3. Antakse ülevaade maksuvabalt imporditavate kaupade olemusest.</li> <li>4. Analüüsitakse kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise olemust.</li> </ol> <p>Lõputöö tulemusena jõuti järeldusele, et ühendusesisese soetamise eeldusteks on: kauba liikumine ühest liikmesriigist teise; müüja peab olema käibemaksukohustuslane ning peab deklareerima müüki ühendusesisese käibe aruandel. Maksusoodustused on erandid üldreeglist, mille kohaselt maksustatakse kõiki tasu eest pakutud kaupu, seetõttu tuleb maksusoodustusi tõlgendada kitsalt. Kauba ühendusesisese maksuvaba soetamist deklareeritakse käibedeklaratsiooni informatiivsetes lahtrites 6 ja 6.1, sest käivet ei teki.</p>	
<p>Võtmesõnad: käibemaks, maksustamine, kaubad, ühendusesisene, soetamine, maksuvaba.</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>value added tax, taxation, goods, intra-community, acquisition, tax exemption.</i></p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: Anita Näppi</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>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja: Tõnis Elling</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kaitsmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Uno Silberg</p>	<p>Allkiri:</p>

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. ÜHENDUSESISENE SOETAMINE JA MAKSUVABAD KAUBAD .....	6
1.1 Kauba ühendusesisene soetamine .....	6
1.2 Maksuvabalt käideldavad kaubad .....	13
2. MAKSUVABA KAUBA SOETAMINE JA DEKLAREERIMINE.....	19
2.1 Maksuvabalt imporditavad kaubad .....	19
2.2 Kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise olemus .....	27
KOKKUVÕTE .....	36
SUMMARY .....	38
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	40

## SISSEJUHATUS

Käibemaks on kehtestatud kõigis Euroopa Liidu liikmesriikides. Lisaks sellele, et riik saab maksu kogumisest raha riigikassasse, saab ka Euroopa Liit toimimiseks vahendeid. Rahaliste vahendite vajadus aga ei sunni institutsioone maksustama kõiki kaupu ja teenuseid tarbimismaksuga ning Euroopa Liidu Nõukogu kohustab direktiiviga vabastama teatud liikmesriikide territooriumil toimuvad tehingud maksust. Kaupade ühendusesisese maksuvaba soetamise maksustamine on üheks erandiks kaupade ja teenuste maksustamise üldreeglid, mis peab toimuma liikmesriikides üheühesuguselt.

Kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise teema puhul on tegemist kõigi Euroopa Liidu liikmesriike puudutava käibemaksuvabastusega, millele Eesti rahandusministeerium pole seaduse kaasväljaandes selgitusi andnud. Käibemaksu direktiivis sätestatud reeglid ja erandid on Eestis otsekohaldatavad, kuna Eesti on Euroopa Liidu liikmesriik. Seetõttu soovib autor analüüsida Eesti käibemaksuseaduses (edaspidi KMS) kehtestatud kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise põhimõtteid ning pakkuda oma lõputööga KMS § 18 sisule selgitusi.

Lõputöö teema on aktuaalne, kuna riikide ühinemine Euroopa Liiduga muudab tollitõkendid Eurotsoonis leebemaks ning selle tõttu toimub üha intensiivsem kaubavahetus liikmesriikide vahel. Vahetatavate kaupade hulka kuuluvad ka maksuvabalt ostetavad kaubad, mille soetusi ja müüke peavad käibemaksukohustuslased deklareerima.

Teema uudsus seisneb selles, et seni pole teadustöö raames maksuvabale ühendusesisesele soetamisele tähelepanu pööratud. Paljud maksumaksjad ei tea, et ühendusesisest maksuvaba soetamist tuleb deklareerida. Ühendusesisese maksustatava ja maksuvaba soetamise erisused vajavad seetõttu selgitamist ja tutvustamist.

Lõputöö probleemiks on asjaolu, et maksukohustuslased ei ole kursis ühendusesisese maksustatava ja maksuvaba soetamise kajastamisega maksuarvestuses. Valede deklaratsioonide parandamine, peale vigade tuvastamise maksu - ja tolliameti teenistujate poolt, nõuab aega ja lisatööd nii ametnikelt kui ka ettevõtete aruandvatelt isikutelt. Lisaks ajakulule, võib maksumaksjal tekkida ka täiendav rahaline kohustus. Taolisi eksimusi võib põhjustada muuhulgas ka asjaolu, et Rahandusministeeriumi poolt koostatud KMS § 18 kommentaarides ei ole kirja pandud kauba maksuvaba ühendusesisese soetamise selgitusi.

Töö eesmärgiks on analüüsida ühendusesisese maksuvaba soetamise põhimõtteid.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade kauba ühendusesisese soetamisest ja deklareerimisest.
2. Antakse ülevaade maksuvabalt käideldavate kaupade olemusest.
3. Antakse ülevaade maksuvabalt imporditavate kaupade olemusest.
4. Analüüsitakse kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise olemust.

Uurimismeetodina kasutatakse lõputöös kvalitatiivset meetodit – Eesti riigi siseste õigusaktide analüüs ja Euroopa Liidu õigusaktide analüüs. Õigusaktide analüüsimisel kasutatakse grammatilist tõlgendamist. Tõlgendamisega selgitatakse välja õigusakti tegelik sisu ehk mõte.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kahte alapeatükki. Esimeses peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade ühendusesisese soetamise mõiste sisust ning teises alapeatükis keskendutakse maksuvabalt käideldavatele kaupadele KMS kontekstis ning seda peamiselt eesmärgil tuua kaupadele rakendatavate maksuvabastuste vajalikkus ja ühendusesisese soetamise eripära.

Teises peatükis tehakse kindlaks ühendusesisese maksuvaba soetamise ja maksuvabalt imporditavate kaupade olemust. Eelkõige keskendutakse kaupade ühendusesisese ja maksuvaba soetamise eelduste välja selgitamisele, et tuua välja peamised probleemkohad ning pakkuda teavet, mille alusel saab koostada KMS § 18 kommentaare. Selgituste olemasolu aitaks maksukohustuslastel deklareerida maksuvabu ühendusesiseseid oste õigesti ning teha vahet millele kohaldub maksuvabastus ja millele mitte.

Allikatena kasutatakse lõputöös eriala kirjandust, käibemaksuseadust, Euroopa Liidu direktiive ja määruseid, eesti – ja võõrkeelseid artikleid ning Riigikohtu ja Euroopa Kohtu lahendeid.

# 1. ÜHENDUSESISENE SOETAMINE JA MAKSUVABAD KAUBAD

## 1.1 Kauba ühendusesisene soetamine

Tehnoloogiline areng ja kommunikatsiooni areng tõi kaasa võimaluse toota kaupu riikides, kus tööjõud on odavam ja näiteks kliima sobivam. Nii on tekkinud olukord, mil tarbija riigis toodetud toiduained ja muud kaubad on poes kallimad kui need, mis on suures koguses välismaalt toodud. Tänu vaba kaupade liikumise prioriteedile Euroopa Liidus, on kaupade toimetamine ühest riigist teisse muutnud lihtsamaks. Käibemaksu süsteemi ühtlustatakse, lihtsustatakse ja muudetakse neutraalsemaks. Liikmesriikide kaubavahetus on kasvava trendiga, mis tähendab kaupade rahvusvahelise liikumise sagenemist.

Käibemaksuga maksustatakse tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning Euroopa Liidu liikmesriikidele on antud võimalus täpsemalt defineerida mõisteid kaup ja teenus (Costualeanu, et al., 2013, p. 295). Eesti KMS tähenduses on kaup asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvara või standardteabega andmekandja. (Käibemaksuseadus, 2016) Kauba kohta on direktiivis sätestatud vaid see, et elektrienergiat ja gaasi tuleb käsitleda kaupadena. Peale selle käsitleb direktiiv ka soojusenergiat ja jahutusenergiat materiaalse varana. Direktiivi õigusnormid sätestavad kaupadele ja teenustele rakendatavaid põhimõtteid, aitavad luua õiglast konkurentsi liikmesriikide siseturul, kus kaupade ja teenuste liikumine on vaba. Samuti on prioriteediks, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus olenemata tootmis- ja turustusketi pikkusest. (Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 2006, lk 1-12)

Kaup on asi, mis omakorda tähendab kehalist eset – nii sätestab tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) § 49 lõige 1. Ese on „kehaline“ kui see on meeltega tajutav, ruumiliselt piiritletav ja realselt valitsetav. Vaatamata sellele, et loomad ei ole asjad, tuleb vastavalt TsÜS-i § 49 lõikele 3 rakendada nende suhtes samu sätteid, mis asjade kohta. (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2015) Inimkeha ei loeta asjaks, kuna tänapäeva õigusliku arvamuse kohaselt ei saa inimene olla õiguskäibe esemeks. Ka asjad, mis on inimkehasse pikemaks ajaks sisse viidud (näiteks südamestimulaatorid ja kuldplommid),

kaotavad oma omadusi asjadena ning hakkavad alluma inimese kohta kehtivatele sätetele. Eraldatud kehaosad nagu loovutatud veri, lõigatud juuksed ja väljatõmmatud hambad on liigitatud vastupidi asjade hulka, seega ka kaupade hulka. Vedelikud ja gaasid on asjad vaid siis, kui nad on mahutis või muidu haaratavad ning just sellisel juhul käsitletakse gaasi, elektri, soojus- ning jahutusenergiat käibemaksu direktiivi 2006/112/EÜ mõistes kaupadena. Arvuti tarkvara on asi, kui see on salvestatud andmekandjale. (Köhler, 1998, lk 82)

Kauba ühendusesiseseks soetamiseks nimetatakse kauba ostmist teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos selle toimetamisega müüja liikmesriigist ostja liikmesriiki ning selle mõiste sisu on täpsemalt lahti kirjutatud KMS §-is 8 ning käibemaksu direktiivi artiklis 2 lõike 1 punktis b ning artiklites 20-23 (Käibemaksuseadus, 2016; Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 2006, lk 9, 13-14). Kui käibemaksukohustuslane toimetab ühest liikmesriigist teise liikmesriiki kaupa oma toimuva ettevõtluse tarbeks, liigitatakse see ühendusesisesesse kauba soetamise alla – selline nõue on sätestatud lisaks käibemaksu direktiivi artiklile 21 ka KMS § 8 lõikes 3. (Käibemaksuseadus, 2016) Niisiis on ühendusesisesesse soetamise puhul oluline asja liikumine ühest liikmesriigist teise, kusjuures kaup peab liikuma vaid Euroopa Liidu territooriumi piires.

KMS §-is 8 tuuakse eraldi välja uue transpordivahendi soetamise teisest liikmesriigist. Uue transpordivahendi taoline soetamine loetakse ühendusesiseseks kauba soetamiseks vaatamata sellele, et müüja ja ostja ei pea olema maksukohustuslased. Kui füüsiline isik ostab teisest liikmeriigist kaupa, siis on tavaliselt selle kauba hinnas müüja liikmesriigis kehtiva määraga käibemaks ning kaupa ostja riiki tuues, ei teki kohustust käibemaksu tasuda. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 40) Uue transpordivahendi soetamist maksustatakse erandina sihtkohariigis (lähetaja riigis rakendatakse 0 % määra) ning ka füüsiline isik peab tasuma sihtkohariigi tollile käibemaksu (tollideklaratsioonivormi ja kauba ostuarve alusel) (Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 96). Käibemaks peab olema tasutud mitte hiljem kui 10 kalendripäeva jooksul uue transpordivahendi ostja riiki toimetamisest. Juhul, kui isik soovib sõidukit juba kolmandal päeval sihtkohariigis registreerida, peab käibemaks olema tasutud kolmandaks päevaks ehk registreerimise tähtajaks. Uut transpordivahendit ei maksustata, kui seda maksustati teises liikmesriigis ning tuuakse Eestisse seoses

elukoha vahetamisega. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 171)

KMS-is nimetatakse transpordivahendiks kindla suuruse või võimsusega veesõidukeid, õhusõidukeid ja maismaa mootorsõidukeid. Uuteks nimetatakse vee- ja õhusõidukeid, mis on võõrandatud kolme kuu jooksul ning ei ole kasutatud. Mootorsõidukid on uued, kui neid on võõrandatud enne esimest kasutuselevõttu kuue kuu jooksul. Kui transpordivahendid on kasutusele võetud, kuid õhusõiduk on lennanud vähem kui 40 tundi, veesõiduk on sõitnud alla 100 tunni ning maismaa mootorsõiduki läbisõit on alla 6000 kilomeetri, siis loetakse selliseid transpordivahendeid ikka uuteks. Seega, kui on täidetud üks kahest tingimusest: ei ole kasutusele võetud või on olnud kasutuses alla kehtestatud piirnõrmi, siis on tegemist uue transpordivahendiga. Kas transpordivahend on uus, määratakse müügi momendil. Kui transpordivahend oli uus müügi momendil ning müük toimus nullmääraga, tuleb ostjal käibemaks tasuda ka siis, kui oma asukoha riigi piirile jõudmise ajaks ei ole enam uudsuse tingimused täidetud. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 17)

Kauba ühendusesisese soetamise puhul tekib käive reeglina liikmesriigis, kust kaup lähetati, kuid kauba soetamine tekib sihtkohariigis ehk riigis, kuhu kaup toimetatakse ning maksukohustus ostult lasub kauba soetajal. Kauba müüja rakendab müügile 0-protsendilise maksumäära ning määra rakendamise õigust peab tõendama dokumentatsioon (Harvey, 2007). Kauba ühendusesiseselt soetamiselt arvestab käibemaksu kauba saaja, kuid realselt maksukohustust ei teki temal. Kohustus tasuda käibemaksu võib tekkida vaid siis, kui ostjast maksukohustuslasel puudub sisendkäibemaksu täies ulatuses mahaarvamise õigus. Realse maksukohustuse puudumine eristab ühendusesisest soetamist impordiprotseduurist. (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 46-47; Busan, 2007; Ecobici, 2007, pp. 148-149)

Kauba ühendusesisest soetust tuleb deklareerida käibedeklaratsiooni lahtrites 1 või 2 ehk maksustatava käibe lahtrites. Seejärel märgitakse lahtrisse 4 käibemaks ning ühendusesisene soetamine lahtris 6. Kuna tegemist on mitte teenuse, vaid kauba soetamisega, siis lahtris 6 märgitud summa näidatakse ka informatiivses lahtris 6.1 (kaup). Samal käibedeklaratsioonil võib maksukohustuslane kauba soetamiselt arvestatud käibemaksu (kui kaup on ostetud ettevõtluse tarbeks) sisendkäibemaksuna maha arvata, deklareerides selle lahtris 5. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi



kommentaariidega, 2015, lk 40) Olukorda, kus müüjal tekib 0-protsendilise määraga maksukohustus ja käibemaksuarvestuse eest vastutab ostja, nimetatakse pöördmaksustamiseks (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 47). Kui uut transpordivahendit ostab käibemaksukohustuslane, siis toimub selle ühendusesisese soetamise maksustamine sama reegli järgi (Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 96).

Lisaks tingimusele, et ühendusesisese soetamise puhul peab kaup liikuma müüja liikmesriigist ostja liikmesriiki, on veel kriteeriume, mis peavad ühendusesisese soetamise korral täidetud olema. Ühendusesiseseks soetamiseks peab müüja olema käibemaksukohustuslane ja märkima müüki ühendusesisese käibe aruandel ehk VD-aruandel (Antonescu, 2010; Antonescu, 2010, p. 497; Maksu- ja Tolliamet, 2016). Siin kehtib sama loogika, mis riigisiseste tehingute puhul: kui maksukohustuslane ostab kaupa äriühingult, kes ei ole maksukohustuslane, siis puuduvad sellisel tehingul käibemaksutagajärjed ning ühendusesisesel tehingul mitte maksukohustuslasega ei arvestata käibemaksu üheski riigis. Tõeline ühendusesisene soetus tekib siis, kui maksukohustuslasest müüa käsitab müüki ühendusesisese käibena ning kohaldab nullprotsendilist käibemaksumäära. Ostjal tekib ühendusesisene soetus ka siis, kui müüja ei rakenda nullprotsendilist määra (näiteks ei ole kindel, kas ostja toimetab kaupa riigist välja), kuid siis tekib topeltnmaksustamine. Ostjal on võimalus taotleda müüja liikmesriigis tasutud käibemaks tagasi, kuid tihti võib tagastamisprotseduur kalliks kujuneda. Ühendusesiseseks soetamiseks loetakse tehingut isegi siis, kui müüja väljastab ostjale arve, kus pole käibemaksu ega käibemaksukohustuslase kohta midagi märgitud, seega peaks ostja kontrollima igasuguste müüjate võimalikku maksukohustuslust. (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 49-50)

On olukordi, kus kauba ühendusesisese soetamise tingimused on täidetud, kuid tehingut ei käsitata ühendusesisese soetamisena, näiteks kauba toimetamist riiki isiklikuks tarbeks. Taolised tehingud on loetletud KMS § 8 lõikes 3. Selle kohaselt ei loeta ühendusesiseseks soetamiseks ka kauba ajutist (kuni 24 kuud) toimetamist Eestisse teenuse osutamiseks, näiteks auto toimetamist Eestisse rendile andmiseks või võtmiseks, kuna sel juhul tuleb maksustada teenust, mitte kaupa. Kui riiki toimetatud vallasasjaga tehakse tööd (näiteks pannakse kokku), siis maksustatakse samuti teenust. Juhul kui teenust osutatakse füüsilisele isikule, siis maksustatakse see teenus vastavalt KMS § 10 lõikele 2 punkt 7 üldsegi Eestis. (Käibemaksuseadus, 2016) Ühendusesisene soetamine toimub vaid siis,

kui peale teenuse osutamist või töö tegemist kaubaga see ei toimetata tagasi riiki, kust see lähetati, vaid müüakse maha (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 37). Ühendusesiseseks soetamiseks ei loeta kauba toimetamist Eestisse kuni 24 kuuks eesmärgiga reeksportida see samas seisundis, millises ta ühenduse territooriumile toimetati. Sellisele tehingule rakendatakse tolliprotseduuri, mida nimetatakse täieliku impordimaksuvabastusega ajutiseks impordiks. (Käibemaksuseadus, 2016; Nõukogu Määrus (EMÜ) nr 2913/92, 1992, lk 60).

KMS § 8 lõike 3 punkti 4 kohaselt ei ole ühendusesisene soetamine ka Eestis paigaldatava või kokkupandava kauba ostmine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt. Kaup on paigaldatav ja kokkupandav, kui paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5 % kauba müügitehingu maksustatavast väärtusest ning sellise kauba ostmisel rakendatakse eriregulatsiooni. Igas liikmesriigis on paigaldatava ja kokkupandava kauba mõiste erinev. Kuna paigaldatavat või kokkupandavat kaupa maksustatakse riigis, kus kaup paigaldatakse või kokku pannakse, siis maksustamine toimub vastavalt sihtkohariigi õigusele. Käive tekib samuti sihtkohariigis ning seetõttu ei rakendata kauba ühendusesisese soetamise sätteid. Ühendusesisese soetamise eelduseks on ju käive tekkimine lähteriigis ja maksustamine sihtkohariigis. Seega, kui näiteks Soome maksukohustuslane võõrandab kauba Eesti maksukohustuslasele ja see paigaldatakse Eestis, on tegemist Soome maksukohustuslase Eesti käibega. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 14-15)

Ühendusesiseses kaubanduses toimub ka kaugmüügi maksustamine vastavalt erikorraile ja tegemist ei saa olla ühendusesisese soetamisega, kui kaupa ostetakse kaugmüügi eesmärgil (KMS § 8 lg 3 p 5). Kaugmüük on kauba võõrandamine teise liikmesriiki füüsilisele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kui kaup toimetatakse ostja liikmesriiki. Ühendusesisene soetamine saab toimuda kui nii ostja kui ka müüja on käibemaksukohustuslased. Käibemaks on tarbimismaks ja erisäte eesmärgiks on tagada maksu laekumine sellele riigile, kus kaup tarbitakse. Kaugmüügi säte põhimõtte järgi peab kauba käive tekkima kas müüja liimesriigis või ostja liikmesriigis, vaatamata sellele, et müük toimub ühest riigist teise. Kuni sihtkohariigis kehtestatud kaugmüügi piirmäära ületamiseni on tegemist lähteriigi käibega ning pärast piirmäära ületamist (või soovi korral ka varem) sihtkohariigi käibega. Eesti kaugmüügi piirmääraks on 35 000 eurot

ning selle ületamisel peab müüja registreerima end Eestis. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 18-19)

Kauba soetamine mittemaksukohustuslase poolt väärtuses kuni 10 000 eurot ei ole ühendusesisene soetamine (KMS § 8 lg 3 p 7), kuna ostjal tekib kohustus registreerida piiratud käibemaksukohustuslaseks vaid piirnormati ületamisel. Kui füüsiline isik ostab kaupa oma tarbeks kõrgema hinnaga, siis ta ennast registreerima ei pea, kuna tegemist pole ettevõtlusega. Olukorras, kus välisriigi ettevõtja soetab ühendusesiseselt kaupa Eestis, peab see ettevõtja registreerima end piiratud käibemaksukohustuslaseks kauba soetamise päeval. Niipea, kui ostjast saab piiratud või tavaline käibemaksukohustuslane on tegemist ühendusesisese soetamisega, kuid piiratud käibemaksukohustuslane ei saa sisendkäibemaksu oma soetamiselt maha arvata. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 11-112)

KMS § 8 lõike 3 punkt 8 sätestab järjekordse erikorra, mille kohaselt ei loeta ühendusesiseseks soetamiseks kasutatud kauba, originaalkunsteose, kollektsiooni- või antiikeseme soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslaselt, kui teise liikmeriigi maksukohustuslane maksustab kauba müügi- ja ostuhinna vahet, mida vähendatakse käibemaksu võrra. Nii KMS § 41 lõikes 1 kui ka direktiivi artiklis 314 on sätestatud, et erikorda saab kasutada see maksumaksja, kes ostab kasutatud kaupa mittemaksukohustuslaselt või maksukohustuslasest edasimüüjalt, kes ise rakendab seda erikorda. Samuti on erikord kohaldatav, kui müüja ei lisanud kauba võõrandamisel käibemaksu ja ei saanud seda ise soetamisel maha arvata. Direktiiv sätestab peale selle veel väikeettevõtjate astmelist maksusoodustust, mida Eesti KMS ei sätesta. (Elling, 2014, lk 294) Erikorda puudutavate mõistete selgitusi saab vajadusel leida KMS § 41 lõikes 1 ja direktiivi artiklis 311.

Võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri-, soojus või jahutusenergia soetamist ei loeta kauba ühendusesiseseks soetamiseks (KMS § 8 lg 3 p 10), kuna nendele kaupadele rakenduvad erisätted (KMS § 9 lg 1, 2 ja 3). Erisätete kohaselt toimub maksustamine sarnaselt paigaldatava ja kokkupandava kaubaga seal riigis, kus asub lõpptarbija või edasimüüja. Tegemist on ostja riigi siseriikliku käibega, kuid siin saab rakendada pöördmaksustamist, kui ostja on soetaja riigi käibemaksukohustuslane. Kui ostja on mittemaksukohustuslane, peab müüja end tarbija riigis registreerima ning seda

käibemaksu tasuma. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 38)

Kauba toomisel teisest liikmesriigist Eestisse ei loeta ühendusesiseseks soetamiseks, kui see tuuakse ekspordimise eesmärgil (KMS § 8 lg 3 p 11). Ekspordimise protseduur peab olema alanud teises liikmesriigis ning kaup peab olema eksporditud kahe kuu jooksul alates selle toimetamisest Eestisse. Sisuliselt ekspordib teise liikmesriigi isik kauba ühendusest välja, kuid teeb seda läbi Eesti, mida võib nimetada transiitriigiks. Kaupa ekspordiv isik ei tegele Eestis majandustegevusega, seega oleks tema maksukohustuslaseks registreerimine põhjendamatu. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 41-42)

KMS § 8 lõike 3 punktid 12 ja 13 on täpsustavad. KMS § 7 kohaselt ei käsitata kauba ühendusesisesena käibena kauba ajutist toimetamist Eestist teise liikmesriiki kuni 24 kuuks eesmärgil reeksportida see samas seisundis, millises ta ühenduse territooriumile toimetati. Sama põhimõtte alusel ei teki kauba ühendusesisest soetamist, kui kaup toimetatakse tagasi teisest liikmesriigist Eestisse. Juhul, kui vallasasja toimetatakse teise liikmesriiki sellega töö tegemiseks, tekib vaid teenuse käive (kauba käivet ei teki). Analoogselt ei teki ühendusesisest soetamist töödeldud või remonditud vallasasja Eestisse tagasitoimetamisest. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 42)

Kolmnurktehing vajab eraldi käsitlemist, kuna selle tehingu ühes n-ö lülis kauba ühendusesisest soetamist ei teki ja teises tekib. Kolmnurktehing on tehing, kus maksukohustuslane A müüb kaupa edasimüüjale B ja see võõrandab omakorda ostjale C, kusjuures kaup liigub A-lt otse C-le. Maksumaksjal A tekib ühendusesisene kauba käive. B-l ei teki Eestis ei ühendusesisest kauba käivet ega ühendusesisest kauba soetamist, kuna kaupa ei toimetatud Eestisse ega Eestist välja. Teoreetiliselt tekib aga just edasimüüjal B ühendusesisene soetamine, aga C asukohariigis. Ostjal C ei teki ühendusesisest kauba soetamist. Taoline eripära on tinditud sellest, et soetamine loetakse tekkinuks riigis, kuhu kaup toimetatakse (antud olukorrad C-riik) ja ostjaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud (antud olukorras B). (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 18)

Kokkuvõtvalt, ühendusesisese soetamise eeldusteks on kauba liikumine müüja riigist ostja riiki, tehingu toimumine maksukohustuslaste vahel ning müügi käsitlemine ühendusesisese käibena müüja poolt ja selle deklareerimine VD-aruandel. Kauba ühendusesisest soetust deklareeritakse KMD lahtrites 1 või 2, 4, 6, 6.1 ja soovi korral ka lahtris 5. Tuleb ette olukordi, kus kauba ühendusesisese soetamise tingimused on täidetud, kuid tehingut ei saa nimetada ühendusesiseseks soetamiseks. Ühendusesisese soetamise erandid on sätestatud KMS § 8 lõikes 3 ning on sageli põhjustatud erikordade rakendamisega teatud kaupadele. Ühendusesisese soetamise reeglitele ei allu kaugmüük, KMS § 41 lõikes 1 nimetatud erikorraga maksustatud kasutatud kaup, originaalkunstiteos, kolleksiooni- või antiikese, võrgu kaudu edastatava maagaasi või elektri-, soojus või jahutusenergia soetamine, ajutine kauba toimetamine riiki ja ekspordi eesmärgil kauba toimetamine.

## **1.2 Maksuvabalt käideldavad kaubad**

Vaatamata sellele, et kauba võõrandamisel ettevõtluse käigus tekib käibemaksukohustuslasel maksustatav käive, on teatud kaupadele ja teenustele nii direktiivis kui ka KMS-is sätestatud maksuvabastus. Selleks, et mõista lõputöö fookuses olevat maksuvaba kauba ühendusesisest soetamist, tuleb algul teha selgeks maksuvabalt käideldavate kaupade olemus. Maksuvabade kaupade müümisel ei rakendata maksumäärasid (ka nullprotsendilist mitte) isegi siis, kui müük toimub ettevõtluse käigus käibemaksukohustuslase poolt. Igat maksustamise erisust sätestatakse kindlal eesmärgil, kuna üldreeglitest taganemine peab olema põhjendatud.

Kuna Euroopa Liidu õigus on ülimuslik liikmesriikide õiguse suhtes, tulenevad KMS maksuvabastused direktiivi maksuvabastustest ning puudutavad samu kaupu ja teenuseid (Kerikmäe, 1998, lk 173-174). Euroopa nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklites 131 - 137 on sätestatud maksuvabastused, mille eesmärgiks on soodustada tegevusi avalikes huvides või säilitada käibemaksu rakendamise neutraalsust. Direktiivis on sätestatud impordi-, ekspordi-, kaubatarnete-, teatud veeteenuste-, ühendusesiseste tehingutega seotud ja muud maksuvabastused (rahvusvahelistele vedudele, vahendajate kaudu ostutatud teenustele jne). Samas annab direktiiv liikmesriikidele võimaluse reguleerida maksuvabastuste rakendamist sätestades, et maksuvabastusi kohaldatakse liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja

arusaadav kohaldamine ning ennetada maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi (Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 2006, lk 27-35). KMSis käsitlevad maksuvabastusi §-id 16, 17 ja 18 (vastavalt maksuvaba käive, maksuvaba import ja kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine).

Käibemaksu direktiivi artiklis 132 on loetletud tehingud, mis on nii Euroopa Liidu kui ka riigisiselt maksuvabad. Kui ühendusesisese soetuse ja käibe puhul rakendatakse ükskõik mis kaubale nullprotsendilise määra, siis eelnimetatud artiklis ning KMS §-is 16 on loetletud need teenused ja kaubad, mille müük ja ost on alati maksuvaba. Vaatamata sellele, et nullprotsendilise määra rakendamisel ühendusesiselt müüdavatele kaupadele on tegemist vaid formaalse maksustamisega ning faktilise maksuvabastusega (kuna reaalselt maksukohusust ei teki ja hinnale käibemaksu ei lisata), on maksuvabadel kaupadel nendest oluline erinevus. Esiteks, on tavaliste ühendusesiselt käideldavate kaupade riigisisene müük maksustatav liikmesriigis kehtiva käibemaksumääraga. Teiseks, ainult maksuvabade kaupade käitlemisega tegeleva äriühingul ei teki kohustust registreerida end käibemaksukohustuslaseks ja puudub õigus maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaupadelt ning saadud teenustelt sisendkäibemaksu maha arvata. (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 157) Äriühing, mis käitleb nii maksustatavaid kaupaid kui ka maksuvabu kaupaid ja on maksukohustuslasena registreeritud, peab maksuvaba käibe deklareerima käibedeklaratsioonil ning sisendkäibemaksu maha arvamisel peab arvestama proportsiooni ehk kalkuleerima kui suur osa kulutustest on tehtud maksuvaba käibe ja kui suur osa maksustatava käibe tarbeks (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 90).

Maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need vabastused on erandid üldreeglitest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune tasu eest osutatud teenus (Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE ja Ipourgos Ikonomikon kohtuasi, 2005). Sotsiaalse eesmärgiga vabastatakse maksust järgmised kaubad: sotsiaalministri määrusega kinnitatud nimekirjas olev inimorgan või -kude, inimveri või inimverest valmistatud verepreparaat, rinnapiim; hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatav hambaprotees, kusjuures on oluline, et kui hambaproteese müüb vahendaja, kellel puudub vastav kvalifikatsioon, tuleb neid maksustada (VDP Dental Laboratory NV ja Staatssecretaris van Financiën kohtuasi, 2006). Ka õppevahendeid tuleb maksust vabastada, kui seda võõrandab alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolituse osutaja. (Käibemaksuseadus, 2016) Õppevahendi puhul tuleb teha kindlaks, kas see on

tasemeõppe raames müüdav või muu ümber- ja täiendusõppe tarbeks: tasemeõppe puhul on sellega seotud õppevahendi võõrandamine alati maksuvaba, kuid kui tegemist on ümber- ja täiendusõppe jaoks võõrandatava kaubaga, tuleb teha kindlaks õppe tegelik eesmärk. Ärielistel eesmärkidel (tulu teenimise ja konkureerimise eesmärgil) antava koolituse käigus võõrandatav õppevahend tuleb maksustada. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 92)

Peale sotsiaalset laadi kaupade on maksuvabastus kehtestatud veel kinnisasjale või selle osale (samuti nende rentimisele või üürimisele), Eesti Vabariigi kehtivale postmargile; investeringukullale ja kaubale, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks (Käibemaksuseadus, 2016).

Kinnisasja mõistet defineerivad mitmed Eesti seadused: TsÜS-is on selleks maapinna piiritletud ala, asjaõigusseaduses – hoonestusõigus ja tehnovõrk või –rajatis, asjaõigusseaduse rakendamise seaduses – ehitise kui vallasasi ning korteriomandiseaduses – korterihoonestusõigus (Tsiiviilseadustiku üldosa seadus, 2015). Krundi loetakse ka kinnisasjaks ja see on detailplaneeringuga määratud maa-ala, millele on antud ehitusõigus (Planeerimisseadus, 2015). Ehitise mõiste on defineeritud ehitusseaduses ning selleks on inimtegevuse tulemusel loodud ja aluspinnasega ühendatud või sellele toetuv asi, mille kasutamise otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest, sageli hoone või rajatis (Ehitusseadustik, 2016).

Kinnisasja loetakse uueks, kui seda müüakse enne esmast kasutuselevõtu ning kui see on oluliselt parendatud ehk parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise või selle osa soetusmaksumusest enne parendustöid (Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 124). Uut kinnisasja maksustatakse alati, kuid kasutatud kinnisasja müüki võib vabatahtlikult maksustada teavitades Maksu – ja Tolliametit kirjalikult enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem sellest. Niinimetatud vabatahtliku maksustamise võimalus ei laiene kasutatud eluruumi müügile, rendile-, üürile- ja kasutusvaldusesse andmisel. (Käibemaksuseadus, 2016)

Postmark on postimaksevahend, mis tõendab tasumist postisaadetise edastamise eest (Postiseadus, 2015). Eesti Vabariigi kehtiva postmargi müük võib olla maksuvaba vaid siis, kui seda kasutatakse, et tõendada postiteenuse eest tasumist. Kui tegemist on näituse otstarbeks ja kollektsiooni esemena müüdava postmargiga, siis maksuvabastust ei

rakendata. Eesti Vabariigi kehtivale postmargile trükitakse sõna «Eesti» ja margi nimiväärtus araabia numbritena ning marki ei tohi müüa trükitud nimiväärtusest kallimalt. Postmarke võib käidelda ja kehtetuks tunnistada vaid universaalse postiteenuse osutaja. Universaalse postiteenuse osutajaks nimetatakse isikut, kes edastab kirisaadetisi, kui nende kaal on kuni 2 kilogrammi ning edastab ka postipakke, kui nende kaal on kuni 20 kilogrammi. (Postiseadus, 2015; Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 126).

Maksuvabastusega investeerimiskuld on kullakang või kullatahvel, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 995 tuhandikku kaaluosa ehk 99,5% ning direktiivi artiklis 344 on sätestatud, et pole oluline kas investeeringukuld on käibel väärtpaberite vormis või mitte (Bostan, 2014, p. 732). Investeeringukullaks nimetatakse ka ametliku maksevahendina käibel olevaid või olnud kuldmünste, mille puhta kulla sisaldus on vähemalt 900 tuhandikku kaaluosa ehk 90% ning mis on münditud peale 1800. aastat. Direktiivis (artikkel 344) on täpsustatud, et eelnimetatud kuldmünsti peaks tavaliselt müüma hinnaga, mis ei ületa rohkem kui 80% võrra mündis sisalduva kulla hinda vabal turul ning mida ei müüda kolleksioneerimise eesmärgil. (Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 2006, lk 58-59; Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 10) Maksukohustuslased, kes kauplevad kullaga, peavad pidama eraldi arvestust kullaga seotud tehingute kohta. Taolised maksukohustuslased peavad olema võimelised andma infot oma klientide kohta, seega tuleb kulla müükide erilist arvestust säilitada seda 5 aastat (alates aasta lõpust, mil tehing toimus). (Bostan, 2014, p. 733)

KMS § 16 lg 3 p 4 alusel võib investeeringukulda maksuvabalt käitlev maksukohustuslane sisendkäibemaksu maha arvata, kui ta ostab investeeringukulda maksukohustuslaselt, kes maksustas seda kulda vabatahtlikult. KMS §-is 32 lõikes 7 on reguleeritud, et investeeringukuld maksuvabalt käitlev isik võib arvata sisendkäibemaksu maha tema imporditud, ühendusesiseselt soetatud või teiselt maksukohustuslaselt soetatud investeeringukullana mittekasutatavalt kullalt makstud käibemaks, kui ta muudab selle kulla investeeringukullaks. Sisendkäibemaks on maha arvatav ka juhul, kui kulla vormi, massi või kullasisalduse muutmise seotud teenuse saamisel tasuti käibemaksu. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 148-149) Taolised sisendkäibemaksu maha arvamise tingimused on sätestatud direktiivi artiklis 355.



Maksuvaba on ka selle kauba käive, mille soetamisel puudus sisendkäibemaksu maha arvamise õigus, väljaarvatud juhul, kui kaup oli soetatud enne ostja registreerimist käibemaksukohustuslaseks või kui kauba soetamisel arvati sisendkäibemaks maha osaliselt (Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 126-127). Sisendkäibemaksu maha arvamise õigus puudub siis, kui kaup osteti ettevõtlusega mitteseotud otstarbel ehk kauba ostuarvel käibemaks küll kajastub, kuid seadus seda sisendkäibemaksuna maha arvata ei luba. Näiteks televiisori ostmise töötajatele puhkepauside sisustamiseks. Selline ost ei ole ettevõtlusega seotud. Juhul, kui selle teleri ostult arvati sisendkäibemaks maha (kuigi ei tohtinud), siis kasutatud teleri hilisem võõrandamine on maksuvaba. Nii sätestab ka direktiivi artikkel 138. Maksuvabastus ei puuduta olukordi, kus kaup osteti mittekäibemaksukohustuslaselt (näiteks eraisikult), sest siis käibemaksu lihtsalt ei kajastatud ostuhinnas, kuid kauba hilisema müügi korral tuleb käibemaks lisada. (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 162)

Kuna maksuvabade kaupade ostmisel maksukohustuslase poolt puudub tal õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks, võib öelda, et tegemist on käibemaksu kumuleerimisega (kauba või teenuse hind suureneb käibemaksu võrra). Maksuvabad kaubad on kasulikud eelkõige lõpptarbijale, kuid mitte maksukohustuslasele. Seetõttu ongi maksuvabastus kehtestatud eelkõige sotsiaalset laadi kaupadele ja teenustele, kuna nende ostmises on huvitatud lõpptarbijat. Maksu kumuleerimise ja topeltnaksustamise vältimiseks on mõningatel juhtudel lubatud teatud maksuvaba käivet maksustada, seda nimetatakse maksustamise optiooniks. Vabatahtliku maksuvabastuse rakendamine on ettevõtluses kasulik, kuna siis saab ettevõtja ka sisendkäibemaksu maha arvata. (Elling, 2014, lk 137)

Vabatahtliku maksustamine on eelkõige kasulik siis, kui kliendiks on maksukohustuslasest isik. Klient saab arve koos käibemaksuga ning saavutab seeläbi õiguse sisendkäibemaksu maha arvamisele juhul, kui tegemist on maksustatava käibe tarbeks ostetud kaubaga. Vaatamata sellele, et vabatahtliku maksustamise õigust pole kasulik rakendada kauba müügil mittemaksukohustuslasest kliendile (kaup lihtsalt kallineb käibemaksu võrra), mõningad ettevõtjad soovivad maksustada igasugust kinnisasjade käivet selleks, et hiljem ei peaks arvestama proportsiooni sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Vabatahtliku maksustamise soovist tuleb teavitada maksuhaldurit kirjaliku avaldusega enne käibe toimumist samal maksustamise perioodil või varem.

Teavitamisega hilinemine toob kaasa sisendkäibemaksu maha arvamise piirangu. Vabatahtlikku maksustamist tuleb rakendada konkreetse käibe suhtes vähemalt kahe aasta jooksul: kui tegemist on kinnisasja üürimisega ning maksuhaldurit teavitatakse soovist maksustada selle käivet alates 2016. aasta juunist, siis tuleb selle kinnisasja üüri maksustada vähemalt 2018. aasta mai lõpuni. (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 163-164; Bernal, 2015, p. 12) Nagu on juba varem öeldud, vabatahtlikult võib maksustada kinnisasjade ja investeeringukulla käivet.

Kokkuvõtteks, Euroopa Liidu õigus on ülimuslik liikmesriikide õiguse suhtes, seega tulenevad KMS maksuvabastused direktiivi maksuvabastustest ning puudutavad samu kaupu ja teenuseid. Nullprotsendilise määraga maksustatavate ja maksuvabade kaupade erinevus seisneb selles, et esimesi maksustatakse tavamääraga riigisisese käitlemise puhul ning teisi ei maksustata riigisiselt ega Euroopa Liidu piires. Ainult maksuvabu kaupu müüv äriühing ei pea registreerima end käibemaksukohustulaseks, seega puudub tal õigus ka maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaupadelt ning saadud teenustelt sisendkäibemaksu maha arvata. Maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need on erandid üldreeglitest, seega on oluline teada iga maksuvabalt käideldava kauba olemust. Maksuvabalt käideldakse inimorganit, -kudet, -verd või -verest valmistatud verepreparaati, rinnapiima; hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatav hambaproteesi, teatud õppevahendeid, kinnisasja või selle osa, postmarke; investeeringukulda ja kaupa, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks.

## **2. MAKSUVABA KAUBA SOETAMINE JA DEKLAREERIMINE**

### **2.1 Maksuvabalt imporditavad kaubad**

Import on kauba toimetamine Euroopa Liidu liikmesriiki väljapoolt Euroopa Liidu territooriumi. Näiteks Venemaal ostetud kampsuni toomine Eestisse. Kauba toimetamine kolmandast riigist Euroopa Liidu liimesriiki kuulub üldreeglina maksustamisele, kuid ka siin on kehtestatud Euroopa Liidu käibemaksu direktiivis ja KMS-is maksuvabastused. Niisiis teatud kaupade toomisel ühenduse territooriumile ei tule tasuda käibemaksu.

Maksuvaba impordi põhimõtete mõistmine on oluline, kuna vastavalt KMS § 18 punktile 2 on maksuvabalt imporditavate kaupade ühendusesisene soetamine samuti maksuvaba. Käibemaksuvabalt imporditakse näiteks viivitamata maksuladustamisele suunatavat kaupa ning selle sama kauba soetamine teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos kauba toimetamisega Eestisse on maksuvaba (juhul kui imporditi teisse liikmesriiki). (Käibemaksuseadus, 2016) Kauba impordi maksuvabastus tähendab, et kauba importimisel ei teki käibemaksu tasumise kohustust ning puudub kohustus deklareerida maksuvabalt imporditud kaupu käibe- või tollideklaratsioonil (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 100). Nagu ka muude KMS-is sätestatud põhimõtete puhul, on maksuvaba impordi sätete aluseks käibemaksudirektiiv, täpsemalt artikkel 143. Eesti siseriiklikest õigusaktidest käsitleb impordi maksuvabastust KMS § 17.

Vastavalt KMS-ile nimetatakse impordiks kauba vabasse ringlusesse lubamist. Peale vabasse ringlusesse lubamist loetakse ühendusevälist kaupa ühendusesiseseks kaubaks. Lisaks on import ka välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba suunamine vabasse ringlusesse lubamisele (Käibemaksuseadus, 2016; Nõukogu Määrus (EMÜ) nr 2913/92, 1992, lk 41). Välistöötlemise protseduuri rakendatakse näiteks siis, kui juba ühe korra imporditud kaupa viiakse uuesti kolmandasse riiki, et seda remontida. Välistöötlemise kohaldamisel remonditud asja tagasi toomine ehk reimport on kas osaliselt või täielikult maksust vabastatud, kui kaup on säilitanud Euroopa Liidu päritolu. (Maksu- ja Tolliamet, 2016) Impordiks nimetatakse ka kauba suunamist tagasimaksüsteemiga seestöötlemisele osalise maksuvabastusega (Käibemaksuseadus, 2016).

Juhul, kui mingi tehingu tulemusel tekib tollivõlg ühenduse tolliseadustiku mõistes, loetakse ka seda tehingut impordiks. Tollivõlg on isiku kohustus tasuda impordikäibemaksu ning nõukogu määruse (EMÜ) nr 2913/92 ehk ühenduse tolliseadustiku kohaselt tekib tollivõlg, kui maksustamisele kuuluvale kaubale antakse ühenduse tollistaatus või kui osaliselt maksustamisele kuuluvat kaupa suunatakse ajutise impordi protseduurile. Kuna ebaseaduslikele tehingutele kehtivad samad maksustamise põhimõtted, mis seaduspärasele, siis tollivõlga tekitab ka kauba ebaseaduslik liidu tolliterritoriumile toomine. (Nõukogu Määrus (EMÜ) nr 2913/92, 1992, lk 7, 83)

Ajutine import võimaldab kasutada ühenduse tolliterritoriumil ühendusevälist kaupa nii, et see on täielikult või osaliselt vabastatud imporditollimaksudest. Kaubale võib rakendada ajutist importi, kui kaupa tahetakse hiljem reeksportida ühendusevälisesse riiki ning see kaup peab jääma muutumatuks. Kasutamisest tingitud kulumine on loomulik kauba muutumine ning taolised muutumised on lubatud. Toll määrab ise millise aja jooksul peab kaup olema uuesti reeksportitud. (Nõukogu Määrus (EMÜ) nr 2913/92, 1992, lk 60)

Selleks, et import toimuks ja kaup saaks ühenduse tollistaatuse, tuleb see deklareerida, vajadusel esitada tollile kaubaarve või muu kauba väärtust tõendav dokument ja tasuda impordikäibemaks (Vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduuri rakendamise täiendavad juhised, 2009). Maksukohustuslaseks on taolises olukorras mitte kauba müüja, nagu see tavapäraselt on, vaid kauba ostja ehk kauba riiki toimetaja. Tasumisele kuuluva impordikäibemaksu võib maksukohustuslane sisendkäibemaksuna maha arvata (märkides käibemaksu summa deklaratsiooni lahtrites 5 ja 5.1), kui imporditud kaup oli ostetud ja toodud ettevõtluse maksustatava käibe tarbeks. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 34)

Vastavalt KMS § 38 lõikele 2<sup>1</sup> võivad impordi käibemaksukohustust deklareerida käibedeklaratsiooni vormil ainult need maksukohustuslased, kes on eelnevalt kirjalikult maksuhaldurit teavitanud ja vastavad teatud tingimustele. Impordikäibemaksukohustuslane võib deklareerida maksukohustus käibedeklaratsioonil, kui ta on olnud maksukohustuslane vähemalt 1 aasta, tema eelneva 12 kuu kogukäibest moodustab nullprotsendilise määraga käive vähemalt 50 protsenti, eelneva 12 kuu jooksul on maksukohustuslane esitanud käibedeklaratsioone elektroonselt. Peale selle peavad kõik deklaratsioonid olema esitatud ning ei tohi esineda maksuvõlga eelneva aasta

jooksul. Kui maksukohustuslane ei vasta KMS § 38 lõikes 2<sup>1</sup> sätestatud eeldustele, siis makstakse käibemaks kauba riiki toimetamiselt impordi tollideklaratsiooni alusel. Imporditavat kaupa maksustatakse riigi sees kehtiva käibemaksumääraga. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 34, 170)

On võimalik, et import toimub ka läbi teise liikmesriigi, näiteks kui enne vabasse ringlusse lubamist oli tegemist kauba transiidiga. Kauba transiit lükkab edasi vabasse ringlusse lubamise protseduuri. Oletame, et kaupa tuuakse Venemaalt Eestisse, kuid korraldatakse transiitvedu läbi Läti. See tähendab, et kauba tollistaatus ei muutu Lätis ning tegemist pole impordiga, kuna seda riiki kasutati ainult transportimise eesmärgil. Kauba import tekib vaid siis, kui esialgne tolliprotseduur lõpetatakse ning kaup suunatakse vabasse ringlusse. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 33)

Käibemaksuseaduse kohaselt käsitletakse impordina lisaks eelnimetatule ka ühenduse tollistaatusega kaupade toomist Eestisse eriterritooriumitelt. Eriterritooriumideks nimetatakse riike, mis asuvad Euroopa Liidus ja moodustavad osa ühenduse tolliterritooriumist, kuid mis ei kuulu ühenduse käibemaksuterritooriumisse ning nendeks on Soome Ahvenamaa, Hispaania Kanaari saared, Prantsusmaa ülemeredepartemangud (Guajaana, Guadeloupe, Reunion, Martinique), Kreeka Athose mägi ja Suurbritannia Kanalisaared. (Maksu- ja Tolliamet, 2016) Lihtsamalt selgitades on eriterritooriumid Euroopa Liidu territooriumi osad, kuid ei ole nn käibemaksu territooriumid.

Kaupade toomisel eriterritooriumidelt kehtivad samad koguselised ja väärtuselised piirangud, mis kauba saatmisel kolmandast riigist, seetõttu tuleb nende toimetamiselt Eestisse maksta impordikäibemaksu. Kaupade toimetamisel eriterritooriumidelt Eestisse ei teki vaid tollimaksu tasumise kohustust (tegemist on ju tollistaatusega kaubaga). (Maksu- ja Tolliamet, 2016) Tollistaatuse tõendamiseks peab kaubal olema kaasas vastav dokument. Isik täidab impordi puudutavaid andmeid standarttollideklaratsiooni vormil ning maksab selle alusel käibemaksu või deklareerib maksukohustust käibedeklaratsioonil. Kaubad tuleb tollis deklareerida esitades standardtollideklaratsioon-see on uus termin alates 01.mai 2016. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 34; Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus (EL) nr 952/2013, 2013, lk 60)

Maksuvabastuse puhul kehtib põhimõtte, et kui maksuvabastus kehtib kodumaistele kaupadele, siis peavad ka samad imporditud kaubad olema maksuvabad. Taoline lähenemine aitab vältida ainult kodumaisete või imporditud kaupade eelistamist. (Bernal, 2015, p. 14) Lisaks maksuvabalt käideldavatele kaupadele imporditakse maksuvabalt veel Eesti Panga kulda. Eesti Panga poolt imporditav kuld on investeerimise eesmärgil soetatud ning maksuvabastuse puudumisel oleks investeeringuobjektide maksustamise tulemuseks käibemaksu kumuleerumine, sest objekt võib käibida erinevate isikute vahel mitmeid kordi ning oleks raske eristada kas kaupa ostetakse edasimüügi eesmärgil või tarbimiseks (Lehis, 2015, lk 350-351). Sellest tulenevalt vabastatakse Eesti Panga poolt imporditavat kulda käibemaksust vastavalt u direktiivi artikli 143 punktile k ning KMS § 17 punktile 2. Samuti rakendatakse impordi maksuvabastust maksevahendina kasutatavale valuutale, mis omab Euroopa Keskpanga ametlikku kurssi. Oluline on, et käibel mitteolevad rahatähed ja mündid maksustatakse kui kaupa KMS mõistes (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 100).

Käibel mitteolevad rahatähed või mündid võivad olla maksuvabalt imporditud vaid sellisel juhul, kui need vastavad mõne muu maksuvaba kauba omadustele. Maksuvabalt saab importida näiteks käibel mitte olevad mündid, mida loetakse investeeringukullaks. KMS § 17 lõike 1 punkt 1 sätestab, et kui kaupa käideldakse maksuvabalt, siis selle import on samuti maksuvaba. Investeeringukulla müüki tõe poolest ei maksustata (KMS § 16 lõige 2 punkt 8) ning § 17 sätestatud põhimõtte tõttu on investeeringukulla import maksust vabastatud isegi siis, kui tegemist on mitte kehtiva maksuvahendiga.

Ka maksumärkide import toimub maksuvabalt KMS § 17 lõike 1 punkti 4 kohaselt (Käibemaksuseadus, 2016). Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse (edaspidi ATKEAS) mõistes on maksumärk aktsiisikaubale või selle müügipakendile kinnitatav erilistele turvalisusnõuetele vastav eritunnus, mis tõendab aktsiisi maksmist (Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 2016).

KMS § 17 lõige 1 punkt 5 sätestab, et võrgu kaudu imporditav maagaas ja elektri-, soojus- ja jahutusenergia ning gaasi transportiva tankeriga maagaasivõrku pumbatav gaas imporditakse maksuvabalt. Vastavalt KMS § 9 lõike Kõigi nimetatud kaupade käive ja maksustamise toimub kas edasimüüja või lõpptarbija riigis. Vältimaks topeltmaksustamist on nende toodete import maksuvaba, neid maksustatakse siis kui mingi riigi sees tekib nendelt käive, näiteks hakatakse tarbima. Sätestatud

maksuvabastuse tõttu ei kaasne Eestis impordiga käibemaksu tasumise kohustust, kuna neid tooteid maksustatakse Eestis (käibe tekkimise koht on Eesti). Sisuliselt on tegemist pöördmaksustamisega ning mahaarvamise õigusega maksuvabastusega. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 100)

Kauba importimine on maksuvaba, kui see kaup suunatakse viivitamatult maksuladustamisele, kuna maksuladustamisel ei muutu kauba tollistaatus. Maksulattu viivitamatult paigutatud kaup ei ole tarbimisse lubatud, seega ei teki sellelt ka käibemaksukohustus. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 100) Maksuladustamine on nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ V lisas nimetatud kauba paigutamine maksuhalduri heakskiidetud kohta käibemaksusoodustuse kohaldamiseks. Maksuhalduri poolt heakskiidetud kohta, kuhu paigutatakse kaup nimetatakse maksulaoks. (Käibemaksuseadus, 2016) Näiteks kui kartuleid (nad on direktiivi 2006/112/EÜ V lisa nimekirjas) tuuakse Venemaalt Eestisse ja paigutatakse maksulattu, siis nende toimetamine Eestisse on maksuvaba.

KMS § 17 lõike 1 punkt 7 vabastab impordikäibemaksust reisija isiklikus pagasis kolmandast riigist Eestisse toimetatud tubakatooted ja alkohol ATKEAS-es sätestatud aktsiisivabade piirnormide ulatuses, st et kui selles koguses kaup on aktsiisivaba, siis on samad kogused ka käibemaksuvabad (Käibemaksuseadus, 2016). Nendeks piirnormideks on alkoholi puhul 16 liitrit õlut ja 4 liitrit veini (kui see ei ole vahutav vein) ning lisaks kas 2 muud alkoholi (mis ei ole õlu ega vein, vaid näiteks on vahutav vein), mille etanoolisisaldus on kuni 22 mahuprotsenti või 1 liiter muud alkoholi (mis ei ole õlu ega vein, vaid näiteks viin), mille etanoolisisaldus on üle 22 mahuprotsendi. Kui müügipakendis olev alkoholi kogus ületab väärtuselist või koguselist piirnormi osaliselt, maksustatakse aktsiisiga kogu müügipakendis sisalduv aktsiisikaup. (Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 2016) Näiteks viina viimisel üle piiri 1,5-liitrisel pudelil maksustatakse 1,5 liitrit viina (mitte 0,5 liitrit, millega maksuvabastuse piirnormi ületati) olgugi, et 1 liiter on maksuvaba piirnorm.

Tubaka toodete puhul on piirmääradeks sätestatud 40 sigaretti ehk tavapäraselt 2 pakki, 100 sigarillot, 50 sigarit või 50 grammi suitsetamistubakat. Õlu, veini, muu alkoholi, sigareti, sigarillo, sigari ja suitsetamistubaka mõisteid selgitab ATKEAS ning vajadusel tuleb lähtuda selle seaduse definitsioonidest. Väärtuselise või koguselise piirnormi ületamisel eelnevalt nimetatud aktsiisikaupade puhul tekib maksukohustus nimetatud

piirnorme ületavalt aktsiisikaubalt. Näiteks kui üle piiri viiakse 40 sigaretti ja 50 sigarillot, siis maksustatakse 50 sigarillot, kuna iga aktsiisikauba piirnorm moodustab 100 protsenti kauba maksuvabastusest. Kui müügiapakendis olev tubakatoodete kogus ületab väärtuselist või koguselist piirnormi osaliselt, maksustatakse aktsiisiga kogu müügiapakendis sisalduv aktsiisikaup. (Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 2016)

KMS § 18 lõike 1 punkt 8 vabastavad maksust reisija isiklikus pagasis kolmandast riigist Eestisse toimetatud mittekaubanduslikku laadi kaupa 300 euro väärtuses ja kui reisija saabub lennu- või meretranspordiga (va eraviisiline lõbulend või lõbusõit) siis on vastav piirmäär 430 eurot (Lehis, 2015, lk 362). Mittekaubanduslikuks loetakse kaupa, mis on mõeldud vaid kauba saaja või tema perekonna isiklikuks tarbeks kasutamiseks või mille laadist ega kogusest ei ilmne kaubanduslik eesmärk. KMS § 18 lõike 1 punkt 8 täpsustab, et kauba või kaupade koguväärtusega nimetatud piirnormi ületamisel, kuulub käibemaksuga maksustamisele piirnormi ületava kauba väärtus tervikuna, nagu ka aktsiisikauba puhul. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 101). See tähendab, et kui piiri ületaval lennuki reisijal on kaasas jope, mis maksab 300 eurot ja naise kleit väärtusega 150 eurot, siis impordikäibemaksu tuleb tasuda kleidi maksumusest ehk 150-lt eurolt, mitte 20 eurolt, millega ületati neljasaja kolmekümne euro suurune piirnorm.

Direktiivis 2009/132/EÜ, mis täpsustab direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 punkte b ja c, käsitletakse väikese väärtusega impordi ning artikkel 23 sätestab kaubasaadetise puhul käibemaksuvabaks piirmääraks 22 eurot. (Nõukogu Direktiiv 2009/132/EÜ, 2009, lk 9) Kaubasaadetise maksustatava väärtuse hulka ei arvestata saatmiskulusid, maksukohustust määratakse kauba väärtuselt. Sama direktiivi artikli 24 kohaselt ei rakendata maksuvabastust alkoholitootetele, parfüümile, tualettveele, tubakale ja tubakatoodetele. Ka KMS-is on seda täpsustatud. Kui nimetatud kaupade kolmandast riigist Eestisse toimetamise eesmärk on isiklik kasutamine enda ja pereliikmete poolt (üksikisikult üksikisikule saadetavad kaubasaadetised), siis on need maksuvabad KMS § 17 lõike 2 alusel, mida käsitletakse edaspidi. Punktis 10 sätestatakse eraldi koguseline maksuvaba piirmäär tee ja kohvile, kui neid võib liigitada mittekaubanduslikku laadi kaubasaadetiste hulka ning tegemist on ühelt füüsiliselt isikult teisele füüsilisele isikule saadetud kaubasaadetisega. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 101)



Isiklikuks tarbimiseks mõeldud tee- ja kohvi saadetistele on nõukogu direktiivis 2006/79/EÜ sätestatud nii koguselised kui ka väärtuselised maksuvabad piirnormid. Väärtuseliseks piiranguks mittekaubanduslikule kaubale on 45 eurot. Vastavalt eelnimetatud direktiivi artikli 2 punktile d on kohvi koguseliseks piiranguks 500 grammi või 200 grammi kohviekstrakti. Direktiivi artikli 2 punkt e sätestab tee koguseliseks piiranguks 100 grammi ning 40 grammi tee-ekstrakti puhul ühe saadetise kohta. Kui piirnorme ületatakse, kuulub saadetus maksustamisele täies ulatuses. (Nõukogu Direktiiv 2006/79/EÜ, 2006, lk 15-16)

Käibemaksuvabalt imporditakse ka raamatut, perioodilist väljaannet või muud teaviku (näiteks CD plaat raamatu kaante vahel), mis on saadetud raamatukogule, teadus-, arendus- või õppeasutusele. Maksuvaba import kehtib ka konfiskeeritud võltsitud kaubale, mis antakse seaduse alusel üle tervishoiuteenust osutavale asutusele, hoolekandetasutusele või kohalikule omavalitsusüksusele on samuti impordikäibemaksust vabastatud. (Käibemaksuseadus, 2016)

Direktiivis ja KMS-is loetletud kaupade import on maksuvaba ka siis, kui kaupu tuuakse eriterritooriumidelt (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 100). Direktiivi artikli 144 kohaselt on impordikäibemaksust vabastatud ka mõned impordiga seotud teenused, kui tegemist on impordi tagajärjel tekkinud kõrvaliste kuludega. Nii vabastatakse käibemaksust näiteks pakkimis-, kindlustus- ja veokulud, mis on tekkinud enne kaupade jõudmist impordi sihtkohta. (Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 2006, lk 34)

KMS § 17 lõige 2 sätestab, et Nõukogu määruses (EÜ) nr 1186/2009 (käsitleb tollimaksuvabastuse süsteemi) nimetatud kaupade importi ei maksustata käibemaksuga, kui on täidetud tollimaksuvabastuse tingimused. See tähendab, et määruses loetletud kaup on vabastatud nii tollimaksust kui ka impordikäibemaksust. Samas ei kuulu käibemaksust vabastamisele kaubad, mis on nimetatud määruse artiklites 23, 24, 42, 44–52, 57, 58 ning artiklite 67 lõike 1 punktis a ja 68 lõike 1 punktis a. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 99) See tähendab, et käibemaksuga maksustatakse kaubasaadetisi alates 23 eurost, kuid tollimaksust on nad vabastatud seni, kuni nende väärtus on alla 150 euro. Nii käibemaksukohustus kui ka tollimaksukohustus tekib vaid 150 eurose piirmäära ületamisel.

Kui kaubasaadetis sisaldab alkoholi, parfüümi, tualettvett, tubakat või tubatooteid siis käibemaksuvabastust ei kohaldata või kohaldatakse ainult piirnormide ulatuses. Tollimaksuvabastus kehtib nende toodete puhul järgmiste piirmääradeni: 50 sigaretti, 25 sigarillot, 10 sigarit (maksimaalse kaaluga 3 grammi igaüks), 50 grammi suitsetamistubakat; kanged alkohoolsed joogid alkoholisisaldusega üle 22 % ja joogikõlbmatuks muutmata etüülalkohol alkoholisisaldusega vähemalt 80 %: üks liiter või kanged alkohoolsed joogid ning veini- või alkoholipõhised aperitiivid, sake või muud sarnased joogid alkoholisisaldusega alla 22 %, vahuveinid, liköörveinid: üks liiter ja gaseerimata veinid: kaks liitrit; parfüüm 50 grammi või tualettvesi 0,25 liitrit. (Nõukogu Määrus (EÜ) 1186/2009, 2009, lk 27)

Käibemaksust on vabastatud veel need kaubad, mida kolme aasta jooksul (teatud juhtudel ka pikemalt) re-impordib isik, kes on neid eksportinud. Käibemaksuvabastust võib kohaldada vaid sel juhul, kui kaubad vastavad ühenduse tolliseadustiku ehk Nõukogu Määruse (EMÜ) nr 2913/92 kuuenda jaotise teisest peatükis sätestatud tingimustele. Üheks tingimuseks on näiteks kauba kasutamise eesmärgi samasus. (Nõukogu Määrus (EMÜ) nr 2913/92, 1992, lk 60) Nõukogu määruse nr 1186/2009 esimeses lisas loetletud haridus-, teadus- ja kultuurimaterjalid, teadustööinstrumendid ja aparaadid (näiteks laste pildiraamatud ja mikrofilmid ristsõnaraamatutest) on vabastatud tollimaksust, kuid mitte käibemaksust. (Nõukogu Määrus (EÜ) 1186/2009, 2009, lk 29-31) Imporditollimaksuvabalt, kuid mitte impordikäibemaksuvabalt võib importida määruse IV lisas loetletud esemeid, mis on kavandatud pimedate haridus-, teadus- või kultuurielu edendamiseks, kui neid impordib pime isiklikuks kasutamiseks. Sama kehtib ka füüsilise või vaimse puudega isikute koolituse, tööhõive või sotsiaalolude parandamiseks kavandatud esemete kohta, kui neid impordib puuetega isik isiklikuks kasutamiseks. (Nõukogu Määrus (EÜ) 1186/2009, 2009, lk 34)

Vastavalt KMS § 17 lõikele 2<sup>1</sup> ei maksustata käibemaksuga kauba importi, kui kauba importija või teda esindav tolliagentuur on Eesti maksukohustuslane ning kaup toimetatakse pärast importi samas seisundis viivitamata teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele. Kauba toimetamiselt teise liikmesriiki peab tekkima ühendusesisene käive. Selleks, et importi ei maksustataks, peab importija või tolliagentuur tõendama, et peale importi tahetakse kaup viia teise liikmesriiki (piiratud)käibemaksukohustuslasele. Kauba ühendusesisest käivet

tõendatakse dokumentaalselt. (Käibemaksuseadus, 2016) Säte eesmärgiks on lihtsustada välisriigi ettevõtjate tegevust, kui neil puudub Eestis püsiv tegevuskoht. Varem pidid nad registreerima Eesti maksukohustuslaseks, kui soovisid viia kolmandast riigist enda riiki kaupa, kui see transport toimus läbi Eesti. Taolist tehingut deklareeritakse ühendusesisese käibe aruandel (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 102)

Kokkuvõtvalt, impordiks nimetatakse liiduvälise kauba vabasse ringlusesse lubamist ehk kaubale liidu tollistaatuse andmist, kusjuures import on võimalik ka liikmesriigi kaudu, kui selles liikmeriigis ei ole muutunud kauba tollistaatus ja eriterritooriumidelt. Importi on võimalik deklareerida tollideklaratsioonil ja käibedeklaratsioonil, kuid impordi maksuvabastus tähendab, et kauba importimisel ei teki käibemaksu tasumise kohustust ning puudub kohustus deklareerida maksuvabalt imporditud kaupu deklaratsioonil. Maksuvabalt imporditavate kaupade ühendusesisene soetamine on maksuvaba. Maksuvaba import kehtib näiteks Eesti Panga kullale, maksumärkidele, koheselt maksuladustatud kaubale, isiklikus pagasis olevatele aktsiiskaupadele ja mittekaubanduslikele kaupadele teatud piirmääradeni, kuni 22 euro väärtusega kaubasaadetistele ning muudele kaupadele, mis on loetletud KMS § 17.

## **2.2 Kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise olemus**

Kauba ühendusesisene soetamine on kauba ost koos selle toimetamisega müüja liikmesriigist ostja liikmesriiki. On kaupu, mida ei maksustata Euroopa Liidu territooriumil eesmärgiga säilitada liikmesriikide vahelise käibemaksusüsteemi ühtsuse ja neutraalsuse või avalikkese huvides. Lisaks maksuvabalt käideldavatele ja imporditavatele kaupadele on ka teisele ühendusesisestele tehingutele sätestatud tingimused, mille järgimisel ei teki maksukohustust kaupade ühendusesiselt ostult. Kuna maksuvabastuste puhul on tegemist maksustamise üldreeglitest taganemisega, siis peavad erisused olema konkreetselt põhjendatud, tõlgendatud ning rakendatud.

KMS § 18 kohaselt on maksuvabalt soetatavad kaubad need, mille: käive on maksuvaba; import on maksuvaba; soetamine toimub välisriigi maksukohustuslase poolt, kui on täidetud teatud käibemaksu tagastamise tingimused; soetamine toimub teise liikmesriigi maksukohustuslase poolt kolmnurktingingu puhul; soetamisele järgneb viivitamata maksuladustamine (Käibemaksuseadus, 2016). KMS § 18 juhindub direktiivi artiklitest

140 ja 141, kus on sätestatud maksuvabastused ühendusesisesele kauba soetamisele. Lõputöö alapeatükis 1.2 on loetletud ja selgitatud kaubad, mille käive on alati maksuvaba ning seda olenemata kauba käibe tekkimise kohast. Nii ühe liikmesriigi territooriumi piires kui ka Euroopa Liidu liikmesriikide vaheliste tehingute puhul ei maksustata KMS §-is 16 ning direktiivi artiklis 132 loetletud kaupu. Lisaks nende kaupade käitlemisele on maksuvaba ka nende soetamine Euroopa Liidu territooriumil. Direktiivis on selle kohta sätestatud nii: käibemaksust vabastatakse kaupade ühendusesisene soetamine, kui selliste kaupade tarne oleks maksukohustuslastele nende enda territooriumil alati maksuvaba. Peale selle ei maksustata ka maksuvabalt imporditavaid kaupu, kui nende soetamine toimub ühendusesiseselt (Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 2006, lk 30). Kauba ühendusesisese maksuvaba soetamist deklareeritakse ainult käibedeklaratsiooni informatiivsetes lahtrites 6 ja 6.1, kuna käivet ei teki. (Maksu- ja tolliamet, 2016)

KMS § 18 punkti 3 kohaselt ei maksustata käibemaksuga kaupu, mida soetab välisriigi maksukohustuslane, kui on täidetud KMS § 35 lõike 1 punktides 1–3 sätestatud käibemaksu tagastamise tingimused. Tuginedes paragrahvile 35 võib järeldada, et välisriigi all mõeldakse selles punktis Euroopa Liidu liikmesriiki ehk siis käibemaksuga ei maksustata kaupa, mida soetas välisriigi maksukohustuslane ehk mitteresidentist maksukohustuslane. (Käibemaksuseadus, 2016) Teiseks tingimuseks on § 35 lõike 1 punktide 1–3 täitmine: „teise liikmesriigi maksukohustuslasele tagastatakse /.../ tema asukohariigis toimuva ettevõtluse tarbeks kasutatava kauba /.../ soetamisel /.../ Eestis tasutud käibemaks, kui: 1) ta on kohustatud oma asukohariigis maksma käibemaksu ettevõtjana; 2) tal on asukohariigis õigus samadel tingimustel kauba /.../ soetamisel /.../ tasutud sisendkäibemaks oma arvestatud käibemaksust maha arvata; 3) Eesti maksukohustuslasel on õigus samadel tingimustel kauba /.../ soetamisel /.../ tasutud sisendkäibemaks KMS-i kohaselt oma arvestatud käibemaksust maha arvata“. Lihtsustamaks säte mõistmist, on jäetud välja teenust ja importi puudutavad sõnad – selles peatükis käsitletakse ühendusesiseselt ostetava kauba kohta kehtivat. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 155) Paragrahvi 18 punkt kolm lähtub direktiivi artikli 140 punktis c sätestatust.

Oma ettevõtluse maksustatava käibe tarbeks tehtud kulutustelt tagastatakse käibemaks välisriigi maksukohustuslasele taotluse alusel. Elektrooniline taotlus tuleb esitada ettevõtjast ostja asukohariigi maksuhaldurile, kes edastab selle tagastatava riigi

maksuhaldurile: kui Läti maksukohustuslane ostab kaupa maksustatava käibe tarbeks Eestis ning soovib käibemaksu maha arvata, siis esitab ta taotluse Läti maksuhaldurile, kust see omakorda jõuab Eesti maksuhaldurini ning käibemaks tagastatakse. Tagastustaotlus tuleb esitada maksuhaldurile tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks. Tagastamisperioodi pikkus on vähemalt 3 kuud ning mitte pikem kui üks aasta. Lühema kui kolmekuulise perioodi kohta võib taotluse esitada vaid juhul, kui ajavahemik hõlmab kalendriaasta lõpuni jäänud aega, näiteks kahekuulist perioodi november-detsember. Elektroonilise süsteemi abil kontrollib ettevõtja asukohariigi maksuhaldur taotluse vastavust vormilistele nõuetele ning ettevõtja eksisteerimist käibemaksukohustuslasena. Käibemaksu tagastatava liikmesriigi maksuhaldur kontrollib taotluse sisulist poolt ning teeb otsuse kas rahuldada taotlus või mitte. (Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 124)

Teise liikmesriigi maksukohustuslasel on õigus saada tagasi käibemaksu üksnes sellistelt kaupadelt, mille osas on tal nii oma asukohariigi seaduse alusel õigus sisendkäibemaks oma maksustatavalt käibelt maha arvata, kui ka Eesti maksukohustuslasel oleks samadel tingimustel õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks Eestis (KMS alusel). KMS §-is 30 on sätestatud piirangud, millelt käibemaksu tagasi taotleda ei saa, seega ei saa käibemaksu tagasi, kui osteti kaupu külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks (välja arvatud töölähetuse korral). Oluline on siiski kauba ostmise eesmärk: kui kulutus tehakse ettevõtluse eesmärgil, kuid pärast kasutatakse osa kaupa näiteks külaliste või oma töötajate toitlustamiseks, siis arvatakse esialgu sisendkäibemaks maha ning pärast maksustatakse kulu omatarbena. Juhul, kui kulutus tehakse näiteks töötajate heaks, kuid hiljem kasutatakse vastavat kaupa või teenust siiski ettevõtluse tarbeks, siis käsitatakse vastavat käivet maksuvaba käibena. Mitteresidendil ei ole õigust käibemaksu tagasi saada ka juhul, kui kaup või teenus osteti tema Eestis asuva püsiva tegevuskoha jaoks, seega pole ka selle ühendusesisene soetus maksuvaba. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 157) Peale selle on kehtestatud ka piirmäärad, mille kohaselt teisest liikmesriigist tagastamise miinimummäär kalendriaastas on vähemalt 50 eurot ja lühema perioodi puhul 400 eurot (Nõukogu Direktiiv 2008/9/EÜ, 2008, lk 26).

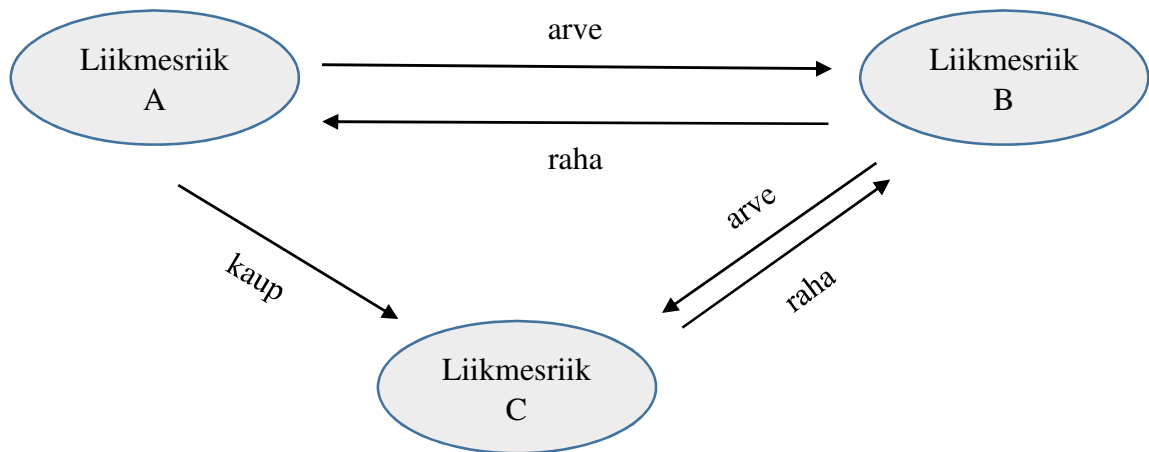
Käibemaksu tagastava liikmesriigi maksuhalduril on taotluse menetlemiseks ja otsuse tegemiseks aega 4-8 kuud, mille arvestamine algab maksuhalduri elektroonse teavitusega taotluse esitajale, et taotlus jõudis maksuhaldurini. Juhul, kui otsuste tegeval

maksuhalduril on vaja lisateavet, milleks võib olla näiteks originaalarve või selle koopia, siis on tal õigus seda neljakuuse tähtaja jooksul nõuda elektroonilisel teel taotlejalt või asukohaliikmesriigi pädevatelt asutustelt. Vastuse peab maksuhaldur saama ühe kuu jooksul kuupäevast, mil päring jõuab selle adressaadini ning sellisel juhul võib esimene teha otsuse taotluse rahuldamiseks või mitte rahuldamiseks kuue kuu jooksul alates esialgselt taotluse saamise kuupäevast. Kui tagastamisliikmesriigi maksuhaldur nõuab täiendavat lisateavet, teatab ta taotlejale oma otsusest taotluse kohta tervikuna või osaliselt kaheksa kuu jooksul taotluse kättesaamisest. (Nõukogu Direktiiv 2008/9/EÜ, 2008, lk 27) Taotluse rahuldamisel tagastatakse käibemaks hiljemalt 10 tööpäeva jooksul alates otsuse tegemise kuupäevast. Maksuhalduril on kohustus tasuda intressi, kui tagastamise tähtajast kinni ei peeta. Intressi ei tasuta, kui taotleja ei ole maksuhaldurile esitanud antud tähtaja jooksul nõutud teavet. (Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 124)

KMS § 18 punkt 4 ja käibemaksu direktiivi artikkel 141 sätestavad, et käibemaksuga ei maksustata kauba ühendusesisest soetamist teise liikmesriigi maksukohustuslase poolt kolmnurktehingu puhul. Kolmnurktehing on kauba edasimüügi tehing kolme eri liikmesriigi maksukohustuslase vahel ning taoliste tehingute maksustamist on lihtsustatud. Kolmnurktehinguks nimetatakse sellist võõrandamist, kus maksukohustuslane A müüb kaupa maksukohustuslasele B ning see müüb omakorda edasi maksukohustuslasele C, kuid kaup liigub seejuures otse A-lt C-le. Selleks, et edasimüüki kolme maksukohustuslase vahel võiks liigitada kolmnurktehingu alla, peab olema täidetud 4 tingimust: 1) maksukohustuslane A võõrandab kaupa B maksukohustuslasele, kes seejärel võõrandab kaupa kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasele ehk C maksukohustuslasele; 2) kaup toimetatakse A asukoha riigist C asukoha riiki; 3) maksukohustuslane B ehk edasimüüja kolmnurktehingus ei ole kolmandas liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena; 4) C maksukohustuslane ehk soetaja kolmnurktehingus maksab käibemaksu kauba kolmnurktehinguga soetamiselt. (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 65)

Iga lüli peab käsitlema ja deklareerima taolist tehingut oma moodi. A maksukohustuslasest müüja peab lugema müüki nullmääraga maksustatavaks kauba ühendusesiseseks käibeks ning deklareerima seda nii oma käibedeklaratsioonil kui ka ühendusesisese käibe aruandel (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 65). B maksukohustuslasel

ei teki ühendusesisest kauba käivet ega ka ühendusesisest kauba soetamist, kuna kaup ei toimetatud tema asukoha riiki ega asukoha riigist välja. Kauba ühendusesisest soetust loetakse toimunuks seal riigis, kuhu kaup toimetatakse. B maksukohustuslane peab aga deklareerima kolmnurktingu oma ühendusesisese käibe aruandel, märkides kolmnurktingu veerus müüki C maksukohustuslasele (märkides C maksukohustuslase registreerimise numbri). (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 18; Paliu-Popa, 2009, pp. 186-189)



Joonis. Kolmnurkting (autori koostatud)

Eelmises lõigus toodud näites A, B ja C maksukohustuslasega ei tekkinud B maksukohustuslasel ühendusesisest kauba käivet ega soetust tema asukoha riigis, kuid just B maksukohustuslasel tekib teoreetiliselt kauba ühendusesisene soetamine C asukoha riigis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja ostjaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kauba ühendusesisene soetamine kolmnurktingu tingimustel on liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb B maksukohustuslane C asukohariigis ühendusesiselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktingu eriregulatsioonita tekiks. Eriregulatsiooni eesmärgiks ongi liigsete registreerimiskohustuse vältimine. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 18)

Kuna B maksukohustuslasel tekkis kauba ühendusesisene soetamine C riigis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük C maksukohustuslasele teoreetiliselt C siseriiklik käibe, kus tavatingimustel peaks käibemaksu tasuma müüja ehk B maksukohustuslane.

Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab käibemaksu ainult see isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük, näite kohaselt C maksukohustuslane, kes rakendab pöördmaksustamist ja saab soetamisel arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 18) Üldine reegel on see, et käibemaks tuleb arvestada riigis, kuhu kaup toimetatakse. Kui kaupa müüb käibemaksukohustuslane D Euroopa Liidu liikmesriigi äriühingule E, kes pole üheski liikmesriigis käibemaksukohustuslane ja antakse üle riigis F, siis on kõigi eelduste kohaselt tegemist riigis F tekkiva käibega. Taolisel juhul peab müüja D registreerima ennast riigis F käibemaksukohustuslaseks ja arvestama tehingult ka riigis F käibemaksu. (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 65)

Kolmnurktehingu sätete rakendamisel on oluliseks tingimuseks, et ühes liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud edasimüüja ei oleks samaaegselt maksukohustuslasena registreeritud ei kauba lähteriigis ega ka sihtkohariigis. Vastasel korral ei ole lihtsustamise sätted vajalikud, kuna tehingute tulemusena ühtegi täiendavat registreerimiskohustust ei teki ning nagu enne märgitud, on just täiendavate registreerimiskohustuste vältimine peamiseks kolmnurktehingu erisäte eesmärgiks. Nimetatud põhimõtte tuleneb ka käibemaksudirektiivi artiklitest 197 ja 141. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 18) Artikkel 197 sätestab, et käibemaksu tasub kaubatarne saaja ehk riik C, kui maksustatav tehing on artiklis 141 sätestatud tingimustel tehtud kaubarne ehk kolmnurktehinguga edasimüük; kaubarne saaja (riik C) on teine maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena liikmesriigis, kus kaupu tarnitakse; selle maksukohustuslase väljastatud arve, kelle asukoht ei ole sihtliikmesriigis (ehk kes on näite kohaselt riigi B maksukohustuslane), on koostatud nõuetekohaselt. (Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 2006, lk 39) Arvete väljastajale ja arvetele esitatud nõuded on kirjeldatud direktiivi artiklites 220–236 ning KMS §-is 37.

Lisaks eelnevalt selgitatud punktidele KMS § 18, sätestab selle paragrahvi viies punkt, et käibemaksuga ei maksustata kauba liidussisest soetamist, kui kaup suunatakse viivitamata maksuladustamisele. Viies punkt viitab ka KMS § 44<sup>1</sup>, mis selgitab maksuladustamise mõistet. Maksuladustamine on nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ V lisas loetletud kauba (näiteks vask, töötlemata riis, oliivid, kartulid, hõbe, plii, plaatina)



paigutamine maksuhalduri heakskiidetud kohta ehk maksulattu käibemaksusoodustuse kohaldamiseks. Maksusoodustus tuleneb direktiivi artikli 160 lõikest 2, mille kohaselt peavad liikmesriigid vabastama eelnimetatud kaupade müüki teatud tingimustel käibemaksust. (Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 185) KMS § 18 punkt 5 kordab sisuliselt KMS § 18 punkti 2, kuna punktis 2 on sätestatud järgmiselt: kui kauba import on maksuvaba, siis selle ühendusesisene soetamine on ka maksuvaba. Nagu ennem märgitud on kauba import maksuvaba, kui kaup suunatakse viivitamata maksuladustamisele (KMS § 17 lg 1 p 6).

Maksuladustamist ja sellega kaasnevat maksukohustusi käsitlevad KMS järgnevalt loetletud paragrahvid: 3 (lg 6 p 5), 12 (lg 13), 15 (lg 3 p 11), 17 (lg 1 p 6), 18 (p 5) ja 38 (lg 5<sup>1</sup>). Juhul, kui kaupa maksuladustatakse, siis kaasneb sellega maksusoodustus tehingule, mille tulemusena kaup paigutatakse maksulattu. Teisisõnu, kui kauba müügi üheks tingimuseks on kauba paigutamine maksulattu (mis võib ühtlasi olla ka aktsiisiladu, kui laopidajal on selleks luba ning ta peab aktsiisilao ja maksuladustatud kaupade kohta eraldi arvestust), siis müügi maksumäär on null – nii sätestab KMS § 15 lõike 3 punkt 11. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 199) Taolist riigisisest tehingut deklareerib müüja käibemaksudeklaratsiooni lahtris 3, mille sisuks on „0% määraga maksustatavad toimingud ja tehingud“ (Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 186). Kuna tegemist on nullprotsendilise maksumäära rakendamisega ja KMS § 37 lõike 8 kohaselt peab selle alus olema arvele märgitud, siis lisatakse müügitehingut tõendavale dokumendile (arvele) viide KMS § 15 lõike 3 punktile 11 (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 200).

Kauba järjestikuste müükide puhul rakendatakse nullmäära kõigile müügitehingutele, kui müügi tulemusena kaup ei liigu maksulaost välja (on lubatud ka liikumine maksulaost maksulattu). Maksustatakse ainult kauba viimast müüki, mille tulemusena kaup laost väljub ning tegemist ei ole kauba ekspordi või ühendusesisese käibega. Nullmäära ei rakendata ladustamisel oleva kaubaga seotud teenustele, näiteks töötlemine. Kui töötlemise tagajärjeks on see, et kaupa ei saa liigitada direktiivi lisas V toodud kaupade alla, siis loetakse maksuladustamine lõppenuks, kaup välja toimetatuks ning kauba omanikul tekib maksukohustus. Nullprotsendilise maksumäära asemel rakendatakse 20-protsendilist maksumäära tarbimisse lubatud kütuse ATKEAS-e (Alkoholi-, tubaka-,

kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse) tähenduses, kui kütus on paigutatud aktsiisilattu. Maksuladustatud nullprotsendilise maksumääraga kauba ostjaks võib olla ka isik, kellel pole luba maksulao pidamiseks. Oluline on, et kaup ladustatakse tehingu tulemusena maksulaos, mida peab nullmäära rakendav maksukohustuslane ehk kauba müüja tõendama. Kuna kaupa loetakse maksuladustatuks alates hetkest, mil see kanti laoarvestusse, siis piisab, kui müüjal on tõend kauba laoarvestusse kandmise kohta. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 200-201)

Käibemaksukohustus tekib siis, kui müügitehingu tulemuseks on kauba maksulaost välja toimetamine ning sellist käivet maksustatakse 20-protsendilise maksumääraga. Erandiks on ekspordile suunatava kauba võõrandamine või ühendusesisese käibe tekkimine – taolistel juhtudel rakendatakse kauba müügile käibemaksu nullmäära. Kauba võõrandamine rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale ja rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja kasutatavale õhusõidukile on samuti erand, mille puhul rakendub 0-protsendiline maksumäär. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 79-84) Kui Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi isiku (kes ei oma Eestis püsivat tegevuskohta) kaupa ostab Eesti maksukohustuslane ning kaup toimetatakse maksulaost välja, siis käibemaksu tasumise kohustus lasub Eesti maksukohustuslasele ehk ostjale, kes rakendab pöördmaksustamist. Kauba ostmine Eestis maksukohustuslasena mitte registreeritud välisriigi isiku poolt on seaduspärane, kui välisriigi isik registreerib ennast Eestis käibemaksukohustuslaseks. (Eesti Majanduse Teataja käibemaksuseaduse kaasanne, 2012, lk 187)

On olukordi, kus maksuladustamine lõppeb mitte kauba võõrandamise tagajärjena. Ostumüügi tehing võib toimuda näiteks aasta enne seda, kui kaup maksulaost välja toimetatakse ning sellisel juhul tekib maksukohustus kauba omanikul. Seejuures pole oluline, kas ta on käibemaksukohustuslane või mitte. Käibemaksukohustuslane märgib tekkinud maksukohustust käibedeklaratsioonil ning mitte käibemaksukohustuslane täidab tollideklaratsiooni ja tasub käibemaksu vastavalt tollieeskirjadele. (Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega, 2015, lk 200-201)

Kokkuvõtvalt on maksuvaba ühendusesisene soetamine kehtestatud maksuvabalt käideldavatele ja imporditvatele kaupadele, kaupadele mida ostab välisriiki maksukohustuslane, kui on täidetud käibemaksu tagastamise tingimused, kaupadele, mida soetab teise liikmesriigi maksukohustuslane kolmnurktingingu puhul ning

kaupadele, mida saadetakse viivitamatult maksuladustamisele. Kõige keerulisemad on viimased kolm punkti, seega tuleb neid eriti täpselt jälgida. Välisriigi maksukohustuslane võib saada tagasi käibemaksu nendelt kaupadelt, mille osas on tal oma asukohariigi seaduse alusel õigus sisendkäibemaks maksustatavalt käibelt maha arvata ning mille osas oleks Eesti maksukohustuslasel samadel tingimustel õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks KMS alusel. Kolmnurktehingu puhul on oluline, et edasimüüjal ei teki ühendusesisest kauba käivet ega soetust tema asukoha riigis, kuid just temal tekib teoreetiliselt kauba ühendusesisene soetamine ostja asukoha riigis. Kolmnurktehingutele sätestatud erireegel vabastab edasimüüja kohustusest registreerida end käibemaksukohustuslaseks ostja riigis, kuna taoline tehing on maksuvaba. Viivitamata maksuladustamisele suunatud kauba soetamine on maksuvaba, kuna kauba paiknemisel maksulaos rakendatakse sellele 0-protsendilise maksumäära ning reaalne maksukohustus tekib kauba liikumisel laost välja.

## KOKKUVÕTE

Ettevõtlustegevuse käigus tekib käibemaksudokumentatsioonil kohustus maksustada tema poolt võõrandatavaid kaupu, deklareerida tekkinud käivet ning tasuda käibemaks. Tänapäeval on liikmesriikide käibemaksu süsteem enam-vähem ühtne ning üha rohkem tehakse riikidevahelisi tehinguid. Nii rahvusvaheliste kui ka riigisiseste tehingute maksustamisel tuleb ette erisusi ning autor pidas oluliseks tutvustada kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise olemust, millel puuduvad KMS kommentaarid.

Tänu Euroopa Liidu prioriteedile ühtlustada käibemaksu süsteemi liikmesriikides, vahetavad nii juriidilised kui ka füüsilised isikud omavahel intensiivsemalt kaupa. Mida tihedam kaubavahetus, seda tihedamini tulevad ette ka maksuvabastused ning muud maksustamise erisused. Töö aktuaalsus seisnes selles, et oli tarvis pakkuda maksukohustuslastele teavet erisuste põhimõtete ja deklareerimise kohta.

Töö uudsus oli see, et paljud deklaratsioonide esitajad ei tea kohustusest deklareerida ühendusesisest maksuvaba soetamist ning maksustamise erisused vajasisid seetõttu selgitamist. Taolised selgitused puuduvad KMS-i rahandusministeeriumi kommentaarides ning keegi pole teadustöö raames ühendusesisest soetamist uurinud.

Lõputöös käsitletav probleem seisnes maksumaksjate teadmatuses ühendusesiseselt maksuvabalt soetatud kaupade õigest deklareerimisest. Deklaratsioonide sagedane parandamine raiskab nii ametnike kui maksukohustuslaste aega. Viimastel võib deklaratsioonide parandamise tulemusena tekkida täiendav maksukohustus. Autori arvates võis probleem olla tingitud KMS § 18 kommentaaride puudumisest.

Töö eesmärgiks on analüüsida ühendusesisese maksuvaba soetamise põhimõtteid.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade kauba ühendusesisese soetamisest ja deklareerimisest. Ühendusesisene soetamine on kauba ost teise liikmesriigi maksukohustuslaselt koos kauba toimetamisega ostja asukohariiki. Taoline soetus deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtrites 1 või 2, 4, 6, 6.1 ja sisendkäibemaksu maha arvamise soovil ka lahtris 5. Ühendusesisese soetamise eeldusteks on peale kauba liikumise müüja liikmesriigist ostja liikmesriiki veel müüja maksukohustuslus ja müügi deklareerimine ühendusesisese kauba käibe aruandel müüja poolt. On ka olukordi, kus ühendusesisese soetamise tingimused on täidetud, kuid tegemist ei ole ühendusesisese soetamisega, näiteks kaugmüügi puhul.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade maksuvabalt käideldavatest kaupadest ning uurimisülesande täitmisel selgus, et nullprotsendilise määraga maksustamisel on sisuliselt tegemist maksuvabastusega, kuigi formaalselt maksustamisega. Nullprotsendilise määra ja täieliku maksuvabastuse rakendamise erinevus seisneb selles, et nullmääraga ühendusesiseselt ostetavaid kaupu maksustatakse riigi territooriumil tavamääraga. Maksuvabu kaupu ei maksustata üldse ning nende tarbeks tehtud kulutustelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Maksuvabalt käideldakse inimorganit, -kudet, -verd või -verest valmistatud verepreparaati, rinnapiima; hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatavat hambaproteesi; teatud õppevahendeid; kinnisasja või selle osa; postmarke; investeringukulda ja kaupa, mille soetamisel puudus õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks.

Kolmas uurimisülesanne oli anda ülevaade kauba maksuvabalt imporditavate kaupade olemusest. Maksuvabalt imporditavad kaubad on näiteks õppeasutusele saadetud raamat, viivitamata maksuladustamisele suunatud kaup, maksumärk, aktsiisikaup kehtestatud väärtuseliste ja koguseliste piirmääradeni, Eesti panga kuld ja muud KMS § 17 loetletud kaubad. Kauba impordi maksuvabastus tähendab, et kauba importimisel ei teki käibemaksu tasumise kohustust ning puudub kohustus deklareerida maksuvabalt imporditud kaupu kaubadeklaratsioonil. Kaupu, mida imporditakse maksuvabalt, soetatakse ühendusesiseselt samuti maksuvabalt.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise põhimõtteid. Maksuvaba ühendusesisene soetamine on kehtestatud maksuvabalt käideldavatele ja imporditavatele kaupadele, kaupadele mida ostab välisriiki maksukohustuslane, kui on täidetud käibemaksu tagastamise tingimused, kaupadele, mida soetab teise liikmesriigi maksukohustuslane kolmnurktingingu puhul ning kaupadele, mida saadetakse viivitamatult maksuladustamisele. Kauba ühendusesisesest maksuvaba soetamist deklareeritakse ainult käibedeklaratsiooni informatiivsetes lahtrites 6 ja 6.1, kuna käivet ei teki.

Edaspidi võiks täiendavalt uurida võimalikke pettusi, mis puudutuavad maksustatava soetamise kunstliku liigitamise maksuvaba soetamise alla maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil.

## SUMMARY

VAT-payer has to levy sold goods, declare sales and pay value added tax during the business activity. Nowadays, the value added tax system between Member States is more or less uniform and international transactions occur frequently. International and domestic transactions both have taxation specificities, and it is important to present tax-free intra-community acquisitions, since there is no review to that in Estonian law about value added tax.

The diploma topic is „Intra-Community Tax-Free Acquisitions“ and it is written in Estonian, on 42 pages. 36 literature sources have been used, which all have been referred to in the text.

Thanks to the European Union's priority to harmonize the VAT system, the goods are sent from one Member State to another more often than before. The tighter trade – the more tax exemptions and taxation specificities take place. The topic is actual as it is necessary to provide information about the specifics of taxation, principles of these specifics and the way how to declare transactions with taxation specifics.

The novelty of the topic of the paper lies in the fact that many declarants do not know that it is a must to declare tax-free intra-community acquisitions. This could be caused by the absence of the explanation of this kind of transaction in Estonian legislation.

The purpose of the paper has been to analyse the principles of tax-free intra-community acquisitions. To accomplish the purpose, the following tasks has been set:

1. To give an overview of intra-community acquisitions and declarations.
2. To give an overview of tax-free goods.
3. To give an overview of goods that are imported tax-free.
4. To analyse the principles of tax-free intra-community acquisitions.

The author explained the contents of § 18 of the Estonian Value Added Tax Act, and came to conclusion that it is important to fulfil the following conditions while making intra-community acquisitions: the goods have to be transported from one Member State to another; the seller has to be a taxable person and has to declare the transaction on an intra-community trade turnover report. Tax exemptions have to be interpreted strictly,

since they are exemptions to the general rule. Tax-free intra-community acquisitions have to be declared in the declaration's informative sections 6 and 6.1 as no turnover takes place.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. *Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus* (2016)
2. Antonescu, M., Antonescu, L., 2010. Vat taxation of intra-community supplies and acquisitions of services. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 19(2), pp. 495-498. Leitav: EBSCOhost [13.05.2016]
3. Bernal, A., 2015. Discrimination of domestic supplies relative to imports for the value added ta exemptions. *Research papers of Wroclaw University of Economics*, 403, lk 11-20. Leitav: EBSCOhost [13.05.2016]
4. Bostan, I., 2014. Investment gold: Exemption from tax (VAT) in the Romanian fiscal system. *Metalurgija*, 53(4), pp. 731-733. Leitav: EBSCOhost [12.05.2016]
5. Busan, G., Ecobici, N., 2007. Aspects concerning the value added tax in intra-community operations. *Annals of the University of Petrosani Economics*, 7, pp. 147-154. Leitav EBSCOhost [12.05.2016]
6. Costualeanu, C. L., Iatco, C., Dumitrescu, D., Bobitan, N., 2013. The value added tax (VAT) rates in Romania as compared to European Union. *Agronomy Series Of Scientific Research / Lucrari Stiintifice Seria Agronomie*, 56, 2, pp. 295-299. Leitav: EBSCOhost [05.05.2016]
7. *Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE ja Ipourgos Ikonomikon kohtuasi* (2005), C-394/04 ja C-395/04.
8. *Eesti majanduse teataja käibemaksuseaduse kaasanne*, 2012. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus, lk 96-187.
9. *Ehitusseadustik* (2016)
10. Elling, T., 2014. *Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule*. Tallinn: KMS OÜ lk 137, 294.
11. Euroopa Parlamendi ja Nõukogu määrus (EL) nr 952/2013
12. Mayne, H., 2007. Intra-community supplies in the EU. *International Tax Review*, pp. 3-7, Leitav: EBSCOhost [15.05.2016].
13. Kägi K., Võimre U., 2007. *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS, lk 47-164



14. Kerikmäe, T., 1998. Euroopa ühenduse õiguse ülimuslikkuse doktriin – arengud ja vastuolud. *Juridica*, IV, lk 173-174.
15. Rahandusministeerium, 2015. *Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega*.
16. *Käibemaksuseadus* (2016)
17. Köhler, H., 1998. *Tsiviilseadustik üldosa*. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, lk 82.
18. Lehis, L., 2015. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ, lk 350-362.
19. Maksu- ja tolliamet, 2016. *Kauba ühendusesisene soetamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://vanaweb.emta.ee/?id=1084> [Kasutatud 07.03.2016].
20. Maksu- ja tolliamet, 2016. *Kaupade maksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/kaupade-maksustamine#4.3> [Kasutatud 16.05.2016].
21. Maksu- ja tolliamet, 2016. *Saadetistest*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/et/eraklient/reisimine-saadetised-umberasumine/saadetistest> [Kasutatud 16.05.2016].
22. Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Välisõõtlemine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/et/ariklient/toll-kaubavahetus/valistootlemine> [Kasutatud 05.05.2016].
23. Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Vorm VD juhend*. [Võrgumaterjal] Leitav: [https://www.emta.ee/sites/default/files/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaks/VD/vorm\\_vd\\_juhend\\_072013.pdf](https://www.emta.ee/sites/default/files/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaks/VD/vorm_vd_juhend_072013.pdf) [Kasutatud 29.02.2016].
24. Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Kaupade maksustamine*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/kaupade-maksustamine> [Kasutatud 21.01.2016].
25. *Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ* (2006)
26. *Nõukogu Direktiiv 2006/79/EÜ* (2006)
27. *Nõukogu Direktiiv 2008/9/EÜ* (2008)

28. *Nõukogu Direktiiv 2009/132/EÜ* (2009)
29. *Nõukogu Määrus (EMÜ) nr 2913/92* (1992)
30. *Nõukogu Määrus (EÜ) 1186/2009* (2009)
31. Paliu-Popa, L., 2009. Tax treatments specific to intra-community commercial transactions - triangular operations. *Annals of the University of Petroșani Economics*, 9(2), pp. 185-190. Leitav: EBSCOhost [09.05.2016]
32. *Planeerimisseadus* (2015)
33. *Postiseadus* (2015)
34. *Tsiviilseadustiku üldosa seadus* (2015)
35. *Vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduuri rakendamise täiendavad juhised* (2009)
36. *VDP Dental Laboratory NV ja Staatssecretaris van Financiën kohtuasi* (2006), C-401/05.