

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Magnus Künnapas

FS090

**EUROOPA KOHTU JA EESTI KOHTUPRAKTIKA
SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISEL**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, Mag iur

Tallinn 2012

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2012
Töö pealkiri eesti keeles: Euroopa Kohtu ja Eesti kohtupraktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel Töö pealkiri võõrkeeles: The Judicial Practices of the European Court and the Estonian Court Concerning Input Value Added Tax	
Töö autor: Magnus Künnapas	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lühikokkuvõte: Lõputöö on kirjutatud teemal „Euroopa Kohtu ja Eesti kohtupraktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel“. Lõputöö teema on aktuaalne, sest antud valdkonnas toimuvad pidevalt kohtuvaidlused selle üle, kas sisendkäibemaksu mahaarvamine oli lubatud või millise summa ulatuses käibemaksu tegelikult maha arvata võis. Järelikult on käibemaksu mahaarvamise tingimused ja kord maksumaksjatele segadust tekitavad. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 39 leheküljest. Autor on kasutanud 48 materjali. Lõputöö eesmärgiks on analüüsida Euroopa Kohtu ja Eesti kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu olemusest.2. Antakse ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ja selle tingimustest.3. Analüüsitakse Eesti kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel.4. Analüüsitakse Euroopa Kohtu kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel. <p>Analüüsides kohtupraktikat, tuli tõdeda, et Euroopa Kohtu seisukohad sisendkäibemaksu mahaarvamisel kujundavad oluliselt Eesti Riigikohtu seisukohti. Euroopa Kohus on teinud mitmeid kohtuotsuseid kaasustes, kus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutavad formaalsed asjaolud ei ole täidetud, kuid tehingu sisust lähtudes on mahaarvamine lubatud. Autor leiab, et taolised kohtulahendid võivad tekitada tulevikus rohkem kohtuvaidlusi just oma vastuolulisuses mõningate käibemaksu põhimõtete osas. Autori hinnangul vajab edaspidi väljatöötamist teemakohane juhendmaterjal maksuvaidluste vähendamiseks.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, sisendkäibemaks, Euroopa Kohus, Riigikohus, kohtupraktika	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>value added tax, input tax, European Court, Supreme Court of Estonia, judicial practice</i>	
Säilitamise koht: arvuti kõvakettal ning paberkandjal	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE	6
1.1 Käibemaks kui lisandväärtuse maks	6
1.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja tingimused.....	11
2. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE KOHTUPRAKTIKA.....	19
2.1 Eesti kohtupraktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel	19
2.2 Euroopa Kohtu kohtupraktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel.....	26
KOKKUVÕTE	34
SUMMARY	Error! Bookmark not defined.
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37

SISSEJUHATUS

Maksudel on kindlad fiskaalsed eesmärgid. Tänu maksudele saab riik eksisteerida, pakkudes inimestele erinevaid teenuseid ja hüvesid. Näiteks tänavavalgustuse olemasolu ja maanteede hooldus ning ehitus on üheks hüveks, mida riik oma kodanikele pakub. Maksurahade abil rahastatakse laste kooliharidust, makstavaid pensione ja tervishoiusüsteemi. Riigi eelarve täitmisel on üheks olulisemaks maksuks käibemaks. Eesti käibemaksuseadus kooskõlastati Euroopa Liidu põhimõtetega 2004. aasta 1. mail, mil Eesti liitus Euroopa Liiduga. Seadust on pidevalt muudetud ning selle tulemusel on muutunud käibemaksu mahaarvamise tingimused ja kord.

Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksu direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 168 on sätestatud tingimused, mille alusel saab maksukohustuslane maha arvata sisendkäibemaksu. Käibemaksuseaduse § 29 lõike 3 alusel on sisendkäibemaks maks, mis on tasutud teistelt maksukohustuslastelt kauba soetamisel või teenuse saamisel ning mille saab ettevõtte oma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata. Selleks, et ettevõtte saaks sisendkäibemaksu maha arvata peavad olema täidetud konkreetsed eeldused, mida tuleb järgida, vastasel juhul võib olla mahaarvamine seadusega vastuolus.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise kohtupraktikast kirjutamine on aktuaalne, sest antud valdkonnas toimuvad pidevalt kohtuvaidlused selle üle, kas sisendkäibemaksu mahaarvamine oli lubatud või millise summa ulatuses käibemaksu tegelikult maha arvata võis. Järelikult on käibemaksu mahaarvamise tingimused ja kord maksumaksjatele segadust tekitavad, millest tingitud vaidlused nõuavad lisakulutusi nii maksukohustuslastelt kui ka maksuhaldurilt. Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud tabeli andmetele tuginedes, on sisendkäibemaksu mahaarvamist puudutavad maksuvaidlused aktuaalsed.

Probleem seisneb selles, et maksukohustuslaste poolsed sisendkäibemaksu mahaarvamised, mis on sooritatud nõuetele mittevastavate arvete alusel, hoolsuskohustuse mittetäitmisel ja teiste ebakorreksete tehingutega, on praegusel ajal laialt levinud. Käibemaksu ebakorrekse mahaarvamise tõttu kaotab riik maksutulu,

mida saaks kasutada majanduse arendamiseks. Samuti kahjustab ebakorrektned käibemaksu mahaarvamine ettevõtetevahelist konkurentsi.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida Euroopa Kohtu ja Eesti kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Töö eesmärgi saavutamiseks:

- 1) Antakse ülevaade käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu olemusest.
- 2) Antakse ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ja selle tingimustest.
- 3) Analüüsitakse Eesti kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel.
- 4) Analüüsitakse Euroopa Kohtu kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

Lõputöös kasutatakse analüütilist meetodit. Töös analüüsitakse ja võrreldakse Euroopa Kohtu ning Eesti kohtupraktikat.

Lõputöö baseerub teoreetilisel materjalil ja on võrdleva ning analüüsiva sisuga, mis koosneb kahest peatükist.

Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksust kui lisandväärtuse maksust. Käibemaksust parema ülevaate andmiseks on käsitletud esimeses alapeatükis lisandväärtuse maksu ajalugu ning põhimõtteid. Esimese peatüki viimases alapeatükis selgitatakse sisendkäibemaksu mõistet ning tingimusi, mille alusel on võimalik käibemaksukohustuslastel sisendkäibemaksu maha arvata.

Teises peatükis käsitletakse Euroopa Kohtu ja Eesti kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse Eesti Riigikohtu ja ringkonnakohtu seisukohti sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Kohtute olulisemate seisukohtade analüüsimisel antakse hinnanguid ning tehakse järeldusi, missugustel tingimustel on sisendkäibemaksu mahaarvamine seaduspärane. Teise peatüki viimases alapeatükis analüüsitakse Euroopa Kohtu kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Euroopa Kohtu poolt antud hinnangute analüüsimine on vajalik, sest rahvusvaheline kohtupraktika on aluseks siseriiklike õigusaktide loomisel.

Töös on kasutatud materjalidena erinevaid teaduslikke allikaid sisendkäibemaksust ning selle mahaarvamisest - nii eesti- kui ka võõrkeelseid teoseid, ajakirja Juridica artikleid, L. Lehise kommenteeritud väljaannet „Käibemaksuseadus“, Käibemaksu 6. direktiivi ja ka riigisiseseid õigusakte. Põhiliste allikatena on kasutatud Eesti Riigikohtu ja Euroopa Kohtu kohtulahendeid.

1. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE

1.1 Käibemaks kui lisandväärtuse maks

Maksude vajalikkus tuli päevakorda ajal, kui tekkisid esimesed riigid. Riigi valitsemisega kaasnevad kulutused, sest valitsemisorganid, riigiasutused ja sotsiaalsed teenused vajavad pidevat rahavoogu. Riikide arenemisega suurenes ka nende rahavajadus, mille tõttu mõeldi välja erinevaid makse, et riiki ülal pidada. Üheks selliseks maksuks oli käibemaks.

Käibemaksu ajalugu ulatub suhteliselt kaugesse minevikku. Algselt tuli käibemaksu rakendamise mõttele 1567. aastal Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba, kes püüdis maksustada kõikide toodetega seotud tehinguid. Viimane tähendas seda, et kõik kauba tootmisetapid koormatakse maksuga ning kauba lõpphind kujunes kõrgeks. Alba üritas kasutusele võtta ka müügitaksu, mis oli oma omadustelt lõpptarbijaid koormav, kuid seegi muudatus ei olnud rahva seas soositud.¹

Lisandväärtuse maks hakkas välja arenema 1920. aastatel, kui tuli erinevaid ettepanekuid Saksamaalt, USA-st ja Prantsusmaalt. Lisandunud väärtuse maks kehtestati esimesena 1954. aastal Prantsusmaal, alates sellest ajast on see levinud peaaegu kõikidesse maailma riikidesse.² Alates 1968. aastast kehtib lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides.³

Eestis kehtivat lisandväärtuse maksu nimetatakse käibemaksuks, hoolimata sellest, et käibemaks ja lisandväärtuse maks on täiesti erinevad. Eestis kehtestati käibemaks, kui lisandunud väärtuse maks 10.10.1990. aastal Vabariigi Valitsuse määrusega nr 209 (RT 1990,14, 158), mis jõustus 1.01.1991. aastal. Algseks käibemaksumääraks oli 7%, millele omakorda võis kohalik omavalitsus lisada veel 3%. Seadusega võeti käibemaks kasutusele 1.01.1992 (RT 1991, 36, 447), mil maksumääraks oli 10%. Käibemaksumäärat tõsteti tuntavalt 20.06.1992 Eesti Vabariigi Rahareformi Komitee Dekreediga nr 35, kui maksumääraks sai 18%. Viimane muudatus kehtis samuti lühikest aega, sest pidevalt arenev Eesti ühiskond vajab seaduse täiendamist ja uuendamist. Rahandusministri 30.12.1993 määruse nr 206 kehtestati 1.01.1994

¹ Tammert, P. *Maksundus*, 3 ümbertöötatud trükk. (Tallinn: Aimwell, 2005), lk 253-256.

² Liam Ebrill, *et al*, *The Modern VAT* (International Monetary Fund, 2001), lk 1-4.

³ Pulk, S. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. (Tallinn: Juura, 2001), lk 9.

järjekordselt uus käibemaksuseaduse redaktsioon. Käibemaksuseadust täiustati igal aastal, kuid üldised põhimõtted jäid muutmata kujul kehtima.⁴ Kuna Eesti tahtis saada Euroopa Liidu liikmeks, siis hakati käibemaksuseadust kooskõlastama Euroopa Liidu nõuetega. Eestis praegu kehtiv käibemaksuseadus jõustus Euroopa Liiduga liitumisega 1. mail 2004. aastal.

Nagu eelpool nimetatud kehtestati lisandväärtuse maks Euroopa Liidus 1968. aastal. Käibemaks on tarbimismaks, millega mõjutatakse tarbimist ning mis omab suurt osakaalu riigi maksutulude laekumisel. Keskmiselt moodustab käibemaks riigieelarvest 25% laekuvatest tuludest, mis näitab maksu tähtsat fiskaalset eesmärki.⁵ Järgnevalt kirjutab autor käibemaksu põhilistest tunnustest.

Käibemaks on üldine tarbimismaks ja seda maksab lõpptarbija. Tarbimismaksudeks on ka aktsiisid, hasartmängumaks, lõbustusmaks ja erinevad kohaliku omavalitsuse poolt kehtestatud maksud. Käibemaks erineb teistest tarbimismaksudest selle poolest, et lisandväärtuse maksu puhul ei ole maksuobjekt piiratud.⁶ Käibemaks hõlmab enamasti kõiki kaupu ja teenuseid, sealhulgas ka aktsiisiga maksustatavaid kaupu (nt alkohol, tubakas, kütus). Mõned kindlate tarbimismaksudega maksustatud kaubad ja teenused on aga käibemaksust vabastatud. Nendeks kaupadeks ja teenusteks võivad olla näiteks hasartmängud, kindlustusteenused, koolitusteenused.⁷

Käibemaksu maksuobjektiks on maksustatavad tehingud ning selle moodustab kaupade ja teenuste käive ning kaupade import. Maksuobjektiks võib erandina olla ka omatarve, mis on defineeritud KMS § 2 lõikes 6. Kauba või teenuse omatarbega on tegemist siis, kui seda kasutatakse ettevõtja või tema töötaja, juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Et omatarve tekiks, peab sisendkäibemaks olema omatarbe andmiseks soetatud kaubalt või teenuselt maha arvatud.⁸ Üldjuhul toimub omatarbe maksustamine nende kaupade puhul, mis on soetatud ettevõtlusega seotud eesmärkidel ja mis antakse lõpuks töötajale isiklikuks kasutamiseks. Omatarve ei teki juhul, kui äriühing ostab jalgratta ettevõtlusega mitteseotud otstarbel, teades, et see kingitakse oma töötajale. Antud situatsioonis ei

⁴ L. Lehis, K. Lind. „Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne“, (Tartu, OÜ Casus, 2003), lk 11-12.

⁵ Liam Ebrill, *et al*, *The Modern VAT* (International Monetary Fund, 2001), lk 1.

⁶ Pulk, S. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. (Tallinn: Juura, 2001), lk 6-7.

⁷ L. Lehis, K. Lind. „Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne“, (Tartu, OÜ Casus, 2003), lk 15.

⁸ Kaspar Lind. „Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses“, *Juridica* (2001), nr 4, lk 249-250.

ole ettevõttel õigust maha arvata sisendkäibemaksu ning samuti ei toimu omatarbe maksustamist.

Käibemaksu maksuobjektideks on üldjuhul kõik maksustatavad tehingud. Maksustatavaks käibeks on näiteks kauba võõrandamine või teenuse osutamine ettevõtlike käigus (v.a. maksuvaba käive). Maksuvaba käivet on võimalik maksustada, kui seaduses on loodud selleks võimalus. Näiteks kinnisasjadega seotud käive on üldjuhul maksuvaba, kuid sellega seotud tehingut võib müüja maksustada, kui ta on eelnevalt maksuhaldurit teavitanud.

Käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu perioodiks üks kalendrikuu. Euroopa Liidu riikides kehtiva direktiivi alusel võib maksustamisperioodiks olla ka kaks kuud, kvartal või aasta. Impordikäibemaksu puhul perioodilisus puudub, sest see on ühekordne maks. KMS § 27 kohustab käibemaksukohustuslasel esitada käibemaksudeklaratsioon maksuhaldurile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks, kusjuures deklaratsioon tuleb esitada elektrooniliselt.⁹ Deklaratsiooni võib maksukohustuslane esitada paber kandjal juhul, kui isik on olnud registreeritud käibemaksukohustuslane alla 12 kuu või kui maksukohustuslane esitab motiveeritud taotluse maksuhaldurile.¹⁰ Enamasti esitatakse käibedeklaratsioonid elektrooniliselt, leidub väheseid äriühinguid, kes esitavad need paber kandjal. 2011. aastal oli elektroonselt esitatud käibedeklaratsioonide osakaal 98,8%.¹¹

Euroopa Liidu liikmesriikides võivad käibemaksu maksustusperioodid olla erineva pikkusega, sest igal riigil on õigus see ise määrata. Näiteks on Saksamaa käibemaksu maksustamisperioodiks üks kalendriaasta, mis tähendab seda, et maksukohustuslasel on deklaratsiooni esitamiskohustus ainult üks kord aastas. Kuid vastavalt maksukohustuslase suurusest tuleb ettevõttel esitada, kas kord kuus või kord kvartalis eeldeklaratsioone ja tasuda jooksvaid makseid ning esitada tagastusnõudeid. Ettevõtted, kelle maksukohustus oli eelneval aastal kokku 6136 eurot või kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud alla kaks aasta, peavad esitama

⁹ Kalle Kägi, Urmas Võimre, *Käibemaks*, (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 16.

¹⁰ KMS § 27 lg 1¹.

¹¹ Maksu- ja Tolliamet, „MTA 2011. aasta kokkuvõtted ja eesmärgid 2012. aastaks“ (2012), kättesaadav internetis <<http://www.emta.ee/index.php?id=4006>> välja otsitud 09.04.2012.

käibemaksudeklaratsioone igakuiselt. Igakuiselt võivad esitada deklaratsioone ka ettevõtted, kelle eelmise aasta käibemaksu tagastusnõuded olid vähemalt 6136 eurot.¹²

Käibemaks on kaudne maks ning maksukoormuse kandjaks on tarbija. Tarbija, kes maksab kauba või teenuse eest, ei taju toote hinna sees olevat käibemaksu. Maks, mis tasuti teenuse või kauba soetamisega, makstakse ettevõttele, kes seda toodet müüb. Tarbija ei tasu käibemaksu eraldi riigile, vaid selle kohustuse kandjaks on müüja. Sellega vähendatakse tarbija kui ostja kohustusi. Kaudse maksu puhul on eeliseks, et see ei ole repressiivne. Peale ostude sooritamist poes oleks ebaseeldiv maksta käibemaksu eraldi seisvasse kassasse, samuti oleks maksu administreerimisega tekkivad kulud suuremad. Erandina võib siinkohal välja tuua kinnisasja- ja metallijäätmete käibemaksuga maksustamise erikorra, kus jäetakse käibemaksu kohustus ostja kanda, ehk toimub pöördmaksustamine.¹³

Kinnisasja ja metallijäätmete maksustamise erikord võeti kasutusele selleks, et vältida käibemaksupettuseid. Siseriiklikku käibemaksu pöördmaksustamist võiks rakendada ka metsamaterjalidega seotud müügitehingutes, kus käibemaksu tasumise eest vastutav isik oleks maksukohustuslane, kes on kauba või teenuse tarbija. Sellise erandi rakendamiseks tuleks Eestil pöörduda Euroopa käibemaksukomitee poole, sest direktiivi nr 200/112/EL artikli 199 kohaselt puudub võimalus metsamaterjalidega seotuid tehinguid pöördmaksustada. Eeskuju võiks võtta Lätist, kes sai komisjonilt loa oma käibemaksuseadusesse lisada eriklausli. See sätestas, et metsamaterjali turustamisel on teatavatel juhtudel maksukohustuslaseks kaupade ja teenuste saaja.¹⁴ Seega on ostjal kindlus, et müüjale tasutud käibemaksu saab esimene oma ettevõtlusega seotud kulutustest maha arvata.

Käibemaks peab olema neutraalne – kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik, isegi mitte see, kas ta ostab kauba teiselt või valmistab selle oma ettevõttes. Kuna käibemaks on tarbimismaks, siis ei ole oluline, kas ettevõtte või asutus soovib teenida

¹² Käibemaksu maksustamisperioodi määramisel peavad riigid arvestama sellega, et maksustusperiood ei ületaks 1 aastat, vastasel juhul oleks see vastuolus Euroopa Nõukogu 2006/112/EÜ direktiiviga.

¹³ KMS § 41¹ lg 1.

¹⁴ EUR-Lex, „Euroopa Liidu Nõukogu otsus“ (2006), kättesaadav internetis <www.eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=et&ihtmlang=et&lng1=et,mt&lng2=cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,h u,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,sk,sl,sv,&val=421470:cs&page=>> välja otsitud 23.01.2012.

kasumit või müüb toodet omahinnast odavamalt. Oluline on see, et toimuks teenuse või kauba üleandmine tarbijale tasu eest.¹⁵

Tarbimise maksustamisel kasutatakse ühetaolise maksustamise põhimõtet. Käibemaksu puhul tähendab ühetaoline maksustamine seda, et kõik tarbimise juhtumid maksustatakse ühtemoodi. Käibemaksukohustus sõltub ainult kauba või teenuse tarbimisväärtusest, mitte ostja isikust, müüja ettevõtlusvormist, ostu- või müügitehingute arvust, tasumise viisist või toote päritolust. Antud printsiibi alusel ei tohi maksuhaldur maksukohustuslasega sõlmida kokkuleppeid maksumenetluses, sest siis seatakse teised maksukohustuslased ebavõrdsesse olukorda.¹⁶ Ühetaolise maksustamise printsiip on üks olulisemaid põhimõtteid maksuõiguses - seda kinnitab ka Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 12, mille kohaselt on seaduse ees kõik võrdsed.

Käibemaksu üks olulisemaid põhimõtteid on sihtkohamaa printsiip. Lisandväärtuse maks on tarbimismaks ning maksustamine toimub selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Sellest printsiibist tulenevalt tuleb ekspordil kaubad ja teenused vabastada käibemaksust, rakendades nullmäära.¹⁷ Kui ekspordil tuli rakendada nullmäära, siis impordi puhul tuleb kaubad ja teenused maksustada. Impordi puhul tuleks arvestada seda, et kaupu ja teenuseid maksustatakse samamoodi nagu maksustatakse kodumaiseid kaupu.¹⁸ Sihtkohamaa printsiip on oluline ühendusesisese kaubavahetuse soodustamiseks, sest antud põhimõte seab kõik ettevõtjad võrdsesse seisu.

Kokkuvõtvalt võib järjestada käibemaksu tunnused järgnevalt. Käibemaks on üldine tarbimismaks, mida maksab lõpptarbija. Lisandväärtuse maksuga maksustatakse suurem osa kaupade ja teenustega seotud tehingud. Käibemaksu maksuobjektideks on maksustatavad tehingud, erandiks võib olla omatarve, kinnisasjadega seotud tehingud. Käibemaks on perioodiline maks, mille perioodiks on Eestis kalendrikuu. Impordikäibemaksu puhul perioodilisus puudub, sest tegemist on ühekordse maksuga. Käibemaks on kaudne maks. Maksukoormuse kandjaks on tarbija ning maksukohustuse kandjaks müüja. Erandina võib maksukohustuse kandjaks olla ka ostja, mille tulemusena rakendatakse pöördmaksustamist. Käibemaks on neutraalne

¹⁵ L. Lehis, K. Lind. „Käibemaksuseadus kommenteeritud väljaanne“, (Tartu, OÜ Casus, 2003), lk 18-19.

¹⁶ Lasse Lehis, „Maksuõiguse üldpõhimõtted“, Juridica (1999), nr 5, lk 239-253.

¹⁷ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 356.

¹⁸ Kalle Kägi., Urmas Võimre, *Käibemaks*, (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 17.

maks, millega maksustatakse kõik tarbimise vormid ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüjaks on juriidiline või füüsiline isik, resident või mitteresident, aaria rassist või afroameeriklane, oluline on teenuse või kauba üleandmine tarbijale tasu eest. Käibemaksuga maksustatakse kõik tarbimise juhtumid ühetaoliselt ning käibemaksukohustus sõltub ainult kauba või teenuse tarbimisväärtusest. Käibemaksu üks olulisemaid põhimõtteid on sihtkohamaa printsiip, mille alusel toimub maksustamine selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Sihtkohamaa printsiip on oluline ühendusesisese kaubavahetuse soodustamiseks, sest antud põhimõte seab kõik ettevõtjad võrdsesse seisu.

1.2 Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja tingimused

Selleks, et säilitada käibemaksu neutraalsus, on liikmesriikide äriühingutel õigus ostutehingutelt maha arvata maksu, mis tuli tasuda kaupade või teenuste eest. Sisendkäibemaksu mahaarvamisega välditakse hindade kumuleerumist, mis oli iseloomulik esialgsele käibemaksule. Mahaarvamise õigus on lisandväärtuse maksu ja algse käibemaksu üks suurimaid erinevusi, sest viimase puhul ei olnud maksu mahaarvamine lubatud.

Sisendkäibemaksu mõiste on sätestatud KMS § 29 lõikes 3, mis sätestab, et sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Siin tuleks tähele panna seda, et sisendkäibemaksu mahaarvamiseks peab kauba võõrandaja olema käibemaksukohustuslane, sest mittemaksukohustuslaselt soetatud toote või teenuse hind ei sisalda käibemaksu.

Nagu eelpool nimetatud, tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ainult registreeritud käibemaksukohustuslastel. Erandiks on välismaa ettevõtjad, kellele nähakse ette Eestis ostetud kaupadelt ja teenustelt käibemaksu tagastamine. Samuti toimub erandkorras käibemaksu tagastamine välisesindustele ja diplomaatidele ning välisabina saadud ja välislaenu eest soetatud kaupadelt. Mahaarvamist ei saa teostada piiratud maksukohustuslased ning impordi- või mõne muu vastava tehingu korral ühekordset käibemaksu tasumise kohustust kandnud mittemaksukohustuslased.

Mahaarvamise õiguse tekkimisel on üheks oluliseks aspektiks see, et see tekib alles maksukohustuslasena registreerimise hetkest.¹⁹

Käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks peab esitama kohalikule maksuhaldurile registreerimisavalduse. Registreerimine on kohustuslik, kui Eestis asuva äriühingu maksustatav käive ületab 16 000 eurot.²⁰ Kui äriühingu kogu maksustatavast käibest moodustab nullprotsendilise käibemaksumääraga maksustatav käive, siis registreerimiskohustust ei teki. Nullprotsendilise määraga maksustatav käive tekib näiteks kaupade ekspordiga. Lisaks on nullmääraga maksustatav sadamateenus, mis pakutakse merelaevadele, kes sõidavad rahvusvahelistes vetes.

Sisendkäibemaksuks loetakse ka imporditud kauba eest tasutud käibemaksu ning see tuleb ostja poolt tollis tasuda. Importimisel tasutud käibemaks erineb siseriiklikust käibest tekkinud käibemaksust selle poolest, et impordikäibemaks on ühekordne maks, mida tasuvad kõik isikud. Kui kauba impordib mittemaksukohustuslane, siis tema jaoks on tegemist lõpliku maksuga.²¹ Kui kauba impordib ja käibemaksu tasub maksukohustuslane, siis tekib temal käibemaksu mahaarvamise õigus. Impordikäibemaksu tasumisel äriühingul tegelikku maksukohustust ei teki, sest ettevõtte saab sisendkäibemaksu käibedeklaratsioonil maha arvata. Käibemaksu mahaarvamine toimub aga tollideklaratsiooni alusel ning kaup peab olema tollis vabastatud.²²

Impordi puhul on sisendkäibemaksu mahaarvamise aeg reguleeritud KMS § 31 lõikes 8 ja 9. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub kohese mahaarvamise printsiibi alusel. See tähendab seda, et arvel näidatud käibemaksu mahaarvamisel sisendkäibemaksuna ei ole oluline, kas ostja on tasunud kauba või teenuse eest osaliselt või täielikult.²³ Ettevõtjal on õigus maha arvata ka sisendkäibemaksu kaupade ja teenuste eest sooritatud ettemaksetelt. Alates 01.05.2004 lubab seadus ettemaksetelt käibemaksu maha arvata.²⁴ Arve tuleb väljastada ettemaksuna tasutud summa kohta ning vastavalt ettemaksu summale peab olema arvele märgitud ka

¹⁹ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 409.

²⁰ KMS § 19 lg 1.

²¹ Kaspar Lind, „Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu“, magistritöö, Tartu Ülikooli õigusteaduskond (2006), lk 66-67.

²² Kalle Kägi, Urmas Võimre, *Käibemaks*, (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 182.

²³ Kaspar Lind, „Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu“, magistritöö, Tartu Ülikooli õigusteaduskond (2006), lk 68.

²⁴ Kalle Kägi, Urmas Võimre, *Käibemaks*, (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 125-126.

käibemaks. Mahaarvamine tehakse sellel kuul, mil tehti ettemaks, eeldusel, et arve on enne järgmise kuu 20. kuupäeva kätte saadud.²⁵

Sisendkäibemaksu saab maksukohustuslane maha arvata ettevõtluses Eestis või mõnes välisriigis maksustatava käibe või mõne KMS § 4 lõikes 2 nimetatud tehingu tarbeks soetatud kaubalt või teenuselt. See, kas soetatud kaup või teenus on ettevõtlusega seotud, määratakse konkreetse ettevõtja tegevuse iseloomust lähtuvalt. Seadus ei kirjuta ette, et ostetud kaup või teenus peab jääma maksumaksja omandisse. Samuti ei kohusta seadus maksumaksjaid soetatud kaupa või teenust kohe ettevõtluses kasutama ning peale ostutehingut ei pea kohe järgnema käibe tekkimist.²⁶

Kui Eesti maksukohustuslane on tasunud teises liikmesriigis kaupade või teenuste soetamisel käibemaksu, tuleb tal esitada taotlus käibemaksu tagastamiseks. Taotlus esitatakse Eesti maksuhaldurile elektroonselt hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks. Ühendusevälisest riigist taotletav sisendkäibemaksu tagastamine on pisut keerulisem kui ühendusesisesest riigist, sest ühendusevälise riigi puhul lähtutakse vastastikuse käibemaksu tagastamise printsiibist. See tähendab seda, et kui Eesti tagastab käibemaksu näiteks Norra maksukohustuslasele, siis tuleb ka Norral tagastada käibemaksu Eesti maksukohustuslasele.²⁷ Samuti peab maksumaksja arvestama sellega, et käibemaksu tagastamine ühendusevälisest riigist on aeganõudvam.

Käibemaksuseadus § 31 lõige 1 sätestab, et käibemaksu mahaarvamine toimuks KMS §-s 37 sätestatud nõuete kohase arve alusel. Need nõuded on sätestatud ka Euroopa Liidu nõukogu direktiivi nr 2006/112/EÜ artiklis 226. Nõuetele vastav arve tuleb väljastada paberil või kauba soetaja või teenuse saaja nõusolekul elektrooniliselt. Arve tuleb väljastada seitsme kalendripäeva jooksul arvates käibe tekkimise päevast või tagada,²⁸ et selle väljastaks samaks ajaks maksukohustuslase nimel ja arvel tegutsev isik või kauba või teenuse saaja.

²⁵ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 411.

²⁶ Martin Huberg *et al.* *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid*. (Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2011), lk 323.

²⁷ Maksu- ja Tolliameti juhendmaterjal, „Sisendkäibemaksu tagastamine“ (2012), kättesaadav internetis <www.emta.ee/index.php?id=28454#15.1.3> välja otsitud 09.04.2012.

²⁸ Kauba või teenuse käibe tekib kauba soetamisel või teenuse saamisel. Kaup on soetatud või teenus on saadud päeval, mil toimub kauba lähetamine, kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine, kauba või teenuse eest osaline või täielik makse laekumine, teenuse saamisel osaline või täielik maksmine.

Praegusel ajal toimub enamasti elektroonsete arvete väljastamine, kuna selline viis on soodsam ning kiirem, sest arvet ei pea välja trükkima ning väljastada võib e-posti teel. Selleks, et maksuhaldur saaks kontrollida käibemaksuarvestuse õigsust, peab arvel olema märgitud kauba või teenuse ostja, arve number, poolte aadressid ja arve väljastaja.²⁹ Lisaks nendele tuleb arvel märkida maksukohustuslase registrikood, kauba hind. Arve alusel maksmisele kuuluv summa peab olema välja toodud kolme arvuna – käibemaksuta hind, koguhind, käibemaksusumma maksumäärade lõikes.³⁰ Arvele märgitud andmete põhjal saab maksuhaldur kontrollida müügi toimumist ning alati peab olema võimalik leida arve väljastaja.³¹ KMS nõuetele vastavat arvet ei pea väljastama kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks ja maksuvaba käibe puhul.

Alates Eesti liitumisega Euroopa Liiduga tekkis mitmeid uusi nõudeid arve vormistamisega. Näiteks kui Eesti ettevõtja rakendab kauba või teenuse müügil nullmäära ning seoses sellega tekib teises liikmesriigis asuval ostjal pöördmaksustamise kohustus,³² siis tuleb arvel märkida ostja käibemaksukohustuslasena registreerimise kood ja lisada märkus pöördmaksustamise kohta. Arvele tuleb alati tuua viide vastavale käibemaksuseaduse paragrahvile või Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi nr 2006/112/EÜ artiklile või muu üldarusaadav märge juhul, kui käibemaksu arvele ei märgita – maksuvaba käive, 0% käibemaksumäär, erikord.³³

Käibemaksuseaduse § 37 lõike 5 alusel võib ostja koostada arve müüja eest. Selleks peavad osapooled sõlmima kirjaliku kokkuleppe, et ostja poolt koostatud arvet aktsepteeritakse. Selline arve väljastamisviis on otstarbekas juhul, kui müüjal puudub tehingut tehes arve väljastamiseks vajalik informatsioon. Näiteks kasutatakse seda mõnikord põllumajandustoodete müügi puhul tööstusettevõttele, kus liha kvaliteedi ja hinna määramine toimub ostja poolt.

²⁹ KMS § 37 lg 7.

³⁰ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 412.

³¹ Kaspar Lind, „Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu“, magistritöö, Tartu Ülikooli õigusteaduskond (2006), lk 71.

³² Pöördmaksustamine on ostjale kõige soodsam, sest ostja ei pea käibemaksusummat ei müüjale ega maksuhaldurile tasuma. Ostja deklareerib käibemaksu ning koheselt ka küsib deklareeritud käibemaksu sisendkäibemaksust tagasi. Kuni 2006. Aastani pidi ostja saama ka arve, vastasel juhul ei saanud ostja sisendkäibemaksu maha arvata.

³³ KMS § 37 lg 8¹.

Arvet saab väljastada ka lihtsustatud kujul – arve peal ei pea olema ostja nime ega aadressi. Vastavalt KMS § 37 lõikes 10 sätestatule, peab lihtsustatud arve peal olema arve väljastamise kuupäev, maksukohustuslase nimi ja maksukohustuslasena registreerimise number, kauba või teenuse nimetus, maksustatav summa ning tasumisele kuuluv käibemaksu summa. Juhul kui lihtsustatud arve väljastatakse maksukohustuslasele, siis tuleb arve peale kirjutada oma nimi ja registreerimise number.³⁴ Lihtsustatud arve vormistamiseks lubatud summa ei tohi ületada 160 eurot ilma käibemaksuta. Arve ei pea olema eesti keeles, kuid vastavalt maksukorralduse seaduse § 57 lõike 4 kohaselt on maksuhalduril õigus vajaduse korral nõuda mis tahes maksuarvestuse dokumendi tõlkimist eesti keelde. Lihtsustatud arveid on lubatud väljastada näiteks reisijateveo teenuse osutamisel või automaattankla makseterminali kaudu.

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel tuleb ettevõtjal peale nõuetekohase arve järgida ka hoolsuskohustuse täitmist ja heas usus tegutsemist. Ostja hoolsuskohustuse täitmata jätmine on üks peamisi vaidluse tekitajaid sisendkäibemaksu mahaarvamise õigsusel. Ostja on täitnud hoolsuskohustuse, kui ta on tegutsenud heas usus ning on näidanud müüja ja müüja esindajate kontrollimisel üles äris nõutavat ja tavapärast hoolsust.³⁵ Hoolsuskohustuse rikkumisega on tegemist sellel juhul, kui kauba soetaja oli heauskne, kuid ei olnud piisavalt hoolas. Maksumaksja pahauskset käitumist ei liigitata hoolsuskohustuse alla, sest pahauskse käitumise puhul ostja teadis või pidi teadma maksupettuses osalemisest.

Hoolsuskohustuse täitmisel tuleb kindlaks teha, kas arvel märgitud isik on tegelik müüja ning kas ta omab kehtivat käibemaksukohustuslasena registreerimisnumbrit (edaspidi KMKR). KMKR kontrolli peab tegema igal ostutehingul, isegi siis, kui äriühing teeb tehinguid igapäevaselt ühe ja sama tehingupartneriga.³⁶ Kauba või teenuse ostja ei pea kontrollima seda, kas tema ees müüjana esinenud isik müügiarvel näidatud käibemaksu ka tegelikult Eesti riigile deklareerib ja tasub. Müüjapoolsed käibemaksupettused ei saa piirata ostja õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kui

³⁴ KMS § 37 lg 11.

³⁵ Martin Huberg *et al.* *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid.* (Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2011), lk 327.

³⁶ KMKR kontrollimist on kommenteerinud riigikohus lahendis 3-3-1-29-03, kus ta toob välja ostja kohustuse kontrollida müüja käibemaksukohustuslasena registreeritust.

ostja on täitnud kõik hoolsuskohustuse nõuded.³⁷ Ostja ei ole hoolsuskohustust rikkunud, kui arvel või aktil on mõni äriühingu nime täht valesti kirjutatud. Samuti ei tohiks maksuhaldurile pahameelt valmistada ka see, kui arve on vormistatud käsikirjas või kui arvel puuduvad maksetähtaeg või viivisemäär.

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel peab iga ettevõtja ise hindama ja otsustama, kas kaup või teenus on ettevõtlusega seotud või mitte, ning vastavalt sellele määrama sisendkäibemaksu ulatuse. Selleks, et ettevõtjaid käibemaksu mahaarvamise hindamisel ja otsustamisel aidata, on seaduseandja kehtestanud mõne kululiigi kohta sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu või piirangu. Käibemaksudirektiivi artikkel 176 keelab sisendkäibemaksu mahaarvamist luksuskaupadelt, meelelahutuselt ja vastuvõtukuludelt.³⁸ KMS § 30 ei luba sisendkäibemaksu maha arvata külaliste vastuvõtuks või oma töötajate toitlustamiseks või majutamiseks kaupadelt ja teenustelt. Keeldu ei kohaldata töölähetuses töötajate majutamiseks kasutatud teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

Juhul kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid üheaegselt nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks, siis määratakse mahaarvatav sisendkäibemaks selle alusel, kui suur on maksustatav käive. Sisendkäibemaksu mahaarvamisel peab maksukohustuslane välja arvutama maksustatava ja kogukäibe proportsiooni. Käivete suhtarv arvutatakse igal aastal ning see ümardatakse alati ülespoole. Eelmisel aastal arvutatud suhtarvu kasutatakse igakuiste tehingute arvepidamises ning aasta lõpus, kui arvutatakse uus suhtarv ja kasutatud suhtarv osutub valeks, siis tehakse ümberarvutused käibedeklaratsioonil.³⁹

KMS §-s 33 on sätestatud meetodid sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Maksukohustuslasel on lubatud kasutada samal kalendriaastal, kas proportsionaalset või segameetodit. Proportsionaalse meetodi korral korrutatakse kõikidelt soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaks läbi käivete suhtarvuga.

Näiteks kui ettevõtja on arvestanud kalendriaasta suhtarvuks 0,7 ning ta on kaupade ja teenuste ostmisel tasunud käibemaksu 10 000 eurot, siis tuleb 10 000 korrutada 0,7-ga, et leida sisendkäibemaksu summa, mille saab ettevõtte maha arvata. Segameetodi puhul peab maksukohustuslane soetatud kaubad ja teenused jaotama kolme gruppi:

³⁷ Martin Huberg *et al.* *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid.* (Tartu: Eesti Maksu maksjate Liidu Kirjastus, 2011), lk 327-328.

³⁸ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 414-415.

³⁹ *Ibid*, lk 416.

- 1) Maksustatav käive, kus sisendkäibemaks arvatakse maha.
- 2) Maksuvaba käive, kus sisendkäibemaksu ei arvata maha.
- 3) Osalise mahaarvamise suhtarvu rakendamine.

Segameetodi kasutamine nõuab maksumaksjalt täpsemat arvepidamist, kuid võib anda maksumaksjale soodsama tulemuse.⁴⁰

Kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust osaliselt ettevõtluses ja osaliselt ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, siis tuleb maksumaksjal eristada iga kauba ja teenuse ettevõtluses kasutatava osa ning vastavalt sellele viima läbi sisendkäibemaksu mahaarvamise.⁴¹ KMS-i § 29 lõike 4 rakendamisel ei ole ette antud meetodeid ega valemeid, kuid kui maksumaksjal tekib raskusi ettevõtluses kasutatava kauba või teenuse osa määramisel, siis võib ta taotleda maksuhalduripoolset sisendkäibemaksu mahaarvamise korra määramist.⁴²

Kokkuvõtvalt võib välja tuua tingimused, mil äriühing saab sisendkäibemaksu maha arvata. Sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Sisendkäibemaksuks loetakse ka imporditud kauba eest tasutud käibemaksu. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib ainult registreeritud käibemaksukohustuslastel. Siinjuures on erandiks välismaa ettevõtjad, välisesindused, kellele nähakse ette Eestis ostetud kaupadelt ja teenustelt käibemaksu tagastamine. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimisel on üheks oluliseks aspektiks see, et see tekib üldjuhul alles maksukohustuslasena registreerimise hetkest. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub kohese mahaarvamise printsiibi alusel, mis tähendab seda, et arvel näidatud käibemaksu mahaarvamisel sisendkäibemaksuna ei ole oluline, kas ostja on tasunud kauba või teenuse eest osaliselt või täielikult. Ettevõtjal on õigus maha arvata ka sisendkäibemaksu kaupade ja teenuste eest sooritatud ettemaksetelt. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub nõuetekohase arve alusel. Nõuetekohaselt väljastatud arvel peab olema eelkõige arve number, tehingu osapoolte aadressid, maksukohustuslase registrikood ja arve väljastaja.

⁴⁰ Lehis, L. *Maksuõigus*, teine trükk (Tallinn: Juura 2009), lk 416.

⁴¹ KMS § 29 lg 4.

⁴² Martin Huberg *et al. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid*. (Tartu: Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2011), lk 328-329.

Sisendkäibemaksu mahaarvamisel peab maksukohustuslane järgima teatud hoolsusnõudeid. Kui maksumaksja on tegutsenud heas usus ja näidanud üles äris nõutavat ning tavapärast hoolsust müüja ning müüja esindajate kontrollimisel, siis on ostjal õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Sisendkäibemaksu mahaarvamisel peab iga ettevõtja ise hindama ja otsustama, kas kaup või teenus on ettevõtlusega seotud või mitte, ning vastavalt sellele määrama sisendkäibemaksu ulatuse. Juhul kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid üheaegselt nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks, siis määratakse mahaarvatav sisendkäibemaks selle alusel, kui suur on maksustatav käive. Sisendkäibemaksu mahaarvamisel on maksukohustuslasel lubatud kasutada samal kalendriaastal, kas proportsionaalset- või segameetodit.

2. SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMISE KOHTUPRAKTIKA

2.1 Eesti kohtupraktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel

Käibemaksuseaduses on seaduseandja välja toonud konkreetsed tingimused, mida peab maksukohustuslane sisendkäibemaksu mahaarvamisel järgima. Eesti kohtud on neid tingimusi eraldi kommenteerinud ja välja toonud oma seisukohad. Alljärgnevalt käsitletakse Eesti kohtupraktikast välja kujunenud Riigikohtu ja ringkonnakohtu seisukohti sisendkäibemaksu mahaarvamisel.

Kui maksukohustuslane on soetanud kaupu ja teenuseid enda ettevõtluse tarbeks, siis tekib tal õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Käibemaksu mahaarvamise piiramine peab olema maksuhalduri poolt motiveeritud, sest vastasel juhul toob see endaga kaasa mitmekordse maksustamise. Riigikohtu halduskolleegium on rõhutanud, et käibemaks ei koorma ettevõtjat ning ettevõtja ülesanne on vaid käibemaksu kogumine tarbijatelt. Juhul kui piirata käibemaksu mahaarvamist, siis toob see endaga kaasa mitmekordse maksustamise, mida tuleb vältida. Alusetu on maksuameti seisukoht, et käibemaksu mahaarvamise õigus on maksumaksjale antav hüve.⁴³ Riigikohtu selgitusest tulenevalt ei ole maksuhaldur alati tõlgendanud käibemaksu regulatsiooni ja põhimõtteid õigesti, sest sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei ole riigi poolt maksumaksjale antav hüve, vaid käibemaksu üks põhimõtetest oma ettevõtlusega seotud kulutustest käibemaksu maha arvata.

Seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramisega ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel on riigikohus korduvalt selgitanud piiramisega seotuid tagajärgi. Juhul, kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning antud kaup muutub konkurentsivõimeetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordse käibemaksuga koormatud. Samuti ei tohi ettevõtjad saada konkurentsieelist, arvates

⁴³Riigikohtu halduskolleegiumi 02.05.2001 otsus haldusasjas nr 3-3-1-18-01 (RT III 2001, 15, 155).

käibemaksu maha ostudelt, mis ei ole maksustatava käibega seotud.⁴⁴ Selleks, et lihtsustada arusaamist, kas kaup või teenus on ettevõtlusega seotud, on seadusandja mõne kululiigi jaoks välja toonud sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu või piirangu, mis on sätestatud KMS §-s 30.

Nagu eelpool nimetatud, peavad käibemaksu mahaarvamiseks olema maksumaksja poolt ostetud kaubad ja teenused seotud ettevõtlusega. Ettevõtluses kasutatavad kaubad ja teenused saavad olla vaid sellised, mida on maksukohustuslasel võimalik kasutada oma tegevusalal. Samuti peab soetatud vara või kaup vastama ettevõtja äriplaanile.⁴⁵ See tähendab, et ettevõtja peab vajadusel esitama maksuhaldurile tõendeid kaupade ja teenuste kasutamise eesmärgi kohta. Kui ettevõtte tegevusalaks on loomakasvatus, aga on soetanud kodukinosüsteemi, siis reeglina ei ole tegemist ettevõtluses kasutatava kaubaga. Siinkohal on maksumaksjale antud võimalus põhjendada soetatud kauba eesmärki, sest veenva põhjenduse alusel võib ta soetatud kauba sisendkäibemaksu kogu ulatuses maha arvata või arvestada maksustatava käibe ulatuse.

Maksustatava käibe ulatuse arvutamise kohta on Riigikohus selgitanud, et kui ettevõtluse tarbeks soetatud kaup kasutatakse osaliselt ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil, siis on maksumaksjal võimalus valida, kas rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist või omatarbe maksustamist.⁴⁶ Osaliselt ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel kaupade soetamine puudutab eelkõige käibemaksukohustuslasi, kelle kogu tegevus ei vasta ettevõtluse tunnustele, nagu näiteks füüsilisest isikust ettevõtjad, mittetulundusühingud ja riigiasutused.

Ettevõtjatel võib aeg-ajalt tekkida olukordi, mil kasutatakse äriühingu sõiduautot nii ettevõtlusega seotud sõitudeks kui ka erasõitudeks – antud juhul oleks tegemist sõiduauto omatarbena kasutamise. Kui maksukohustuslane kasutab sõiduautot ainult ettevõtlusega mitteseotud sõitudeks, siis puudub tal õigus sõiduauto soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata. Selleks, et lisandväärtuse maksu maha arvata sõiduautodega seotud kulutustelt, peab autot kasutama ettevõtluses ning maksustatava käibe tarbeks. Kui ei peeta sõidupäevikut ning sõiduautot kasutatakse erasõitudeks ja

⁴⁴ Riigikohtu halduskolleegiumi 28.05.2002. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-21-02 (RT III 2002, 16, 187).

⁴⁵ Riigikohtu halduskolleegiumi 18.10.1999. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-32-99 (RT III 1999, 27, 251).

⁴⁶ Riigikohtu halduskolleegiumi 19.12.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-85-03 (RT III 2004, 2, 18).

ettevõtlusega seotud sõitudeks, on maksustatavaks väärtuseks erisoodustuse hind koos käibemaksuga.⁴⁷ Erisoodustuse hinna ülempiiriks on 256 eurot, mis on sätestatud tulumaksuseaduse § 48 lõikes 8.⁴⁸

Riigikohus oli asjas nr 3-3-1-85-03 seisukohal, et maksuhaldur on kohustatud tuvastama autoga tehtud isiklike sõitude mahu ning sellest tulenevalt määrama, kui suure osa võib maksumaksja antud autoga seotud kulutustelt sisendkäibemaksu maha arvata.⁴⁹ Kohus muutis 03.03.2009 oma seisukohta haldusasjas nr 3-3-1-93-08, mille alusel on maksuhalduri kohustuseks tuvastada asjaolu, et sõiduauto kasutati isiklikeks sõitudeks. See, milline on erasõitude ulatuse suhe, ei oma tähendust. Sõiduki kasutamist erasõitudel viitab peale sõidupäeviku puudumise ka asjaolu, et sõiduauto asub töötaja kodus ning selle kasutamine oli võimalik.⁵⁰ Seega ei pea maksuhaldur autoga tehtud isiklike sõitude osakaalu tuvastama, vaid maksukohustuslane on kohustatud tõendama auto kasutamist ettevõtluses sõidupäeviku abil või maksmata erisoodustust maksimumsummalt.

Riigikohtu 25.03.2009. aasta otsuses haldusasjas nr 3-3-1-3-09 ei suutnud maksumaksja ära põhjendada sõiduauto kasutamist ettevõtlusega seotud sõitudeks. Antud otsuses on riigikohus märkinud, et maksukohustuslane peab rehvitööde ja rehvide säilitamise ning sõiduauto kasutamise puhul suutma tõendada, milline seos on nendel teenustel maksukohustuslase maksustatava käibega. Samuti märkis kolleegium, et nende teenuste puhul on ettevõtlusega mitteseotud kasutuse tõenäosus märkimisväärne.⁵¹ Käesolevas kaasuses määras olulist rolli see, et isik, kes sõiduauto kasutas, ei olnud äriühingu töötaja ega juhatuse liige ning seega ei olnud tegemist sõiduauto omatarbega. Kui kaup või teenus ei ole soetatud ettevõtluseks ning puudub ka omatarve, siis see ei kuulu ka maksustamisele. Järelikult kui maksustamisele ei kuulu, siis pole äriühingul alust ka sisendkäibemaksu maha arvata.

Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub nõuetekohase arve alusel. Arvel esinevad puudused võivad tekkida nii maksumaksja lohakusest kui ka vähesest seaduse

⁴⁷ Riigikohtu halduskolleegiumi 22.06.2009. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-43-09 (RT III 2009, 36, 277).

⁴⁸ KMS § 12 lg 7.

⁴⁹ Riigikohtu halduskolleegiumi 19.12.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-85-03 (RT III 2004, 2, 18).

⁵⁰ Riigikohtu halduskolleegiumi 03.03.2009. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-93-08 (RT III 2009, 36, 277).

⁵¹ Riigikohtu halduskolleegiumi 20.06.2007. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-3-09 (RT III 2009, 16, 122).

tundmisest. Õigesti koostatud arve alusel on maksuhalduril võimalik kontrollida müüja ja ostja käibemaksuarvestust. Seda, et nõuetele vastav arve tagab käibe dokumenteerimist ja kontrollitavust, on rõhutanud ka Riigikohus.⁵² Sisendkäibemaksu mahaarvamiseks peab arve olema esitatud maksukohustuslasele ehk ostjale, kes on antud kaupade või teenuste tellija.⁵³ Käibemaksu mahaarvamisest ei ole oluline, kes antud kaupade ja teenuste eest on tasunud, oluline on see, et arve vastaks käibemaksuseaduses sätestatud nõuetele.

Lisaks ostja nimele tuleb arvele märkida ka tema aadress. Kui maksuhaldur viib läbi maksumaksja käibemaksuarvestuse kontrolli ning soetatud teenuste ja kaupade arvetel puudub osa nõutavaid rekvisiite, siis on maksumaksjal õigus esitada uus, parandatud arve, mille tulemusena tekib käibemaksu mahaarvamise õigus nõuetekohase arve esitamise kuul. Uurimispõhimõtte kohustab maksuhaldurit välja selgitama kõik maksustamiseks olulised asjaolud, ka need, mis maksukoormust vähendavad. Parandatava vormiveaga kuludokumendi puhul on maksuhaldur kohustatud tegema ettepaneku maksumaksjale esitada määratud tähtajaks puuduvad andmed.⁵⁴ Riigikohus on eelnevalt viidatud haldusasjas nr 3-3-1-43-09 lisanud, et kui maksukohustuslane esitab arve kohtumenetluse käigus, siis ei ole maksumaksjal õigust sisendkäibemaksu maha arvata, sest parandatud arveid tuleb esitada maksmenetluse käigus.⁵⁵

Tallinna Ringkonnakohtu 06.05.2011. aasta otsuses haldusasjas nr 3-10-2629 nõustus ringkonnakohtus halduskohtu selgitusega, et käibemaksuseaduse § 37 lõike 7 punkti 5 kohaselt tuleb arvel näidata kauba või teenuse nimetus või kirjeldus, mis pole pelgalt formaalne nõue. Järelikult arvet ei saa pidada nõuetekohaseks, kui arvel kajastatud kauba või teenuse nimetus või kirjeldus ei vasta tehingu tegelikule majanduslikule sisule.⁵⁶ Seega kui maksumaksja saab ostetud kauba või teenuse eest arve ning arvel on märgitud saadud teenusest või kaubast erinev nimetus, siis tuleb tal pöörduda arve väljastaja poole, kes parandab arve rekvisiidid ning viib arve vastavusse KMS §-s 37

⁵² Riigikohtu halduskolleegiumi 22.06.2009. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-43-09 (RT III 2009, 36, 277).

⁵³ Riigikohtu halduskolleegiumi 07.02.2000. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-50-99 (RT III 2000, 5, 46).

⁵⁴ Riigikohtu halduskolleegiumi 19.06.2002. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-26-02 (RT III 2002, 20, 236).

⁵⁵ Riigikohtu halduskolleegiumi 22.06.2009. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-43-09 (RT III 2009, 36, 277).

⁵⁶ Tallinna Ringkonnakohtu 06.05.2011. aasta otsus haldusasjas nr 3-10-2629.

nõutud tingimustega. Selline maksumaksja käitumine on vajalik tulevikus tekkivate probleemide ärahoidmiseks Maksu- ja Tolliametiga.

Nagu eelpool mainitud, on KMS §-s 37 sätestatud tingimused, millele peab kuludokument vastama. Kuid näiteks tulumaksu kontekstis need nõuded ei kehti. Seda asjaolu on rõhutanud ka Riigikohus, et kui maksumaksja poolt esitatud arve ei ole mingil põhjusel kõlblik sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, siis ei tulene sellest iseenesest arve kõlbmatus tulumaksuarvestuses.⁵⁷ Järelikult kehtivad tulumaksuarvestuses oluliselt lihtsamad nõuded arvetele kui käibemaksuarvestuses. Kui ostja kaotab õiguse sisendkäibemaks maha arvata, siis tulumaksu puhul võib antud kuludokument olla nõuetekohaselt vormistatud ning tõestada maksumaksja poolt soetatud kauba või teenuse ettevõtlusega seotust.

Ostja hoolsuskohustuse täitmise küsimus moodustab suure osa sisendkäibemaksu mahaarvamise kohtuvaidlustest. Ostja on oma hoolsuskohustuse täitnud, kui ta on tegutsenud heas usus ning näidanud müüja ja müüja esindajate kontrollimisel üles äris nõutavat ja tavapärast hoolsust.

Ettevõtja hoolsuskohustuse täitmist on Riigikohtu Halduskolleegium kommenteerinud järgnevalt: Maksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja ning kui ta on sealjuures üles näidanud äris nõutavat või tavapärast hoolsust müüja isikusamasuse tuvastamiseks. Ostutehingut tehes peab kauba või teenuse soetaja tegema kindlaks, kes on müüja, sest kui ostja jätab isiku tuvastamise nõude täitmata ega suuda tõendada tehingu tegelikku teist poolt, siis puudub tal käibemaksu mahaarvamise õigus. Samuti tuleb ostjal kontrollida, kas arve peal märgitud müüja on registreeritud käibemaksukohustuslane.⁵⁸ Järelikult tuleb tehingu teise osapoole tuvastamata jätmise puhul lähtuda eeldusest, et müüja ei ole käibemaksukohustuslane.

Mõningate kaupade ja teenuste ostu-müügi tehingute vormistamise puhul tuleb arvestada eritingimusi, mida tuleb järgida. Näiteks kütusega seotud ostutehingute puhul tuleb vormistada vastavussertifikaat ja kaubasaateleht, mille kaudu on võimalik

⁵⁷ Riigikohtu halduskolleegiumi 12.06.2003. aasta otsus haldusajand nr 3-3-1-52-03 (RT III 2003, 23, 227).

⁵⁸ Riigikohtu halduskolleegiumi 08.05.2003. aasta otsus haldusajand nr 3-3-1-43-03 (RT III 2003, 18, 168).

kindlaks teha kütuse tegelik müüja.⁵⁹ Juhul, kui nõutavat ei järgita, siis ei ole ostja täitnud piisavalt hoolsuskohustust ning sisendkäibemaksu mahaarvamine ei ole lubatud.

Ostjal tuleb hoolsuskohustuse täitmiseks juhendada peale maksuõiguse sätete ka maksuõigusest väljapoole jäävate seaduste regulatsioonidele. Sularaha tehingute puhul kohustab rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus ostjal tuvastada väljamakse saanud isik.⁶⁰ Kauba ja teenuste eest sularahas tasumine on küll lubatud, kuid kui tegemist on suurte summadega, siis see võib osutuda üheks tõendiks fiktiivse tehingu toimumise kohta.⁶¹ Varem oli maksuhalduri seisukoht, et kui toimus sularahas tasumine, siis oli võimatu tehingu tegelikku toimumist kontrollida.⁶²

Riigikohus on kommenteerinud maksuhalduri ekslikku seisukohta seoses sularaha tehingutega. Kohus rõhutas, et ka sularahas tasumise korral tuleb tehing dokumenteerida maksuarvestuse ja raamatupidamise nõuete kohaselt. Sularaha tehingud peavad olema dokumenteeritud nii ostja kui müüja poolt ja ostjal tuleb esitada tõendeid kauba soetamise kohta ettevõtluse tarbeks. Seega on nii maksuametil kui ka kohtutel võimalik kontrollida, kas vaidlusalused tehingud toimusid või mitte. Sularahas sooritatud tehingu korral võib maksumaksja esitada muid tõendeid selle toimumise kohta – kohus pidas piisavaks tõendiks seda, kui tehingu teine pool kinnitab tehingu toimumist, näidates, et ta on deklareerinud vastavat käivet ja tasunud käibemaksu.⁶³ Igal juhul peab ostja sularaha tehingu puhul kauba või teenuse müüja kindlaks tegema, et vältida maksukontrolli käigus tekkivaid tõendamisprobleeme. Sularaha tehingu puhul ei saa maksumaksja tugineda väitele, et tehingu teist poolt polnud võimalik kindlaks teha, sest sularaha saab äriühing vastu võtta ainult füüsiliste isikute kaudu.

Ostja heausksel käitumisel puudub õigus piirata maksumaksja sisendkäibemaksu mahaarvamist. Mahaarvamine on lubatud ka siis, kui müüja ei ole tegutsenud

⁵⁹ Riigikohtu halduskolleegiumi 02.06.2003. aasta otsus haldusajanduses nr 3-3-1-40-03 (RT III 2003, 21, 199).

⁶⁰ Riigikohtu halduskolleegiumi 08.05.2003. aasta otsus haldusajanduses nr 3-3-1-43-03 (RT III 2003, 18, 168).

⁶¹ Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 06.03.2002. aasta otsuses asjas nr 3-4-1-1-02

⁶² Keelatud oli sisendkäibemaksu mahaarvamine, kui kaupade ja teenuste soetamise puhul tasuti sularahas rohkem kui 50 000 krooni. Antud keeld kuulutati Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi poolt 06.03.2002. aasta otsuses asjas nr 3-4-1-1-02 põhiseadusevastaseks.

⁶³ Riigikohtu halduskolleegiumi 02.05.2001. aasta otsus haldusajanduses nr 3-3-1-18-01 (RT III 2001, 15, 155).

maksuõigussuhtes õiguspäraselt. Riigikohus on märkinud, et ostja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei tohi piirata isegi siis, kui müüja ei ole tegutsenud ostutehingu puhul õiguspäraselt. Ostja ei pea kontrollima, kas müüja tasub riigile käibemaksu või mitte. Samuti rõhutas kohus, et ostjale on ebamõistlikult koormav kontrollida müüja esindajate volitusi, kui vorminõuetele vastaval arvel müüjana märgitud isik on kantud käibemaksukohustuslaste registrisse.⁶⁴

Riigikohus on 02.06.2003 otsuses haldusasjas nr 3-3-1-40-03 täiendavalt tõlgendanud müüja esindajate volituste kontrollimist, millest tulenevalt peab ostja arvestama ka teiste väljaspool maksuõigust jäävate seadustega.⁶⁵ Vastavalt rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadusele, tuleb ostjal järgida täiendavaid hoolsusnõudeid ning tuvastada müüja esindaja, kui tehingu väärtus ületab 15 000 eurot. Tehingute puhul, kus raha tasutakse müüja pangakontole, ei ole oluline müüja esindaja isiku tuvastamine.⁶⁶ Ostja hoolsuskohustuse ulatuse määramine müüja esindajate kontrollimisel sõltub tehingu sisust, mis kaupade ja teenustega on tegemist ning kas nende eest tasumine toimub sularahas või ülekanadena pangakontole.

Kokkuvõtvalt võib välja tuua Eesti Riigikohtu ja ringkonnakohtu seisukohad, mis puudutavad sisendkäibemaksu mahaarvamist. Maksukohustuslasel on õigus maha arvata käibemaks, mis on tasutud kaupade või teenuste ostmisel. Maksuhalduri poolne lisandväärtuse maksu mahaarvamise piiramine või selle keelamine peab olema tõendatud ning piisavalt motiveeritud. Käibemaksu mahaarvamine ei ole maksukohustuslastele antav hüve, vaid käibemaksu üks põhimõtetest oma ettevõtlusega seotud kulutustest käibemaksu maha arvata. Kaupade kasutamisel osaliselt ettevõtluses tuleb maksumaksjal rakendada, kas sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist või omatarbe maksustamist. Maksumaksja peab tõestama maksuhaldurile sõiduauto kasutamist ettevõtlusega seotud sõitudeks, sest tõenäosus, et sõidukit kasutatakse ettevõtluses mitteseotud otstarbel on märkimisväärne.

Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub nõuetekohase arve alusel, sest selle alusel on maksuhalduril ja kohtutel võimalik kontrollida käibemaksuarvestust. Arve peab olema esitatud ostjale, kes on kaupade või teenuste tellija. Parandatava vormiveaga

⁶⁴ Riigikohtu halduskolleegiumi 16.04.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-29-03 (RT III 2003, 13, 128).

⁶⁵ Riigikohtu halduskolleegiumi 02.06.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-40-03 (RT III 2003, 21, 199).

⁶⁶ Riigikohtu halduskolleegiumi 03.06.2004. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-21-04.

arve puhul on maksuhaldur kohustatud tegema maksumaksjale ettepaneku vormivigade kõrvaldamiseks. Käibemaksuarvestuses kehtivad arvetele oluliselt rangemad nõuded ning kui maksumaksja kaotab õiguse sisendkäibemaksu maha arvata, võib antud kuludokument olla tulumaksuarvestuses nõuetekohaselt vormistatud.

Käibemaksu mahaarvamiseks on ettevõtja kohustatud täitma hoolsuskohustuse nõuded. Kauba või teenuse ostja peab tuvastama tehingu teise osapoole, sest tuvastamata jätmise korral tuleb lähtuda eeldusest, et müüja ei ole käibemaksukohustuslane. Igasuguse sularaha tehingu puhul tuleb ostjal tuvastada väljamakse saanud isik. Ostja ei ole kohustatud kontrollima müüja esindajaid, kui arve on vormistatud nõuetekohaselt ning müüja on käibemaksukohustuslane. Maksukohustuslasel tuleb hoolsuskohustuse täitmiseks juhendada peale maksuõiguse sätete ka maksuõigusest väljapoole jäävate seaduste regulatsioonidele. Näiteks Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus kohustab ostjat tuvastama ka müüja esindaja kui tehingu väärtus ületab 15 000 eurot. Ettevõtja hoolsuskohustuse ulatuse määramine müüja esindajate kontrollimisel sõltub tehingu sisust, soetatud kaupadest ja teenustest ning tasumisviisist. Sisendkäibemaksu mahaarvamist ei tohi piirata isegi siis, kui müüja ei ole tegutsenud ostutehingu puhul õiguspäraselt, sest ostja kohustus kontrollida müüja käibemaksu tasumist riigile oleks ebamõistlikult koormav.

2.2 Euroopa Kohtu kohtupraktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel

Euroopa Liidus on harmoniseeritud käibemaksusüsteem, mis tähendab seda, et kõikide liikmesriikide käibemaksuseadused peavad olema kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksudirektiividega. Seega on Euroopa kohtupraktikal oluline roll Eesti Riigikohtu seisukohtade kujundamisel. Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud tingimusi, mille alusel saab maksukohustuslane maha arvata kaupade ja teenuste eest tasutud käibemaksu.

Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksukohustuslastel on õigus ettevõtluse jaoks soetatud kaupadelt ja teenustelt maha arvata sisendkäibemaks, sõltumata äriühingu

eesmärgist ja kasumlikkusest.⁶⁷ Seega peab käibemaks olema neutraalne, millega maksustatakse kõik tarbimise tasandid ühetaoliselt. Sisendkäibemaksu mahaarvamise mõte on vabastada ettevõtjad käibemaksu tasumisest, mis on seotud nende majandustegevusega. Käibemaksu mahaarvamine on lubatud eeldusega, et maksukohustuslane soetas kaupu või teenuseid teiselt käibemaksukohustuslaselt. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramine peab olema kooskõlas käibemaksu kuuendas direktiivis sätestatuga.⁶⁸

Euroopa Kohus on kohtuasjas C-62/93 rõhutanud, et igasugune käibemaksu mahaarvamise piiramine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb rakendada kõikides liikmesriikides ühtemoodi.⁶⁹ Piiramise tulemusena võib tekkida teistel maksukohustuslastel konkurentsieelis, sest kui maksustamist neutraalselt ei rakendata võib eelise saanud maksumaksja müüa oma kaupa või teenust käibemaksusumma võrra odavamalt.

Nagu eelpool nimetatud, peab sisendkäibemaksu mahaarvamiseks olema ettevõtja käibemaksukohustuslane. See tähendab seda, et äriühing peab enne ostutehingut omama kehtivat KMKR numbrit. Euroopa Kohus on kohtuasjas C-378/02 käsitlenud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigsust, kui kaup on soetatud mittemaksukohustuslasena ning seejärel müüdud maha maksukohustuslasena. Just nii oli käesolevas kaasuses tegutsenud üks Hollandi avalik-õiguslik organisatsioon WZV, kes vastutas ühisveevärgi haldamise eest. Kaasuses C-378/02 märkis kohus, et ametivõimu ülesandeid täitev WZV ei olnud kapitalikaupa ostes maksukohustuslane ning seejärel puudus tal õigus käibemaksu tagasi taotleda.⁷⁰

Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksu direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 13 on sätestatud, et avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitleda maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena. Viimaseid võib maksukohustuslasena käsitleda ainult siis, kui maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustab oluliselt konkurentsimoontamist.⁷¹ Konkurentsi moonutamisega võib olla

⁶⁷ Euroopa Kohtu otsus 21.09.1988 nr C-50/87. *Commission v France*. ECR 4797.

⁶⁸ Euroopa Kohtu otsus 14.02.1985 nr C-268/83. *Rompelman*. ECR 655.

⁶⁹ Euroopa Kohtu otsus 06.07.1995 nr C-62/93. *BP Soupergas v Greek State*. ECR I-1883.

⁷⁰ Euroopa Kohtu otsus 02.06.2005 nr C-378/02. *Waterschap Zeeuws Vlaanderen v Staatssecretaris van Financiën*. ECR I-4685.

⁷¹ Euroopa Kohtu otsus 16.08.2008 nr C-288/07. *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs v Isle of Wight Council jt.* ECR I-7203.

tegemist siis, kui avalik-õiguslik organisatsioon tegutseb samas majandusvaldkonnas eraettevõtjatega ning esimeste tegevuste maht antud valdkonnas on märkimisväärne.

Juhul kui maksukohustuslane soetab kauba ning kasutab seda maksustatava käibe tarbeks, siis on äriühingul õigus maha arvata kogu sisendkäibemaks. Maksumaksjal on õigus hoone ehituskuludelt maha arvata sisendkäibemaks koheselt isegi siis, kui maksukohustuslane kasutab mingisugust hoone osa ka isiklikuks tarbeks. Euroopa Kohus on asjas C-460/07 käsitlenud maksumaksja poolt soetatud hoone kasutamist nii ettevõtluses kui ka isiklikus tarbes ning teinud järelduse, et kui maksumaksja kasutab hoone osa ka isiklikus tarbeks, siis on tal kohustus kasutada järgnevatel aastatel sisendkäibemaksu korrigeerimist.⁷² Korrigeerimine tähendab seda, et kui äriühing arvas maha kogu sisendkäibemaksu, kuid hoone teatud osa hakati kasutama eratarbimises, siis tuleb ettevõtjal tasuda täiendavalt käibemaksu maksuhaldurile sellise summa suuruses, kui suur oli eratarbimise osakaal. Sisendkäibemaksu korrigeerimise puudumisel tekiks hoone kasutajal majanduslik eelis lõpptarbija ees. Seepärast käsitletakse hoone osa kasutajat lõpptarbijana, kes on lisandväärtuse maksu koormuse kandja.

Sõiduautodega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamised on korduvalt tekitanud Euroopa Kohtus kohtuvaidlusi. Sõiduautosid käsitletakse kui kapitalikaupu ning neid saab kasutada nii ettevõtluses kui ka erasõitudel. Euroopa Kohus on asjas C-594/10 väljendanud oma seisukohta sõiduautode maksustamisel, kui sõidukit kasutatakse samal ajal kutsetegevuseks ja isiklikuks tarbeks. Kohus on selgitanud, et kui maksukohustuslane kasutab sõiduautot ettevõtluses ja mitte ettevõtluses, siis on kauba soetajal õigus maha arvata kogu sisendkäibemaks. Siinjuures tuleb tähele panna, et sõiduki kasutamine isiklikuks tarbeks on lisandväärtuse maksuga maksustatav, sest vastasel juhul annaks selline kapitali kasutamine maksukohustuslasele majandusliku eelise võrreldes teiste lõpptarbijatega.

Kohus on märkinud, et liikmesriikidel tuleb kindlaks määrata proportsioon, mis vastaks sõiduki erasõitudeks kasutamise ulatusega.⁷³ Seega peab iga liikmesriigi poolt kehtestatav maksustatav summa olema proportsionaalne kõnealuse kauba isiklikuks tarbeks kasutamise ulatusega. Eesti praktikas on lahendatud sõiduauto isiklikuks

⁷² Euroopa Kohtu otsus 20.06.2009 nr C-460/07. *Sandra Puffer v Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz*. ECR I-3251.

⁷³ Euroopa Kohtu otsus 16.02.2012 nr C-594/10. *T. G. van Laarhoven v Staatssecretaris van Financiën*.

tarbeks kasutamine järgmiselt:⁷⁴ maksustatava summa ülempiir on erisoodustuse hind koos käibemaksuga.

Sisendkäibemaksu saab maha arvata arve alusel. Arvete sisu peab vastama käibemaksudirektiivi 2006/112 artiklis 226 sätestatud tingimustele. Kui väljastatud arve ei vasta eelpool nimetatud nõuetele, siis puudub ka õigus käibemaksu maha arvata. Arveks loetakse mis tahes dokumenti, mis on koostatud vastavalt Euroopa Liidus kehtivale käibemaksudirektiivi kriteeriumitele.⁷⁵ Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, et sisendkäibemaksu saab maha arvata ainult konkreetsete kaupade või teenuste kohta koostatud arvete alusel, sest käibemaksuarvestus on arvepõhine. Euroopa Kohus on asjas C-368/09 on väljendanud seisukohta vaidluses, kas muudetud arvenumbrid peavad kattuma kreditarve numbritega. Kaasuses oli tegemist olukorraga, kus alltöövõtjast äriühing esitas peatöövõtjale arve, milles oli märgitud vale tööde lõpetamise kuupäev. Maksuhalduri nõudmisel korrigeeris äriühing tööde lõpetamise kuupäeva, kuid muudetud arvete numbrid ei kattunud puudustega arveid tühistavate kreditarvete seerianumbritega. Euroopa Kohus leidis, et arvete seerianumbrid ei pea omavahel vastavuses olema, sest direktiivi nr 2006/112 artiklis 226 ei leidu ühtegi tingimust, mis seaks sellise kohustuse.⁷⁶ Seega, kui äriühingu poolt väljastatud arve vastab käibemaksudirektiivi nr 2006/112 artikli 226 sisule ning arvetega seonduvad parandused on tehtud enne seda, kui maksuhaldur otsuse teeb, siis ei ole maksuhalduril õigust keelduda maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamisest.

Seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise piiramisega on Euroopa Kohus kommenteerinud 01.03.2012 kohtuasjas C-280/10 *Polski Trawertyni* arve väljastamisega seonduvaid põhimõtteid. Kui arve on väljastatud käibemaksukohustuslase poolt, siis teisel osapoolel ei ole põhjust kahelda selles, kas ostul tasutud käibemaksu mahaarvamine on lubatud või mitte. Kohtuasjas C-280/10 ei olnud ostja käibemaksukohustuslasena registreeritud, samuti puudus äriühing äriregistrist.⁷⁷

⁷⁴ Erisoodustuse hinda kasutatakse juhul, kui puudub erasõitude ja ettevõtlusega seotud sõitude kohta arvestus.

⁷⁵ Euroopa Kohtu otsus 05.12.1996 nr C-85/95. *Reisdorf v Finanzamt Köln-West*. ECR I-6256.

⁷⁶ Euroopa Kohtu otsus 15.07.2010 nr C-368/09. *Pannon Gép Centrum kft v Betonút*. ECR I-7463.

⁷⁷ Euroopa Kohtu otsus 01.03.2012 nr C-280/10. *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna v Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*.

Sisendkäibemaksu mahaarvamiseks tuleb arve väljastada maksukohustuslase nimele ning kauba soetamise ajal peab äriühing olema registreeritud käibemaksukohustuslasena. Kohtuasjas C-280/10 oli aga Euroopa Kohus teisel arvamusel. Arve oli küll koostatud osanike nimele, kes moodustasid *Polski Trawertyni*, kuid kohus pidas antud tingimuse täitmist puhtalt formaalseks. Antud kohtuasjas mängis olulist rolli asjaolu, et äriühing oli soetanud kinnisvara investeeringuna ning kaupade eest väljastatud arved olid väljastatud *Polski Trawertyni* osanike nimele, millega täideti ostutehinguga seonduv sisulisus.⁷⁸ Kohus rõhutas ka seda, et igäühte tuleb käsitleda maksukohustuslasena, kes teeb ettevõttega seotud investeeringuid, eeldusel, et äriühing saaks tulevikus kasutada kinnisvara oma majandustegevuses. Samuti möönis kohus, et direktiivi 2006/112 artikli 213 põhjal on äriühingu tegevuse alustamisel, muutmisel ja lõpetamisel kohustus teavitada teatud organisatsioone, kuid selle mittetegemisel ei ole liikmesriikidel õigust keelduda maksukohustuslasel käibemaksu maha arvata.⁷⁹ Seega, kui ostutehinguga seotud sisulised nõuded on täidetud, siis ei ole maksuhalduril õigust keelata sisendkäibemaksu mahaarvamist isegi siis, kui mõned formaalsed nõuded ei ole täidetud.⁸⁰

Maksukohustuslane on kohustatud tegutsema heas usus ning täitma kõik hoolsuskohustuse nõuded, et maha arvata kauba või teenuse ostmisel tasutud lisandväärtuse maks. Kui kauba või teenuse ostja tegutses heas usus ja ei teadnud oma osalemisest käibemaksupettuses, siis ei ole maksuhalduril õigust keelata sisendkäibemaksu mahaarvamist. Selle keelamise puhul peab maksuhaldur tõendama objektiivsete tõenditega, kas ostja teadis või pidi teadma maksupettuses osalemisest. Juhul kui leiab tõendamist asjaolu, et ostja teadis oma osalemisest käibemaksupettuses, siis on maksuhalduril õigus keelduda käibemaksu tagastamisest.⁸¹ Kauba või teenuse ostja peab kindlaks tegema tehingu vastaspoole ning kasutama selleks kõiki võimalikke meetmeid, et alandada riski käibemaksupettuses osalemisel. Euroopa Kohus on korduvalt kommenteerinud

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ Euroopa Kohtu otsus 21.10.2010 nr C-385/09. *Nidera Handelscompagnie B.V. v Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerios.*

⁸⁰ Euroopa Kohtu otsus 08.05.2008 liidetud kohtuasjades nr C-95/07, C-96/07. *Ecotrade SpA v Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3.* ECR I-3457.

⁸¹ Euroopa Kohtu otsus 06.06.2006 nr C-439/04. *Axel Kittel v Belgia.* ECR I-6161.

asjaolu, et maksukohustuslasele ei saa panna kohustust kontrollida, kas müüja on tasunud käibemaksu riigile või mitte.

Maksukohustuslasele esitatavad nõuded peavad olema mõistlikud ja mitte liigselt koormavad.⁸² Näiteks ei saa ostjale panna kohustust kontrollida kogu tema poolt ostetud kaubaga seonduvate tehinguahelate korrektsust, sest selline nõue oleks liigselt koormav ning maksumaksjal puuduks ka selline pädevus.

Maksukohustuslase tegutsemisel heas usus ning äris nõutavate tavade järgi tekib ettevõtjal õigus maha arvata käibemaks, mis on ostetud kaupade ja teenuste soetamisel tasutud. Sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse kuritarvitamise või maksupettuse korral on maksuhalduril õigus keelduda mahaarvamise lubamisest. Eelnimetatud viisil tegutsenud äriühingult on maksuhalduril õigus nõuda mahaarvatud summade hüvitamist tagantjärele.⁸³ Siinjuures tuleb maksuhalduril igasugusest mahaarvamise keeldumisest tugineda objektiivsetele asjaoludele, mis tõestavad maksupettust või mahaarvamise kuritarvitamist.

Ostja on kaasosaline käibemaksupettuses isegi siis, kui ta ei ole antud tehingust kasu saanud.⁸⁴ Euroopa Kohus on kommenteerinud käibemaksu mahaarvamisõiguse kuritarvitamist asjas C-255/02, kus ollakse seisukohal, et maksukohustuslasel ei ole õigust arvata maha sisendkäibemaksu siis, kui selle mahaarvamise aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust või maksupettust. C-255/02 on üks viidatumaid lahendeid nii Euroopa Kohtu kui ka Eesti Riigikohtu lahendites. Samuti on Euroopa Kohus märkinud, et kui on tuvastatud kuritarvitus, siis tuleb ka selgeks teha, missuguste maksukohustuslaste vahel tehing tegelikult toimus. Selleks tuleb eemaldada tehingupooled, kes on arvetel märgitud fiktiivselt. Tegelike tehingupoolte väljaselgitamisel tekib maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks maha arvata, hoolimata asjaolust, et tehingust puudub korrektne arve.⁸⁵

Töö autori hinnangul on Euroopa Kohtu poolt antud seisukoht mõningal määral vastuolus käibemaksu mahaarvamise põhimõttega, sest kohus on korduvalt rõhutanud,

⁸² Euroopa Kohtu otsus 12.02.2006 liidetud kohtuasjades nr C-354/03, C-355/03 C-484/03. *Optigen Ltd jt v Commissioners of Customs & Excise*. ECR I-0483.

⁸³ Euroopa Kohtu otsus 06.07.2006 liidetud kohtuasjades nr C-439/04, C-440/04. *Kittel and Recolta Recycling v État belge*. ECR I-0483.

⁸⁴ Euroopa Kohtu otsus 03.03.2005 nr C-32/03. *I/S Fini H v Skatteministeriet*. ECR I-1599.

⁸⁵ Euroopa Kohtu otsus 21.02.2006 nr C-255/02. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*. ECR I-1609.

et arvel märgitud isikuks peab olema kauba või teenuse ostja. Samas on autor nõus kohtupoolse hinnanguga, et kui on võimalik kindlaks teha tehingu tegelikud osapooled, siis ei ole viimaste sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamine lubatud, sest see tekitab maksu kumuleerumist. *Halifax*-i taolised kohtulahendid võivad tekitada tulevikus rohkem kohtuvaidlusi just oma vastuolulisuses mõningate käibemaksu põhimõtete osas.

Kokkuvõtvalt võib välja tuua Euroopa Kohtu seisukohad sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimuste kohta. Maksukohustuslasel on lubatud kaupade või teenuste ostmisel tasutada käibemaks maha arvata eeldusel, kui müüja on käibemaksukohustuslane. Käibemaksu mahaarvamise piiramine peab olema kooskõlas käibemaksu kuuendas direktiivis sätestatuga. Avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitleta maksukohustuslastena, kui nad tegutsevad eraettevõtjatega samas valdkonnas ning maksukohustuse kohaldamata jätmine ei põhjusta oluliselt konkurentsimoonutamist.

Maksumaksjal on õigus hoone ehituskuludelt maha arvata sisendkäibemaks koheselt isegi siis, kui maksukohustuslane kasutab mingisugust hoone osa ka isiklikuks tarbeks. Sisendkäibemaksu korrigeerimist tuleb rakendada juhul, kui soetatud hoone osa kasutatakse isiklikuks tarbeks. Sisendkäibemaksu korrigeerimise puudumisel tekiks hoone kasutajal majanduslik eelis lõpptarbija ees, mille tagajärjel käsitletakse hoone osa kasutajat lõpptarbijana, kes on lisandväärtuse maksu koormuse kandja. Sõiduki kasutamine isiklikuks tarbeks on lisandväärtuse maksuga maksustatav, sest vastasel juhul annaks selline kapitali kasutamine maksukohustuslasele majandusliku eelise võrreldes teiste lõpptarbijatega. Kohus on märkinud, et liikmesriikidel tuleb kindlaks määrata proportsioon, mis vastaks sõiduki erasõitudeks kasutamise ulatusega.

Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub arve alusel ning selleks loetakse mis tahes dokumenti, mis on koostatud vastavalt Euroopa Liidus kehtivale käibemaksudirektiivi kriteeriumitele. Kui ostutehinguga seotud sisulised nõuded on täidetud, siis ei ole maksuhalduril õigust keelata sisendkäibemaksu mahaarvamist isegi siis, kui mõned formaalsed nõuded ei ole täidetud. Kauba või teenuse ostja peab kindlaks tegema tehingu vastaspoole ning kasutama selleks kõiki võimalikke meetmeid, et alandada riski käibemaksupettuses osalemisel.

Euroopa Kohus on korduvalt kommenteerinud asjaolu, et maksukohustuslasele ei saa panna kohustust kontrollida, kas müüja on tasunud käibemaksu riigile või mitte. Maksukohustuslasel ei ole õigust arvata maha sisendkäibemaksu siis, kui selle mahaarvamise aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust või maksupettust. Kuritarvituse tuvastamisel tuleb välja selgitada tehingu osapooled, kelle vahel tehing tegelikult toimus. Tegelike tehingupoolte väljaselgitamisel tekib maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks maha arvata, hoolimata asjaolust, et tehingust puudub korrektne arve.

KOKKUVÕTE

Lõputöö teemaks oli Euroopa Kohtu ja Eesti kohtupraktika sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Töö kirjutamisel lähtus autor Euroopa Kohtu ja Eesti Riigikohtu kohtupraktikast. Samuti kasutati töös Eestis kehtivat käibemaksuregulatsiooni ning Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksu direktiivi nr 2006/112/EÜ. Probleemiks on pidevad kohtuvaidlused sisendkäibemaksu mahaarvamisel, mis on põhjustatud maksukohustuslaste vähestest teadmistest lisandväärtuse maksu mahaarvamisest.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida Euroopa Kohtu ja Eesti kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisülesanded.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade käibemaksu kui lisandväärtuse maksu olemusest. Uurimisülesanne täideti esimeses alapeatükis, kus anti ülevaade käibemaksu olemusest. Käibemaks on tarbimismaks, mida maksab lõpptarbija. Käibemaksu iseloomustavad neutraalsus, perioodilisus ja ühetaoline maksustamine. Käibemaksu üks olulisemaid põhimõtteid on sihtkohamaa printsiip, mille alusel toimub maksustamine selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ja selle tingimustest. Uurimisülesanne täideti teises alapeatükis. Sisendkäibemaksuks on maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks, mille saab maksumaksja oma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata. Soetatud kaupa ja teenust peab ostja kasutama maksustatava käibe tarbeks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ainult registreeritud käibemaksukohustuslastel. Lisandväärtuse maksu mahaarvamisel ei ole oluline kauba või teenuse eest tasumine, vaid kauba realselt kätte saamine ja arve laekumine. Sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub nõuetekohase arve alusel, millel peab olema arve number, osapoolte aadressid, registrikoodid ning käibemaksukohustuslase number. Käibemaksu mahaarvamiseks peab ostja tegutsema heas usus, näidates üles äris nõutavat ja tavapärast hoolsust müüja ning müüja esindajate kontrollimisel.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Eesti Riigikohtu kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Uurimisülesanne täideti teise peatüki esimeses alapeatükis, kus analüüsiti Riigikohtu seisukohti. Kohtulahendeid analüüsid selgusid käibemaksu mahaarvamise olulisemad põhimõtted, mida tuleb maksumaksjatel käibemaksu mahaarvamisel järgida. Riigikohus ei ole kohtumõistmisel suunanud ainult ettevõtjaid, vaid ka maksuhaldurit ning seadusloojat.

Kohtupraktikast tulenevalt on kauba või teenuse ostja kohustatud käibemaksu mahaarvamisel omama nõuetelevastavat dokumenti, mis tõestaks soetamisel tehtud kulutust. Samuti on Riigikohus pidanud oluliseks ostjapoolset hoolsuskohustuse täitmist ning kauba või teenuse reaalselt soetamist, mille puudumisel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud. Kohus on kohustanud maksuhaldurit tõendama igasugused käibemaksu mahaarvamise seonduvad piiramised ja keelamised, sest motiveerimata keeld või piirang kahjustab oluliselt käibemaksu põhimõtet ostudel tasutud lisandväärtuse maks maha arvata.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Euroopa Kohtu kohtupraktikat käibemaksu mahaarvamisel. Uurimisülesanne täideti teise peatüki teises alapeatükis. Analüüsid kohtupraktikat, tuli tõdeda, et Euroopa Kohtu seisukohad sisendkäibemaksu mahaarvamisel kujundavad oluliselt Eesti Riigikohtu seisukohti. Euroopa Kohus on sageli teinud sisendkäibemaksu mahaarvamisel erandeid, mis on tekitanud arusaamatusi maksumaksjates. Iga erandiga võib aga tekkida olukord, kus rikutakse mõne maksukohustuslase õigusi. Selle vältimiseks on Euroopa Kohus rõhutanud, et iga tehingut tuleb vaadelda eraldi, olenemata tehingu eesmärgist või tulemusest. Euroopa Kohus on teinud mitmeid kohtuotsuseid kaasustes, kus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutavad formaalsed asjaolud ei ole täidetud, kuid tehingu sisust lähtudes on mahaarvamine lubatud. Autor leiab, et taolised kohtulahendid võivad tekitada tulevikus rohkem kohtuvaidlusi just oma vastuolulisuses mõningate käibemaksu põhimõtete osas.

Lõputöös analüüsiti Euroopa Kohtu ja Eesti kohtupraktikat sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Lisaks anti ülevaade käibemaksust ning sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ja tingimustest. Autori hinnangul vajab edaspidi väljatöötamist teemakohane juhendmaterjal maksuvaidluste vähendamiseks.

SUMMARY

The present thesis expanded upon the subject „The Judicial Practices of the European Court and the Estonian Court Concerning Input Value Added Tax“. This is a topical subject because there are constant court actions in the field concerning the question of whether the deduction of input VAT was allowed or how much input VAT should actually have been deducted. Therefore the terms and conditions of the deduction of VAT are confusing for the tax payer. The thesis is written in the Estonian language and is comprised of 39 pages. The author has used 48 source materials. The aim of the thesis is to analyze the judicial practices of the European Court and the Estonian Court concerning the deduction of input VAT. To reach the aim of the thesis, the following research tasks are established:

1. Providing an overview of the essence of value added tax.
2. Providing an overview of the legal rights and the conditions of the deduction of input VAT.
3. Analyzing the practice of the Estonian Court concerning the deduction of input VAT.
4. Analyzing the practice of the European Court concerning the deduction of input VAT.

While analyzing court practices, the fact that the views of the European Court on the deduction of input VAT greatly shape the views of the Supreme Court of Estonia had to be admitted. The European Court has made many verdicts in cases where the formalities of the deduction of input VAT have not been met but emanating from the content of the transaction the deduction is allowed.

The author believes that such judicial decisions could lead to more court actions in the future because of the contradictoriness of these decisions concerning some principles of value added tax. The author's assessment is that in order to develop a germane manual on how to reduce tax disputes, further analysis is needed.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Ebrill, L., *et al.* 2001. The Modern VAT. International Monetary Fund.
2. Eesti Majanduse Teataja, 2011. Käibemaks 2011, Teataja Kirjastus OÜ.
3. EUR-Lex, Euroopa Liidu Nõukogu 24.01.2006 otsus, kättesaadav EUR-Lex koduleheküljel <www.eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=et&ihmlang=et&lng1=et,mt&lng2=cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,sk,sl,sv,&val=421470:cs&page=>> välja otsitud 23.01.2012.
4. Euroopa Kohtu otsus 01.03.2012 nr C-280/10. *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna v Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu.*
5. Euroopa Kohtu otsus 02.06.2005 nr C-378/02. *Waterschap Zeeuws Vlaanderen v Staatssecretaris van Financiën.* ECR I-4685.
6. Euroopa Kohtu otsus 03.03.2005 nr C-32/03. *I/S Fini H v Skatteministeriet.* ECR I-1599.
7. Euroopa Kohtu otsus 05.12.1996 nr C-85/95. *Reisdorf v Finanzamt Köln-West.* ECR I-6256
8. Euroopa Kohtu otsus 06.06.2006 nr C-439/04. *Axel Kittel v Belgia.* ECR I-6161
9. Euroopa Kohtu otsus 06.07.1995 nr C-62/93. *BP Soupergas v Greek State.* ECR I-1883.
10. Euroopa Kohtu otsus 06.07.2006 liidetud kohtuasjades nr C-439/04, C-440/04. *Kittel and Recolta Recycling v État belge.* ECR I-0483.
11. Euroopa Kohtu otsus 08.05.2008 liidetud kohtuasjades nr C-95/07, C-96/07. *Ecotrade SpA v Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3.* ECR I-3457.
12. Euroopa Kohtu otsus 12.02.2006 liidetud kohtuasjades nr C-354/03, C-355/03 C-484/03. *Optigen Ltd jt v Commissioners of Customs & Excise.* ECR I-0483.

13. Euroopa Kohtu otsus 14.02.1985 nr C-268/83. *Rompelman*. ECR 655.
14. Euroopa Kohtu otsus 15.07.2010 nr C-368/09. *Pannon Gép Centrum kft v Betonút*. ECR I-7463.
15. Euroopa Kohtu otsus 16.02.2012 nr C-594/10. *T. G. van Laarhoven v Staatssecretaris van Financiën*.
16. Euroopa Kohtu otsus 16.08.2008 nr C-288/07. *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs v Isle of Wight Council jt*. ECR I-7203.
17. Euroopa Kohtu otsus 20.06.2009 nr C-460/07. *Sandra Puffer v Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz*. ECR I-3251.
18. Euroopa Kohtu otsus 21.02.2006 nr C-255/02. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*. ECR I-1609.
19. Euroopa Kohtu otsus 21.09.1988 nr C-50/87. *Commission v France*. ECR 4797.
20. Euroopa Kohtu otsus 21.10.2010 nr C-385/09. *Nidera Handelscompagnie B.V. v Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerios*.
21. Huberg, M. *et al.* 2011. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega, kolmas köide kommentaarid. Tartu Eesti Maksumaksjate Liidu Kirjastus.
22. Kägi, K., Võimre, U. 2007. Käibemaks. Äripäeva Kirjastuse AS.
23. Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004- RT I 2003, 82, 554...RT I, 08.07.2011, 6.
24. Lehis, L. 2009. Maksuõigus. Tallinn Kirjastus Juura.
25. Lehis, L., Lind, K. 2003. Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu OÜ Casus.
26. Lind, K. 2006. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. Publitseerimata magistritöö. Tartu Ülikooli Õigusteaduskond.
27. Lind, K., Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. *Juridica*, 2001 nr 4.

28. Maksu- ja Tolliamet, „MTA 2011. aasta kokkuvõtted ja eesmärgid 2012. Aastaks“ (2012), kättesaadav internetis <<http://www.emta.ee/index.php?id=4006>> välja otsitud 09.04.2012.
29. Maksu- ja Tolliameti juhendmaterjal, „Sisendkäibemaksu tagastamine“ (2012), kättesaadav internetis <www.emta.ee/index.php?id=28454#15.1.3> välja otsitud 09.04.2012.
30. Maksukorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud 01.09.2002- RT I 2002, 26, 150... RT I, 14.03.2011, 4.
31. Pulk, S. 2001. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn Kirjastus Juura.
32. Riigikohtu halduskolleegiumi 02.05.2001 otsus haldusasjas nr 3-3-1-18-01. Järva Terminal AS kaebus Järva maksuameti 20. aprill 2000.a ettekirjutuse vaidlustamiseks.
33. Riigikohtu halduskolleegiumi 02.06.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-40-03. AS Gizmo kaebus Harju Maksuameti 25. juuni 2001. a ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks
34. Riigikohtu halduskolleegiumi 03.03.2009. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-93-08. OÜ Virumaa Veepumbakeskus kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 15. jaanuari 2008. a maksuotsuse nr 12-5/37 tühistamiseks.
35. Riigikohtu halduskolleegiumi 03.06.2004. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-21-04. OÜ Floccosa kaebus Ida-Viru Maksuameti 3. juuni 2003. a maksuotsuse nr 4-13/105/24/25 tühistamiseks.
36. Riigikohtu halduskolleegiumi 07.02.2000. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-50-99. Osäühingu Ringi 4 kassatsioonkaebuse läbivaatamine käibemaksuseaduse § 18 lg 1 p 1 kohaldamise asjas
37. Riigikohtu halduskolleegiumi 08.05.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-43-03. AS Tartu Veski kaebus Tartu Linna Maksuameti 14. mai 2002. a ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks
38. Riigikohtu halduskolleegiumi 08.05.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-43-03. AS Tartu Veski kaebus Tartu Linna Maksuameti 14. mai 2002. a ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks.

39. Riigikohtu halduskolleegiumi 12.06.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-52-03. AS TRK Ehitus kaebus Lääne-Viru Maksuameti 21. juuni 2002. a ettekirjutuse tühistamiseks
40. Riigikohtu halduskolleegiumi 16.04.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-29-03. OÜ Elvarem kaebus Ida-Viru Maksuameti 22. märtsi 2002. a ettekirjutuse tühistamiseks ja maksuametile maksusumma tagastamise ettekirjutuse tegemiseks.
41. Riigikohtu halduskolleegiumi 18.10.1999. aasta määrus haldusasjas nr 3-3-1-32-99. EVEA Panga Kinnisvara Aktsiaseltsi kassatsioonkaebuse läbivaatamine käibemaksuseaduse § 18 lg 1 p 1 kohaldamise asjas.
42. Riigikohtu halduskolleegiumi 19.06.2002. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-26-02. Svetlana Mastovitši kaebus Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti ettekirjutuse ja otsuse tühistamiseks.
43. Riigikohtu halduskolleegiumi 19.12.2003. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-85-03. OÜ Meraleks kaebus Narva Maksuameti 24. märtsi 2003. a maksuotsuse nr 6-13/80 tühistamiseks.
44. Riigikohtu halduskolleegiumi 20.06.2007. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-3-09. TNK Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 2. augusti 2007. a maksuotsuse nr 12-5/286 tühistamiseks.
45. Riigikohtu halduskolleegiumi 22.06.2009. aasta otsus haldusasjas nr 3-3-1-43-09. Titanium System OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 14. juuli 2008. a maksuotsuse nr 12-5/252 tühistamiseks.
46. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumi 06.03.2002. aasta otsuses asjas nr 3-4-1-1-02. Tallinna Ringkonnakohtu taotlus tunnistada Käibemaksuseaduse § 18 lg 8 teine lause kehtetuks.
47. Tallinna Ringkonnakohtu 06.05.2011. aasta otsus haldusasjas nr 3-10-2629. OÜ Delkontel apellatsioonkaebuse rahuldamata jätmine.
48. Tammert, P. 2005. Maksundus. 3. ümbertöötatud trükk. Tallinn OÜ Aimwell.