



MAKSU- JA TOLLIAMET

Käibemaksuseaduse üldpõhimõtted

Sisukord

Käibe toimumise aeg	3
<i>Vautšerite maksustamine</i>	4
<i>Toetused ja käibemaks</i>	5
<i>Pikaajaliste ja regulaarsete teenuste osutamise ja saamise aeg</i>	5
<i>Kauba ühendusesisese käibe tekkimise ja kauba ühendusesisese soetamise aeg</i>	6
<i>Erandsätteid uute maksukohustuslaste puhul</i>	8
<i>Kauba importimise aeg</i>	8
<i>Korduspakendi käibe tekkimise aeg</i>	8
<i>Kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendava isiku käibe tekkimise aeg</i>	9

Käibe toimumise aeg

Käibe toimumise aeg on oluline käibemaksukohustuse deklareerimise aja kindlaks tegemiseks ning seda reguleerib käibemaksuseaduse (KMS) § 11 „Käibe tekkimise, kauba importimise, teenuse saamise ja kauba ühendusesisese soetamise aeg” ja § 44 „Kassapõhise arvestuse erikord erikorra rakendajatele”.

Käibe tekkimise aeg üldreegli alusel

Käive on tekkinud (välja arvatud ühendusesisene käive või kauba ühendusesisene soetus) või teenus on saadud päeval, mil esimesena sooritati üks alljärgnevaist toiminguid KMS § 11 lg 1):

1. kauba ostjale lähetamine või kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine;
2. kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine, teenuse saamisel osaline või täielik maksmine;
3. omatarbe puhul kauba võõrandamine või teenuse osutamine või ettevõtte kauba kasutuselevõtmine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil.

Seega ei määratleta käibe tekkimise aega arve väljastamise alusel. See aga ei tähenda seda, et arve võibki jätta väljastamata. Ostja jaoks on arve endiselt oluline sisendkäibemaksu maha arvamisel.

Eeltoodud üldreegli alusel määratakse käibe tekkimise aeg järgmistele tehingutele:

- ✓ riigisisene kauba võõrandamine ja teenuse osutamine,
- ✓ teenuse osutamine välisriigi isikule või teenuse saamine välisriigi isikult,
- ✓ kauba eksport.

Näide 1

Ettevõtte lähetab kauba ostjale 15. jaanuaril ja arve esitab 20. jaanuaril. Ostja maksab kauba eest 5. veebruaril.

Käive on tekkinud 15. jaanuaril, mil kaup lähetatakse ostjale (varaseim hetk).

Näide 2

Ettevõtte esitab kauba eest ettemaksu arve 10. veebruaril, arve alusel tasutakse 20. veebruaril.

Kaup lähetatakse ostjale 1. märtsil.

Käive on tekkinud 20. veebruaril, mil kauba eest tasutakse (varaseim hetk).

Näide 3

Ettevõtte esitab teenuse eest arve 28. veebruaril. Teenus osutatakse märtsikuus. Teenuse eest tasutakse peale tööde lõpetamist 20. märtsil.

Käive on tekkinud märtsis, kui teenus osutati ja samas kuus tasuti. Arve esitamine üksi ei määra käibe tekkimise aega.

Üldreegli alusel määratletakse käibe toimumise aega ka kapitalirendilepingu tingimustes kauba või teenuse võõrandamisel. Seega tekib kapitalirendilepingute alusel käibemaksuga maksustamise kohustus kauba müügihinnalt kauba üleandmisel, mitte perioodilistelt maksetelt.

Kui käibe tekkimise aeg on KMS § 11 lõike 1 kohaselt kauba või teenuse eest maksmine, on käive tekkinud makstud osa ulatuses.

Üldjuhul on teada, millise teenuse või kauba eest raha on makstud. Kui raha laekumisel ei ole teada, millise määraga maksustatava kauba või teenuse eest on tasutud, siis raha saamisest tekkinud käive maksustatakse standardmääraga. Kui hiljem tekib vajadus muuta maksumäära, siis saab teha ka vastava paranduse käibedeklaratsioonis.

Viimati uuendatud 06.08.2025

Vautšerite maksustamine

Üldreegli alusel määratakse käibe tekkimise aeg muuhulgas ka sellise kauba võõrandamisel ja teenuse osutamisel, mille eest tasutakse osaliselt või täielikult **mitmeotstarbelise vautšeriga**. Vautšer on instrument, mille puhul on kauba võõrandajal või teenuse osutajal kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust kaupade või teenuste eest ja võõrandatav kaup või osutatav teenus või kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märgitud vautšeril või sellega seotud dokumentides, sealhulgas sellise vautšeri kasutamise tingimustes. Mitmeotstarbelised vautšerid on kõik need vautšerid, mille väljastamise ajal ei ole teada ei kauba võõrandamise või teenuse osutamise koht ega sissenõutav käibemaksusumma, mis ei võimalda vautšeriga seotud kauba või teenuse käivet vautšeri väljastamise ajal maksustada.

Üheotstarbelise vautšeriga seotud kauba või teenuse käive tekib vautšeri üleandmise päeval vautšeri väärtuse ulatuses või enne vautšeri üleandmist vautšeri eest osalise või täieliku makse laekumisel makstud osa ulatuses. Üheotstarbelise vautšeri üleandmisel teise isiku nimel tekib isikul, kelle nimel vautšer üle antakse, makstud osa ulatuses käive päeval, millal vautšeriga seotud kaup võõrandatakse või teenust osutatakse, või vautšeri eest osalise või täieliku makse laekumisel, kui see toimub enne vautšeriga seotud kauba võõrandamist või teenuse osutamist. **Vautšer on üheotstarbeline, kui**

vautšeriga seotud kauba või teenuse käibe tekkimise koht (KMS §-d 9, 10 ja 10¹) ja sellelt kaubalt või teenuselt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on vautšeri väljastamise ajal teada.

Viimati uuendatud 06.08.2025

Toetused ja käibemaks

Kauba või teenuse harilikust väärtusest madalama hinnaga võõrandamiseks sihtotstarbelise toetuse saamist ei käsitata selle kauba või teenuse eest makse laekumisenä (KMS § 11 lg 3).

Käibemaks arvutatakse laekunud summalt selle arvestusega, et laekunud summa sisaldab käibemaksu. Seega:

- ✓ 24% käibemaksusumääräga maksustatava tehingu puhul leitakse käibemaksusumma laekunud summa jagamisel 1,24-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,24-ga;
- ✓ 13% käibemaksusumääräga maksustatava tehingu puhul jagatakse laekunud summa 1,13-ga ja saadud tulemus korrutatakse 0,13-ga;
- ✓ 9% käibemaksusumääräga maksustatava tehingu puhul jagatakse laekunud summa 1,09-ga ja saadud tulemus korrutatakse 0,09-ga.

Viimati uuendatud 06.08.2025

Pikaajaliste ja regulaarsete teenuste osutamise ja saamise aeg

Teenuse, mille osutamine kestab kauem kui maksustamisperiood, loetakse osutatuks ja saaduks maksustamisperioodil, millal selle teenuse osutamine lõpeb. Samale ostjale regulaarselt teenuste

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

Seega kehtivad käibe tekkimise aja määramisel erisätted nii pikaajalise teenuse ja regulaarse teenuse osutamisel kui ka pikaajalise teenuse ja regulaarse teenuse saamisel, st ka nn pöördmaksustamisel.

Kui teenuse käive tekib selle osutamisel (st teenuse eest ei tasuta ettemaksu), peab teenuse eest väljastataval arvel olema välja toodud kuupäev, mil teenuse osutamine lõppes. Müüja deklareerib käibe ja ostja sisendkäibemaksu maksustamisperioodil, mil vastavalt arvel näidatud kuupäevale teenuse osutamine lõppes. **Juhul, kui tehingu osapooled on omavahel kokku leppinud, et teenuse osutamine lõpeb üleandmis-vastuvõtuakti mõlemapoolse allkirjastamisega, siis kajastavad mõlemad osapooled tehingu akti allkirjastamise perioodi käibedeklaratsioonis ning ka arvele peab olema märgitud teenuse osutamise perioodi lõpuajana akti allkirjastamise aeg.**

Näide 1

Juhul kui teenust osutatakse 22. juulist kuni 5. septembrini 2025, loetakse teenuse osutamise ajaks september 2025.

Näide 2

Kui sõiduk antakse rendile ning lepitakse kokku, et rendi eest tuleb tasuda kalendriaasta iga kvartali viimasel kuul, siis esimese kvartali renditeenus loetakse osutatuks märtsikuul.

Samas on eeltoodud näidete puhul tegemist teenuse osutamise aja määratlemisega, mitte käibe tekkimise ajaga. Teenuse osutamise aega käibe tekkimise ajana saab käsitada ainult sellisel juhul, kui teenuse eest raha laekumine toimub ajaliselt hiljem. Kui raha kauba või teenuse eest laekub enne kauba võõrandamist või teenuse osutamist, tuleb käibemaksu arvestada maksustamisperioodil, millal raha laekus.

Viimati uuendatud 06.08.2025

Kauba ühendusesisese käibe tekkimise ja kauba ühendusesisese soetamise aeg

Kauba ühendusesisese käibe tekkimise ja kauba soetamise aeg erineb KMS § 11 lõikes 1 sätestatud kriteeriumitest. Nii ühendusesisese käibe kui kauba ühendusesisese soetamise puhul loetakse käive tekkinuks kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele järgneva kuu 15. kuupäeval või arve väljastamise kuupäeval, kui see on varasem eelnimetatud 15. kuupäevast (KMS § 11 lg 2).

Seega raha saamist ei loeta käibe tekkimise ajaks juhul, kui on tegemist kauba ühendusesisese käibega või kauba ühendusesisese soetamisega.

Ühendusesisese käibe aruanne esitatakse kalendrikuule järgneva kuu 20. kuupäevaks.

Näide 1

Kui Eesti ettevõtja on müünud kaupa Saksamaale käibemaksukohustuslasele ja kaup lähetati teele augustis, tuleb müük deklareerida septembri eest esitatavas käibedeklaratsioonis. Kui arve kauba eest esitati varem, näiteks juulis, ja kaup lähetati teele augustis, on käibe toimumise aeg juuli ja deklareerida tuleb juulikuu käibedeklaratsioonis ja ühendusesisese käibe aruandel.

Näide 2

Kui Rootsi ettevõtte toimetas Eesti ettevõttele kauba juunis ja selle eest ei olnud varasemal perioodil arvet esitatud, on käive tekkinud 15. juulil ja ühendusesisene kaupade soetamine tuleb deklareerida ja käibemaks tasuda juulikuu deklaratsiooniga, mis esitatakse 20. augustiks.

Käive tervikuna loetakse tekkinuks kauba ostjale lähetamise või kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise päeval. Käibemaksuna deklareeritakse sel juhul summa, mis leitakse kauba või teenuse maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksusumma ja raha laekumisel arvutatud käibemaksusumma vahena.

Näide

Kui kaup maksumusega 1240 eurot (1000 eurot + 240 eurot käibemaks) lähetatakse augustis, kauba eest tasutakse osaliselt (800 eurot) juulis ning arve selle eest esitatakse juulis, tuleb käivet deklareerida juulikuu käibedeklaratsioonis 645,16 eurot ($800 \div 1,24$), käibemaksu sellelt 154,84 eurot ($645,16 \times 0,24$) ning augustikuu käibedeklaratsioonis deklareeritav käive on 354,84 eurot ($440 \div 1,24$) ja käibemaks sellelt 85,16 eurot ($354,84 \times 0,24$). Käive kokku 1000 eurot.

Juhime siinkohal tähelepanu, et KMS § 37 lg 2 kohaselt tuleb maksukohustuslasel juhul, kui käive tekib kauba või teenuse eest makse laekumisel, väljastada 7 kalendripäeva jooksul arvates makse laekumise päevast arve (nn ettemaksuarve).

Erandsätted uute maksukohustuslaste puhul

Eeltoodud põhimõtetest tuleb eristada käibe tekkimise aja määratlemist isikute puhul, kes on registreeritud maksukohustuslaseks sellise tehingu toimumise ajal, mida on alustatud enne maksukohustuslasena registreerimist.

Kui mõni KMS § 11 lõikes 1 nimetatud toimingust oli tehtud enne maksukohustuslase kohustuste tekkimist (§ 24), peab maksukohustuslane arvestama tehingu maksustatavalt väärtuselt käibemaksu vaid juhul, kui kaup lähetati ostjale või tehti talle kättesaadavaks või teenus osutati eelnimetatud kohustuste kehtimise ajal (KMS § 11 lg 5).

Näide

Kui isik registreeriti käibemaksukohustuslasena alates 1. juunist ja ta väljastab mais lähetatud kauba eest arve juunis, ei kuulu tehing käibemaksuga maksustamisele. Kui tasumine oli mais ning kaup lähetatakse juunis, tuleb tehingult arvestada käibemaks.

Kauba importimise aeg

Kauba importimisel KMS § 6 lõike 1 punktides 1 ja 2 nimetatud juhtudel on importimise aeg see päev, mil kaup vabastatakse ühenduse tolliseadustiku tähenduses, KMS § 6 lõike 1 punktis 3 nimetatud juhtudel tollivõla tekkimise päev ja KMS § 6 lõikes 4 nimetatud juhul päev, mil kaup toimetati Eestisse (KMS § 11 lg 6).

Korduspakendi käibe tekkimise aeg

Käive loetakse tekkinuks 31. detsembril sellise korduskasutuspakendi puhul, millele on pakendiseaduse alusel määratud tagatisraha ja mis ei ole arvatud kauba maksustatava väärtuse hulka ning mis on maksukohustuslasele kalendriaasta jooksul tagastamata. Käibe suurus võrdub kalendriaasta jooksul tagastamata korduskasutuspakendite tagatisraha summaga (KMS § 11 lg 7).

Seega tekib käive 31. detsembril üksnes sellise tagastamata korduskasutuspakendi puhul, mille väärtust maksukohustuslane ei ole arvanud kauba maksustatava väärtuse hulka ehk mida ei võõrandatud koos kaubaga (vt ka KMS § 12 lg 11).

Viimati uuendatud 06.08.2025

Kassapõhist käibemaksuarvestuse erikorda rakendava isiku käibe tekkimise aeg

KMS §-s 44 on sätestatud kassapõhise käibemaksuarvestuse erikord. Selle kohaselt on isikul, kelle maksustatav käive ei ületanud eelmisel kalendriaastal ega jooksva kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot, võimalus lähtuda käibe arvestamisel kassapõhisest printsiibist, võttes käibe tekkimise ajana päeva, kui tehti KMS § 11 lõike 1 punktis 2 või 3 nimetatud toiming (välja arvatud KMS § 44 lõikes 11 nimetatud tehingute ja toimingute korral).

Oma valikust erikorda rakendada peab isik kirjalikult teavitama maksuhaldurit enda registreerimisel maksukohustuslasena või valiku rakendamisele eelneval maksustamisperioodil või varem ja märkima kirjalikus teatises maksustamisperioodid, millest alates ta erikorda rakendama hakkab.

Kui erikorda rakendav isik võõrandab kauba tasuta, on käibe tekkimise aeg see päev, mil kaup ostjale lähetatakse või kättesaadavaks tehakse.

Juhul kui kauba või teenuse eest tasumist ei toimu võõrandamisele järgneva kahe kalendrikuu jooksul, loetakse **kuni 30.06.2022** käibe toimumise ajaks kolmanda kalendrikuu esimene päev. **Alates 01.07.2022 lähtutakse ka sel juhul käibe tekkimise aja arvestamisel kassapõhisest printsiibist, st käibe tekkimise ajana käsitatakse kauba või teenuse eest makse laekumise päeva.**

Viimati uuendatud 06.08.2025