

KÄIBEMAKSU KÄSIRAAMAT

Seadusandlus, selgitused, näited

Seisuga 01.04.2012

Tallinn 2012

© Väljaandja TEN-TEAM OÜ 2012

Merivälja tee 5-E206, Tallinn 11911, tel. 6300 900, faks 6300 901

E-mail: tenteam@tenteam.ee, kodulehekülg: <http://www.tenteam.ee>.

Kasutatud allikad: www.riigiteataja.ee, eur-lex.europa.eu, www.emta.ee,
www.fin.ee, www.riigikohus.ee.

ISBN 978-9949-468-38-6

SISUKORD

SISSEJUHATUS	6
1. peatükk ÜLDSÄTTED	8
§ 1. Maksu objekt	8
§ 2. Mõisted	9
§ 3. Maksukohustuslane ja maksukohustus	26
2. peatükk MAKSUSTATAVAD TEHINGUD JA TOIMINGUD	37
§ 4. Käive	37
§ 5. Kauba eksport	40
§ 6. Kauba import	45
§ 7. Kauba ühendusesisene käive	47
§ 8. Kauba ühendusesisene soetamine	54
3. peatükk MAKSUSTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED	62
§ 9. Kauba käibe tekkimise koht	62
§ 10. Teenuse käibe tekkimise koht	67
§ 11. Käibe tekkimise, kauba importimise, teenuse saamise ja kauba ühendusesisese soetamise aeg	87
§ 12. Käibe, kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatav väärtus	93
§ 13. Imporditava kauba maksustatav väärtus	102
§ 14. Eksportitava kauba maksustatav väärtus	105
§ 15. Käibemaksumäärad	105
§ 16. Maksuvaba käive	123
§ 17. Maksuvaba import	141
§ 18. Kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine	146
4. peatükk MAKSUKOHUSTUSLASE ÕIGUSED JA KOHUSTUSED	149
§ 19. Maksukohustuslasena registreerimise kohustus	149
§ 20. Maksukohustuslasena registreerimine	152

§ 21. Piiratud maksukohustuslasena registreerimine.....	157
§ 22. Maksukohustuslasena registrist kustutamine.....	161
§ 23. Piiratud maksukohustuslasena registrist kustutamine.....	164
§ 24. Maksukohustuslase õigused ja kohustused.....	165
§ 25. Piiratud maksukohustuslase õigused ja kohustused	166
§ 26. Maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena	168
§ 27. Maksustamisperiood ja käibedeklaratsioon.....	173
§ 28. Ühendusesisese käibe aruanne.....	176
§ 29. Käibemaksusumma arvutamine	179
§ 30. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirangud	188
§ 31. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused.....	189
§ 32. Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine.....	193
§ 33. Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodid.....	198
§ 34. Sisendkäibemaksu tagastamine maksukohustuslasele.....	200
§ 35. Sisendkäibemaksu tagastamine muudel juhtudel	203
§ 36. Maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase kohustused arvestuse pidamisel.....	210
§ 37. Arved	213
§ 38. Käibemaksu tasumine ja käibemaksu laekumine	219
5. peatükk MAKSUSTAMISE ERISÄTTED	223
§ 39. Välisesindusele, diplomaadile, ühenduse institutsioonile ja välisriigi relvajõududele kohaldatavad maksusoodustused.....	223
§ 40. Reisisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord	224
§ 41. Kasutatud kauba, originaalkunsteiteose ning kollektiooni- ja antiikeseme edasimüügi käibemaksuga maksustamise erikord	226
§ 41 ¹ . Kinnisasja, metallijäätmete ja kulla käibemaksuga maksustamise erikord	229
§ 42. Avalikul enampakkumisel müüdüd kasutatud kauba, originaalkunsteiteose, kollektiooni- ja antiikeseme müügi käibemaksuga maksustamise erikord	230
§ 43. Elektrooniliselt osutatava teenuse käibemaksuga maksustamise erikord	232

§ 44. Kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord.....	234
§ 44 ¹ . Maksuladustamine	236
§ 44 ² . Tagatised	239
6. peatükk LÕPPSÄTTED	240
§ 45. Enne seaduse jõustumist sõlmitud lepingu alusel toimuva käibe maksustamine.....	240
§ 46. Seaduse rakendamine.....	241
§ 50. Seaduse jõustumine	244

SISSEJUHATUS

Alates Euroopa Liiduga liitumisest on Eesti osa Euroopa Liidu ühisturust ning Eesti käibemaksusüsteem osa Euroopa Liidu käibemaksusüsteemist. Käibemaks, erinevalt näiteks tulumaksust, on Euroopa Liidus harmoneeritud, mis tähendab, et kõigi liikmesriikide siseriiklikud käibemaksuseadused peavad olema kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksualase seadusandlusega.

*Eestis kehtiv käibemaksuseadus võeti Riigikogu poolt vastu 10. detsembril 2003. aastal ja jõustus Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 1. maist 2004. aastal. Sellest ajast alates **on käibemaksuseadust muudetud 28 korral**, ainuüksi viimase aasta jooksul kolmel korral. Seega on käibemaksuseadus üks sagedasemini muudetud üldine õigusakt Eesti seadusmaastikul. Teisalt puudutab käibemaks otseselt ja konkreetselt valdavat osa Eesti äriühingutest ning kaudselt ka neid juriidilisi isikuid, kes käibemaksukohustuslased pole. Kui võtta arvesse veel käibemaksuseaduse nii sisuline kui vormiline keerukus paljudes lõikudes ning mitmed erisused, **võib mõista väga paljude ettevõtjate nõutust käibemaksuseaduse tõlgendamisel.***

*Tänuväärne on, et viimasel ajal on probleemi mõistnud ka riiklikud struktuurid ning hakanud väljastama põhjalikke ja süstematiseeritud selgitusi ning kommentaare käibemaksuseaduse ja selle tõlgendamise teemal. **Käesolevasse kogumikku ongi koondatud Rahandusministeeriumi ning Maksu- ja Tolliameti ametlikud seisukohad käibemaksuseaduse kohta.***

Kasutusmugavuse huvides oleme kommentaarid paigutanus seaduse teksti just nendesse kohtadesse, mida need puudutavad ning tähistanud alljärgnevalt:



Maksu- ja Tolliameti kommentaarid



Rahandusministeeriumi kommentaarid



Pikemad kommentaarid, mis raamatusse ei mahtunud ning paiknevad kogumikuga kaasas oleval CD-plaadil.

Käsiraamatu terviklikkuse huvides leiduvad CD-plaadil ka kõik käibemaksuseadusest tulenevad Eesti Vabariigi õigusaktid, Euroopa Liidu käibemaksuteemalised direktiivid, käibemaksuga seotud vormid ja blanketid ning ka Riigikohtu asjassepuutuvad lahendid.

Loodame, et Käibemaksu käsiraamatust on abi alati, kui ettevõtjal tekib küsimus käibemaksuseaduse tõlgendamisel. On ju eduka ettevõtluse eelduseks ühelt poolt seadusandluse ja teisalt oma õiguste põhjalik tundmine.

*Madis Peil
Ten-Team OÜ*

1. PEATÜKK ÜLDSÄTTED

§ 1. Maksu objekt

(1) Käibemaksu objekt on:

- 1) käive, välja arvatud maksuvaba käive, mille tekkimise koht on Eesti;
- 2) kauba import Eestisse (§ 6), välja arvatud maksuvaba import (§ 17);
- 3) teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti (§ 10 lõiked 4 ja 5), välja arvatud maksuvaba käive;
[RT I 2009, 56, 376 – jõust. 01.01.2010]
- 4) käesoleva seaduse § 16 lõikes 3 nimetatud kauba või teenuse käive, mille maksustatavale väärtusele on maksukohustuslane lisanud käibemaksu;



Teatud maksuvabale käibele võib maksukohustuslane oma valiku alusel lisada käibemaksu, kui on oma soovist varem maksuhaldurit teavitanud (nt kinnisasjade (v.a eluruum) käive; samuti fiinantsteenused, v.a kui teenus osutatakse teise liikmesriigi (piiratud) maksukohustuslasele jms).

- 5) kauba ühendusesisene soetamine (§ 8), välja arvatud kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine (§ 18).

(2) Käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna, välja arvatud käesolevast seadusest tulenevatel erijuhtudel.



Lõikes 2 on sätestatud põhimõte, et käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna, välja arvatud seaduses sätestatud erijuhtudel. Seega olenemata seaduse nimest ei teki maksukohustuslasel maksukohustust oma kogu maksustatavalt käibelt vaid maksukohustuse arvestamisel arvatakse maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksusummast maha kaupade soetamisel või teenuste saamisel makstud sisendkäibemaks, millega välditakse käibemaksu kumuleerumist ehk käibemaksu käibemaksustamist. Seega tekib realselt maksukohustus üksnes maksukohustuslase poolt

lisatud väärtuse ulatuses. Niisiis ongi KMS oma olemuselt peamiselt lisandunud väärtuse maksu seadus, kuid “lisandunud väärtus” ei näita mitte maksuobjekti, vaid pigem maksu arvutamise korda.

Nime “käibemaks” on see maks Eestis kandnud alates maksu kehtestamisest 1991. aastal. Välisriikidest võib leida näiteid mõlema nimetuse kasutamise kohta, kuigi enam levinud on nimetus “lisandunud väärtuse maks”. KMS inglise keelseks vasteks on näiteks *value added tax* (VAT), mitte *turnover tax*. Samas Saksamaal kasutatakse nimetust *Umsatzsteuer* ning seda põhjendatakse sellega, et käibemaksu objekt hõlmab rohkemat kui vaid lisandunud väärtuse maksustamist.

§ 2. Mõisted

(1) Käesolevas seaduses kasutatakse riikide ja territooriumidega seotud mõisteid järgmises tähenduses:

1) Eesti on Eesti Vabariigi jurisdiktsioonile alluv territoorium;



Eesti tähendab Eesti juriidilist territooriumi, mistõttu on hõlmatud ka territoriaalmeri, maapõu ja õhuruum. See võib osutada oluliseks mõningate spetsiifiliste teenuste maksustamisel (näiteks territoriaalmeri põhja kaabli paigaldamine on Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenus ning läbi Eesti õhuruumi lendav reisilennuk osutab reisijateveoteenust Eestis).

2) Euroopa Ühendus (edaspidi *ühendus*) on territoorium, mis koosneb käesoleva lõike punktis 3 määratletud liikmesriikide territooriumidest;

3) liikmesriik on ühenduse liikmesriigi territoorium vastavalt nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, 11.12.2006, lk 1–118), artikli 5 lõikele 2 ja artiklile 7;



Euroopa Ühendus tähendab KMS mõttes ühenduse käibemaksuterritooriumi, mitte EL-i poliitilist territooriumi ega tolliterritooriumi. Nimelt on kõik nimetatud territooriumid veidi erinevad. Ühenduse käibemaksuterritooriumi selge määratlemine KMS-s on oluline, kuna sellel territooriumil käibemaksukohustuslasena

registreeritud isikuga ettevõtluse käigus tehtavate tehingute puhul on vaja teada, kas tuleb rakendada ühendusesisese või ühendusevälise riigi kohta käivaid sätteid.

[RT I 2008, 58, 324 – jõust. 01.01.2009]

4) välisriik on riik või selle jurisdiktsioonile alluv territoorium, välja arvatud Eesti;



Välisriik on nii teine liikmesriik kui ka ühenduseväline riik. See mõiste on vajalik eelkõige seoses teenuse maksustamisega, kuna teenuse osutamisel ei oma käibe toimumise koha puhul tihti tähtsust kas tegemist on ühendusevälise riigiga või teise liikmesriigiga, mõlemal juhul maksustatakse teenuse osutamist nullmääraga.

5) ühenduseväline riik on riik või selle jurisdiktsioonile alluv territoorium, mida ei käsitata liikmesriigina käesoleva lõike punkti 3 tähenduses.



Ühenduseväline riik (nn “kolmas riik”) omab eelkõige tähtsust seoses kauba käibega, kuna just ühenduseväliste riikide osas rakenduvad kauba ekspordi ja impordi sätted. Ühenduse liikmesriikide vahelist kaubandust reguleerivad kauba ühendusesisese käibe ja kauba ühendusesisese soetamise sätted. Ühenduseväliseks riigiks loetakse ka nn eriterritooriumid, ehk sellised piirkonnad, mis asuvad küll EL-s ja on osa näiteks ühenduse tolliterritooriumist, kuid ei ole osa ühenduse käibemaksuterritooriumist. Sellised eriterritooriumid on:

- Soomes: Ahvenamaa
- Hispaanias: Kanaari saared
- Prantsusmaa ülemeredepartemangud (Guadeloupe, Martinique, Reunion ja Prantsuse Guajaana)
- Kreekas: Athose mägi
- Suurbritannias: Kanalisaared.

(2) Ettevõtlus käesoleva seaduse tähenduses on isiku (§ 3) iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtlusena käsitatakse ka notari, kohtutäituri ja vandetõlgi ametitegevust. Ette-