DISSERTATIONES RERUM OECONOMICARUM
UNIVERSITATIS AGRICULTURAE ESTONIAE
IV

DISSERTATIONES RERUM OECONOMICARUM
UNIVERSITATIS AGRICULTURAE ESTONIAE
IV

KÄIBEMAKS JA SELLE RAKENDAMISE PRAKTILISI PROBLEEME

VALUE ADDED TAX AND SOME PRACTICAL ASPECTS OF ITS IMPOSITION

PEEDU ZEIGER

Doktoriväitekiri
majandusteaduse doktori teaduskraadi taotlemiseks
põllumajandusraamatupidamise ja rahanduse erialal

Tartu 2005

Eesti Põllumajandusülikooli Majandus- ja Sotsiaalinstituut

Eesti Põllumajandusülikooli Majandus- ja Sotsiaalinstituudi nõukogu on 11. veebruari 2005. a. otsusega nr 1 lubanud väitekirja kaitsmisele

Oponendid:

Vambola Raudsepp, majandusdoktor, TÜ ärirahanduse ja investeeringute õppetooli korraline professor

Toomas Haldma, majanduskandidaat, TÜ majandusarvestuse õppetooli juhataja, professor

Juhendajad:

Jüri Lehtsaar, majandusdoktor, EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudi dotsent

Heidi Soe, majanduskandidaat, EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudi dotsent

Väitekirja avalik kaitsmine toimub 19. aprillil 2005. a. algusega kell 10.00 EPMÜ Nõukogu saalis Kreutzwaldi 64–216

© Peedu Zeiger, 2005

ISBN 9985–816–86–2 (trükis)
ISBN 9985–816–87–0 (PDF)

SISUKORD

SISSEJUHATUS 7
Väitekirja eesmärgid ja uudsus 7
Kasutatud materjal, andmed ja metoodika 9
Väitekirja struktuur 9

1. TARBIMISMAKSUD NING KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE AJALOOLISED ERINEVUSED EUROOPAS JA AMEERIKA ÜHENDRIIKIDES 12
1.1. Tarbimismaksud ja nende olemus 12
1.2. Käibemaks Euroopas 16
1.2.1. Käibemaksu ajalooline taust 16
1.2.2. Maksukorraldus Euroopa Liidus 18
1.3. Käibemaks Ameerika Ühendriikides 21
1.4. Käibemaks Eestis 24
1.5. Käibemaksu rakendamise peamised erinevused Euroopa Liidus ja Ameerika Ühendriikides 28

2. MÕISTED JA KÄIBEMAKSUSEADUSE RAKENDAMISE AKTUAALSEMAD PROBLEEMID 31
2.1. Lisandunud väärtus 31
2.2. Käibe maksustatav väärtus 35
2.3. Käibemaksuga maksustamise objekt 36
2.4. Ettevõtlus käibemaksuseaduse tähenduses 37
2.5. Püsiva tegevuskoha määratlemine käibemaksuga maksustamise seisukohast 39
2.6. Kauba ja teenuse mõistete selgitused 43
2.6.1. Kauba mõiste 43
2.6.2. Teenuse mõiste 45
2.7. Kolmnurktehing käibemaksuseaduse tähenduses 47
2.8. Kaugmüük 50
2.9. Teenuse käibe tekkimise koht 54
2.10. Käibe tekkimise aeg ja selle mõju maksustamisele 62
2.11. Maksukohustuslasena registreerimine 70
2.11.1. Maksukohustuslasena registreerimise kohustus 70
2.11.2. Maksukohustuslasena registreerimise tähtajad 73
2.11.3. Maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena 77

2.12. Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord 81
2.12.1. Erikorra rakendamise arvutusvalemid ja praktiline näide 88

3. TOIDUAINETE KÄIBEMAKSUMÄÄRA DIFERENTSEERIMISE VÕIMALUSED JA SELLE MÕJU LEIBKONDADE SISSETULEKUTELE 92
3.1. Uurimismetoodika ja leibkondade jaotus 92
3.2. Leibkondade jaotus sissetulekute alusel toiduainete käibemaksumäära diferentseerimise mõju väljaselgitamiseks leibkondade sissetulekutele 94
3.2.1. Leibkondade jaotus sissetulekute alusel 94
3.2.2. Toiduainete käibemaksumäärad ja leibkonna kulutused toiduainetele 96
3.2.3. Tulumaksu muudatuste mõju analüüsimine leibkondade sissetulekutele 99
3.3. Toiduainete käibemaksumäära diferentseerimise mõju leibkondade sissetulekutele 107

KOKKUVÕTE 111

KASUTATUD KIRJANDUS 116

SÕNASTIK 121

SUMMARY 124

ELULOOKIRJELDUS 131

TEADUSPUBLIKATSIOONID 133

SISSEJUHATUS

Erinevalt paljudest teistest maksudest puudutab käibemaks enamikku isikuid, kas siis kui maksukoormuse kandjaid või maksukohustuslasi. Käibemaksu nagu ka paljude teiste maksude ja maksuseaduste puhul on tihtipeale raske vastava sätte mõttest aru saada. Käesolevas uurimuses analüüsitakse käibemaksu kui üldise tarbimismaksu ajaloolist arengut maailma kahes suures majanduspiirkonnas – Ameerika Ühendriikides ja Euroopa Liidus.

Töös käsitletakse käibemaksu rakendamise motiive ja tuuakse üldistatult välja need olulisemad põhjused, miks on tekkinud vajadus käibemaksu kui üldise tarbimismaksu järele Euroopa Liidus ja millistel põhjustel on selle rakendamine edasi lükkunud Ameerika Ühendriikides.

Töös on analüüsitud käibemaksuga seonduvat terminoloogiat ning käibemaksu rakendamisega tekkivaid probleeme. Töö autor on teinud ka omapoolsed ettepanekud kasutatava terminoloogia vastavusse viimiseks käibemaksu üldiste põhimõtetega ning välja pakkunud uusi ideid ja lahendusi käibemaksu erikorra rakendamisel Eestis. Väitekiri on üles ehitatud õpik–monograafiana.

Väitekirja eesmärgid ja uudsus

Käesoleva töö eesmärgiks on uurida käibemaksu, kui Euroopa Liidus ühtsemana reguleeritud maksu rakendamise põhjuseid ja käibemaksu rakendamisega seotud probleeme Eestis.

Töö uudsus seisneb järgmistes asjaoludes: 1) töös käsitletakse põhjusi, mis mõjutasid käibemaksu rakendamist Euroopa Liidus või rakendamise edasilükkamist Ameerika Ühendriikides; 2) töö uudsus seisneb terminoloogia analüüsis ja olulisemate probleemvaldkondade selgitamises ning käibemaksu erikorra rakendamise metoodiliste küsimuste analüüsis. Antud temaatikat on Eestis maksuõiguslikest seisukohtadest väga põhjalikult käsitlenud L. Lehis. Töö autor on aga uudsena esitanud käibemaksu probleemide selgitamise koos praktiliste näidete ja joonistega; 3) käibemaksu erikorra rakendamisel on uudsed töö autori poolt välja töötatud valemeid ühtseteks arvutusmeetoditeks ja toimingute lihtsustamiseks vajalike muudatuste sisseviimisel finantsarvestuses; 4) töö uudsust ja originaalsust rõhutab ka autori poolt teostatud analüüs toiduainete käibemaksumäära diferentseerimise võimalikkusest Eestis, mis omakorda on seotud tulumaksu muudatuste võimalike alternatiivsete variantide uurimisega.

Uurimuse läbiviimiseks on töö autor püstitanud järgmised ülesanded:

- uurida maksukorralduse ja tarbimismaksude teoreetilisi aluseid ning käibemaksu rakendamise ajaloolist arengut Euroopa Liidus, Ameerika Ühendriikides ja Eestis,
- analüüsida käibemaksuseaduses kasutatavat terminoloogiat ning käibemaksu rakendamise praktilisi probleeme,
- analüüsida toiduainete käibemaksu määra alandamise mõju leibkondade elujärjele seotuna tulumaksumuudatuste võimalike alternatiividega.

Väitekirjas on autor analüüsinud mitmesuguseid tegureid, mis oluliselt mõjutavad maksustamist. Vaatluse alla on võetud poliitiliste otsuste ja seadusandlike aktide koosmõju nii maksustamisele kui ka maksukoormuse kandjate heaolule. Töö on ka praktilise väärtusega, sest toodud seisukohad ei piirdu ainult probleemsete valdkondade selgitustega, vaid annavad ka praktilise lahenduse. Praktiliste probleemide juurde on töö autor koostanud selgitavad joonised ning toonud näited, mis võimaldavad saada tervikliku ülevaate töös käsitletud põhimõtetest.

Mis tahes poliitilise otsuse vastuvõtmise eel on vaja uurida selle otsuse mõjusid laiemalt. Uuring ei tohiks olla mõjutatud poliitilistest ambitsioonidest, vaid peaks välja tooma probleemi olemuse ja andma suunad selle lahendamiseks. Töö autor on analüüsinud toiduainete käibemaksumäära alandamisest tekkivate muudatuste mõju leibkondade sissetulekutele, võrrelduna alternatiivse variandiga. Alternatiivseks variandiks on võrdluses uuritud tulumaksuvaba miinimumi tõstmise mõju leibkondade sissetulekutele. Töö autoril ei ole olnud võimalust võrrelda koostatud analüüsi ja metoodika tulemusi teiste autorite seisukohtadega, sest teema uudsuse tõttu vastavasisulised uuringud toiduainete käibemaksumäära alandamisest tekkivate muudatuste mõju osas leibkondade sissetulekutele praktiliselt puuduvad.[1, 2, 3, 4]

Käesolev töö ei ole siiski kasutatav tõendusmaterjalina käibemaksuga seonduvate maksuõiguslike probleemide lahendamisel ega eksperthinnanguteks

[1] Magistri- ja doktoritööd. Väitekirjad TÜ teaduskondades. http://www.utlib.ee/ee/index.php?kood=nimestik&cat=disser&tk=11 (07.2004–01.2005).

[2] Tartu Ülikoolile avatud e-ajakirjad. http://atoz.ebsco.com/home.asp?Id=tartu (12.2004–01.2005).

[3] Järelepärimine Eesti Vabariigi Riigikogu rahanduskomisjoni esimehele Taavi Veskimäele 25.07.2003, vastus 20.08.2003.

[4] Järelepärimine Eesti Vabariigi Riigikogu maaelukomisjoni esimehele Tarmo Leinatammele 26.09.2003. Vastus 03.11.2003.

spetsiifilistes küsimustes. Kasutatud kirjandusallikad on toodud töö lõpus. Raamatupidamislausendite koostamisel on kontode nimetused üldistatud ning kontoplaani tuleb vajadusel korrigeerida iga raamatupidamiskohustuslase tegevuse eripära arvestades.

Kasutatud materjal, andmed ja metoodika

Väitekirja koostamisel on arvesse võetud tunnustatud ekspertide ja teadlaste arvamusi käibemaksu kohta. Teoreetilises käsitluses on lähtutud mitmete teadlaste, käibemaksu ekspertide Fehr, Gordon, Heeden, Lehis, Nurk, Somers, Tatarowich, Thurnoyi, Williams jt seisukohtadest käibemaksuga maksustamise küsimustes. Uuritud on seadusandlikke akte, mis reguleerivad käibemaksu rakendamist või on selle juures olulise tähtsusega. Võrdlusanalüüsi ja empiirilise analüüsi tegemiseks on töös kasutatud Eesti, Suurbritannia, Läti ja Leedu statistikaameti andmeid leibkonna kulutuste struktuuri käsitlemisel. Kulutuste struktuuri esitamiseks on kasutatud graafilist meetodit.[5] Käibemaksu ajaloo uurimisel ja praktiliste probleemide käsitlemisel on töö autor kasutanud võrdlusanalüüsi ja empiirilise analüüsi meetodit.

Väitekirja struktuur

Tulenevalt väitekirja ülesehitusest õpik-monograafiana on töö eesmärkide saavutamiseks

1) uuritud maksukorralduse ja tarbimismaksude teoreetilisi aluseid;
2) käsitletud käibemaksu rakendamise ajalugu ning põhjusi, mis mõjutasid selle rakendamist Euroopa Liidus või rakendamise edasilükkamist Ameerika Ühendriikides;
3) analüüsitud käibemaksu puhul kasutatavat terminoloogiat ja käibemaksu rakendamise praktilisi probleeme ning selgitatud nende võimalikke lehendusi autori poolt väljatöötatud praktiliste näidetega;
4) analüüsitud toiduainete käibemaksumäära alandamise mõju leibkondade elujärjele võrrelduna tulumaksuvaba miinimumi tõstmisega kaasneva mõjuga.

Vastavalt püstitatud eesmärkidele on uurimuse ülesehitus järgmine. Esitatakse ülevaade maksukorraldusest kui riigi sõltumatuse märgist ja üldise majanduspoliitika osast. Ülevaate koostamisel on peamiselt lähtutud maksukorralduslikest ja maksustamist reguleerivatest seadusandlikest aktidest ning tunnus-

[5] Harnett, D. L. Soni, A. K. 1991. Statistical Methods for Business and Economics. Addison-Wesley Publishing Company. lk 2-20

tatud maksuekspertide ja teadlaste poolt esitatud seisukohtadest. Uuritakse ka käibemaksu rakendamise ajalugu maailma kahes tööstuspiirkonnas. Püütakse saada selgust, miks nendes piirkondades on käibemaks kehtestatud või selle kehtestamine edasi lükatud.

Terminoloogia analüüsimisel keskendutakse põhiliselt Eestis kehtiva käibemaksuseaduse nimetuse *käibemaksuseadus* ja maksu nimetuse *käibemaks* ümbernimetamisele lisandunud väärtuse kontseptsioonist tulenevatele maksustamise põhimõtetele. Käibemaksu rakendamisega seonduvate probleemide uurimisel on töö autor pööranud tähelepanu praktikas esilekerkinud kitsaskohtadele. Töös on antud soovitused ja lahendused nende probleemide tekkepõhjuste vältimiseks Eestis.

Käibemaksu muudatuste mõju uurimisel leibkondade sissetulekutele on läbi viidud võrdlusanalüüs, kus on analüüsitud toiduainete käibemaksumäära alandamisest leibkondadele tekkivat rahalist säästmist. Alternatiivse variandina on uuritud tulumaksuvaba miinimumi sidumist brutopalga alammääraga ja sellest tulenevat mõju leibkondade sissetulekutele.

Käesolev töö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis antakse ülevaade maksukorralduse ja maksustamise põhialustest ning tarbimismaksude liigituse iseloomulikematest erinevustest. Uuritakse käibemaksu ajalugu ning töö autor esitab oma seisukohad, miks on käibemaks kehtestatud või tema kehtestamine edasi lükatud. Põhiline erinevus tuuakse siin välja Ameerika Ühendriikide ja Euroopa Liidu võrdluse tulemusena. Teises peatükis esitatakse käibemaksuga seotud olulisemad mõisted ning selgitatakse käibemaksu rakendamisel tekkivaid probleeme ja antakse võimalikud lahendused. Väitekirja kolmandas peatükis analüüsitakse käibemaksumäära diferentseerimise võimalusi Eestis. Sellega seoses uuritakse leibkondade tarbimiskulutusi ja kulutuste struktuuri ning tulumaksu alternatiivsete rakendusvariantide mõju leibkondade sissetulekutele. Analüüsitakse toiduainete käibemaksumäära alandamise mõju leibkondade kulutustele ja sissetulekutele ning Eesti riigieelarvele, võrrelduna tulumaksuvaba miinimumi tõstmise mõjuga. Toiduainete käibemaksumäära alandamise mõju uurimiseks leibkondade sissetulekutele on töö autor viinud analüüsi läbi kahes etapis. Esiteks on uuritud, milline variant oleks rakendatav alternatiivina tulumaksumuudatuste korral, mis mõjutaks enamust Eesti leibkondi. Teises etapis on saadud tulemust võrreldud toiduainete käibemaksumäära alandamisest oodatava tulemusega.

Töö koostamisel saadud nõuannete eest on autor tänulik oma juhendajatele, Eesti Põllumajandusülikooli dots Jüri Lehtsaarele ja dots Heidi Soele. Andmete statistilisel analüüsil on suureks abiks olnud dots Jüri Roots.

Igakülgse toetuse ja õpetuste eest tänan prof Viktor Jullineni, dots Rando Värnikut ja Tiiu Ohvrilit ning oma õpetajaid ja kolleege EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudist.

Tartu, 28. veebruar 2005. a

1. TARBIMISMAKSUD NING KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE AJALOOLISED ERINEVUSED EUROOPAS JA AMEERIKA ÜHENDRIIKIDES

1.1. Tarbimismaksud ja nende olemus

Maksukorraldus on riigi sõltumatuse märk ja üldise majanduspoliitika osa, mille abil rahastatakse riiklikke kulutusi ja jaotatakse ümber tulusid. Maksustamine on riigi sõltumatuse seisukohast tähtis, sest ilma tuluta ei saa valitsusasutused tegutseda. See on majanduslik korraldusvahend, mida saab kasutada tarbimise mõjutamiseks, säästmise suurendamiseks või äriühingute ülesehituse kujundamiseks.[6]

Maksundus tervikuna ja sealhulgas ka käibemaks mõjutab peaaegu kõiki isikuid, ettevõtteid või asutusi, olgu nad kas tarbija või maksukohustuslase rollis. Eesti maksusüsteem koosneb maksuseadustega sätestatud ja kehtestatud riiklikest maksudest ning seaduse alusel valla- või linnavolikogu poolt oma haldusterritooriumil kehtestatavatest kohalikest maksudest.

Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks.[7]

Maksuseadus on seadus, millega sätestatakse maks. Maksumaksjal on kohustus maksta ainult seadustega ettenähtud riiklikke ja kohalikke makse maksuseadustes ning valla- või linnavolikogu määrustes sätestatud määrades ja korras. Maksuseaduses sätestatakse: maksu nimetus, maksu objekt, maksumäär, maksumaksja, maksu saaja või laekumise koht, maksu tasumise tähtpäev või tähtaeg, perioodilise maksu puhul ka maksustamisperiood, maksusumma arvutamise ja tasumise kord ning sellega kaasnevad lisakohustused, võimalikud maksusoodustused.[8]

---

[6] Maksukorraldus Euroopa Liidus. Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus, Luxembourg, 2000, lk 4–5.

[7] Maksukorralduse seadus. – RT I, 2002, 26, 150 § 2.

[8] Maksukorralduse seadus. – RT I, 2002, 26, 150 § 4.

Riiklikud maksud on tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid ja raskeveokimaks. Kohalikud maksud kehtestatakse valla- või linnavolikogu määrusega vastavalt kohalike maksude seaduses sätestatud tingimustele.[9] Kohalikud maksud on müügimaks, paadimaks, reklaamimaks, teede ja tänavate sulgemise maks, mootorsõiduki maks, loomapidamismaks, lõbustusmaks ja alates veebruarist 2003 ka parkimistasu. Valla- või linnavolikogul on õigus anda määrusi kohalike maksude kehtestamiseks.[10]

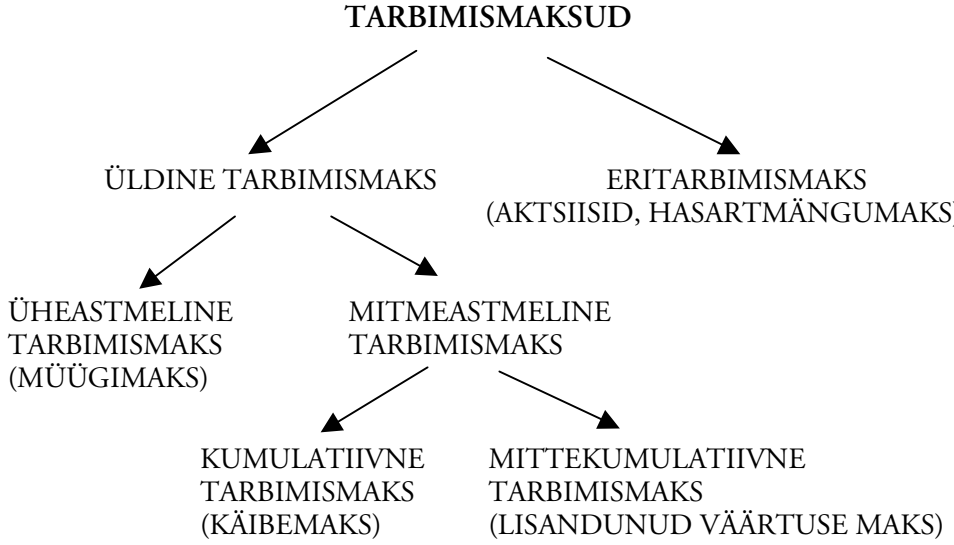
Maksukohustuslane on maksumaksja, maksu kinnipidaja või muu isik, kes vastutab seaduse või lepingu alusel maksumaksja või maksu kinnipidaja maksukohustuse eest. Maksumaksja on füüsiline või juriidiline isik, riigi-, valla- või linnaasutus, kes seadusega sätestatud tingimustel ja korras on kohustatud maksu maksma ning täitma teisi talle seoses maksukohustusega pandud rahalisi ja mitterahalisi kohustusi. Seadusega võib sätestada juhud, mil juriidilise isiku staatust mitteomavat isikute ühendust või varakogumit käsitatakse maksumaksja või maksu kinnipidajana, mitut juriidilist isikut käsitatakse ühe maksukohustuslasena või juriidilise isiku struktuuriüksust või temale kuuluvat ettevõtet käsitatakse iseseisva maksukohustuslasena.[11]

Majandusliku tõlgendamise põhimõte on kõige olulisem maksuõiguse spetsiifiline põhimõte. Majandusliku tõlgendamise reeglid, mis lähtuvad tehingute majandusliku sisu eelistamisest juriidilisele vormile, on vajalikud selleks, et tagada ühetaoline maksustamine ja hoida ära olukorrad, kus tehingupooled saaksid võimaluse oma maksukohustuses ise kokku leppida. Majandusliku tõlgendamise põhimõte aitab paremini mõista seda, et tavaliselt ei ole maksustamisobjektideks mitte tsiviilõiguslikud tehingud, vaid nende tehingute täitmisest tekkinud majanduslikud sooritused, nagu tulu, käive jne. Kui maksukohustuslase tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvale hoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel tuleb aga juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust ning maksustamise seisukohalt on olulised ka tehingu täitmisest tulenevad reaalsed tagajärjed. Maksukohustus peab tekkima seaduse alusel ja

[9] Maksukorralduse seadus. – RT I, 2002, 26, 150 § 3 lg 1–3.
[10] http://www.fin.ee/?id=1980 (11.06.2004).
[11] Maksukorralduse seadus. – RT I, 2002, 26, 150 § 6 lg 1, 2, 4.

kõikidele sarnaste majanduslike tagajärgedega tehingutele ühesuguselt.[12] Prof Aarnio on väga põhjalikult käsitlenud tõlgendamise teooriat ning leidnud, et tõlgendusargumendiks võib pidada igasugust tõlgendamisvõimaluste valikut põhjendavat asjaolu, olenemata selle argumendi laadist või sisust.[13]

Maksud jagunevad otsesteks maksudeks ja kaudseteks maksudeks. Otsese maksu puhul on maksumaksja ja maksukoormuse kandja ühes isikus. Kaudse maksu korral täidab kaudse maksu maksja oma maksukohustuse oma nimel aga teise isiku arvel. Kaudseteks maksudeks on tarbimismaksud, mis jagunevad üldisteks tarbimismaksudeks ja eritarbimismaksudeks (joonis 1). Eritarbimismaksudeks on näiteks aktsiisid ja hasartmängumaks. Üldised tarbimismaksud jagunevad omakorda üheastmeliseks tarbimismaksuks (müügimaks) ja mitmeastmeliseks tarbimismaksuks.



Joonis 1. Tarbimismaksude liigid

Müügimaksu puhul toimub tarbimisväärtuse koormamine e maksustamine ühel tasandil, tootjalt tarbijale liikumise erinevatel etappidel. Tarbimisväärtuse maksustamise etappideks võivad olla:

[12] L. Lehis, Eesti maksuseadused, I köide. Tartu, 2004, lk 15.
[13] A. Aarnio, Õiguse tõlgendamise teooria. Avatud Eesti Fond, 1996, lk 171.

- tarbimisväärtuse liikumine tootjalt hulgikauplejale;
- tarbimisväärtuse liikumine hulgikauplejalt jaemüüjale;[14]
- tarbimisväärtuse liikumine jaemüüjalt lõpptarbijale.[15]

Mitmeastmelised tarbimismaksud jagunevad omakorda kumulatiivseks tarbimismaksuks (*käibemaks,* ingl *turnover tax*) ja mittekumulatiivseks tarbimismaksuks (*lisandväärtusmaks, LVM,* ingl *value added tax, VAT*).

Kumulatiivse maksu puhul ei saa maksukohustuslane oma ostudega makstavat maksusummat maha arvata, vaid see kumuleerub ja arvestatakse järgnevates müügietappides maksustatava väärtuse hulka.[16]

Mittekumulatiivse maksu korral saab maksukohustuslane oma sisseostetava väärtusega kaasneva maksusumma maha arvata oma tarne väärtuselt arvutatavast maksusummast.

Iseloomustamaks Eestis kehtivat mittekumulatiivset tarbimismaksu on siinkohal vajalik selgitada nimetuse *käibemaks* päritolu. Eesti NSV perioodil kehtis maks, mida maksti hulgi- ja jaehinna vahena ning seda maksu nimetati tollal *käibemaksuks*. 1990. aastal kehtestati Eestis kaupade ja teenuste maksustamisel uus põhimõte, lisandunud väärtuselt arvutatud maks, kuid kasutusele jäi varem kehtestatud nimetus *käibemaks*. Edaspidi on käesolevas töös käibemaks mõistetav mittekumulatiivse tarbimismaksuna ehk lisandväärtusmaksuna LVM.

Käibemaks on üldine tarbimismaks, mida maksab kauba või teenuse lõpptarbija ning ta on vahetus võrdelises seoses kaupade ja teenuste hinnaga. Käibemaks on üldine maks, mida kohaldatakse põhimõtteliselt kogu majandustegevusele ja ta on seotud kaupade tootmise ja turustamise ning teenuste osutamisega. Käibemaks ei ole äriühingutele (tootjatele) kehtestatud maks. Üldjuhul on tootjaks ja tarbijaks erinevad isikud ning käibemaksuga maksustatakse tootja ja tarbija vaheline tehing, kusjuures tootjal on õigus käibemaks maha arvata, tarbijal aga mitte.

Tootmisega e käibemaksu mõttes ettevõtlusega luuakse uusi kaupu ja teenuseid, mille võõrandamisel tuleb tootjal tasuda käibemaksu. Seda võetakse protsendina hinnast, mis tähendab, et tegelik maksukoormus on nähtav

[14] E. A. Spiller, Jr., P. T. May, Financial Accounting. IRWIN, 1990, lk 237–238.
[15] P. Tammert, Maksundus. Tallinn, 2003, lk 249.
[16] A. M. El-Agraa, The Economics of the European Community. 4th edition. Harvester Wheatsheaf. 1994, lk 290

kõikides tootmis- või turustusjärkudes. Sellest maksusummast on õigus maha arvata uute kaupade ja teenuste loomiseks soetatud kaupade ja teenuste hinnas sisalduv käibemaksusumma, sest kaupade ja teenuste soetamine tootmiseks ei ole tarbimine. Tarbimine seisneb kaupade ja teenuste soetamises isiklike, kollektiivsete või avalike huvide rahuldamiseks, kusjuures ei toodeta võõrandamiseks uusi kaupu ja teenuseid.[17,18]

Käibemaksu kogutakse osadena, mahaarvamise süsteemi abil, kusjuures maksukohustuslased saavad oma käibemaksuvõlgnevusest maha arvata selle maksusumma, mille nad on maksnud teistele maksukohustuslastele oma majandustegevuseks vajalike ostude eest. See mehhanism tagab maksu sõltumatuse, hoolimata sellest, mitu tehingut tehakse.

1.2. Käibemaks Euroopas

1.2.1. Käibemaksu ajalooline taust

1567. a tuli Hispaania kuninga nõunik hertsog Alba arvatavasti esimesena Euroopas mõttele hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust koormama maksuga, s.o lisama kõigi kaupade hinnale kohustusliku lisandina täiendava summa, mille realiseerija edastab riigile – nn **käibemaksu**. Selle maksu juurutamist otsustati katsetada tolleaegsel Hispaania territooriumi osal (vastab praegustele Madalmaade ja Belgia territooriumidele), mille asevalitsejaks oli määratud hertsog Alba. Et käibemaksu kõikehõlmav rakendamine viib maksu kumuleerumisele, mis omakorda moonutab kaupade hindu, siis põhjustas see nn kümnenda penni maks väga vihast vastupanu. Otsides kompromissi, leiutas hertsog Alba **müügimaksu**, mida rakendati vaid üks kord kogu tootmisprotsessi kestel, s.o kauba realiseerimisel lõpptarbijale. Samuti püüdis ta pakkuda mitmesuguseid soodustusi, nagu esimese tehingu vabastamine, kuid sellele vaatamata põhjustas uus maks rahva vastuseisu, mis lõpuks viis Madalmaade iseseisvumiseni.[19]

---

[17] EV Riigikohtu 22. veebruari 2001. a otsus (3-3-1-62-00).

[18] Maksukorraldus Euroopa Liidus. Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus, Luxembourg, 2000, lk 12.

[19] P. Tammert, Maksundus. Tallinn, 2003, lk 248.

1919. aastal tegi Wilhelm von Siemens **Saksamaal** esimesena ettepaneku kehtestada lisandunud väärtuse maks, nimetades seda *Veredelte Umsatzsteuer* (*käibemaks lisandunud väärtuselt*).[20]

1954. aastal rakendas **Prantsusmaa** esimesena lisandunud väärtuse maksu.[21] Prantsusmaad peetakse küll lisandunud väärtuse maksu kasutuselevõtmisel pioneeriks, kuid kehtestatud maks ei vastanud praegusel ajal Euroopa Liidu liikmesriikides kehtiva lisandunud väärtuse maksu nõuetele.

1967. aastal võttis Euroopa Majandusühenduse Nõukogu vastu **esimese direktiivi** "Liikmesriikide käibemaksualaste seadusandluste harmoniseerimisest".[22] Euroopa Liidu asutamislepingu eesmärgiks oli kehtestada majandusliidu raames ühisturg, kus oleks õiglane konkurents ja mis oleks sarnane kodumaise turuga. Taolise eesmärgi saavutamine eeldab aga liikmesriikides sellise lisandunud väärtuse maksustamist puudutava seadusandluse kehtestamist, mis ei moonuta konkurentsi tingimusi ning ei takista kaupade ja teenuste vaba liikumist ühisel turul.

1977. aastal võeti vastu Euroopa Ühenduse Nõukogu **kuues direktiiv** "Liikmesriikide käibemaksualase seadusandluse harmoniseerimisest – ühtne lisandunud väärtuse maksu süsteem, ühetaoline maksustamisbaas".[23]

Kuuenda direktiivi vastuvõtmisel lähtuti järgmistest prioriteetidest.

- Saavutada jätkuv inimeste, kaupade, teenuste ja kapitali liikumispiirangute tühistamine ning liikmesriikide rahvusliku majanduse integreerimine. Liikmesriikidevahelises kaubanduses tuli tagada ühtne lisandunud väärtuse maksustamise süsteem, mis ei oleks diskrimineeriv kaupade ja teenuste päritolu suhtes ning võimaldaks ausat konkurentsi ühisturul. Selleks peeti vajalikuks defineerida mõisted "maksukohustuslane" ja "maksustatav tehing".
- Määratleda seni liikmesriikide vahel vaidlusobjektiks olnud maksustatavate tehingute sooritamise asukohta, eriti teenuste osutamisel ja monteeritavate seadmete puhul.

[20] H. Fehr, C. Rosenberg, W. Wiegard, Welfare Effects of Value –Added Tax Harmonization in Europe. A Computable General Equilibrium Analysis. Springer-Verlag. Berlin Heidelberg, 1995, lk 6

[21] V. Thurnoyi, Tax Law Design and Drafting. IMF, 1996, lk 164.

[22] ESIMENE NÕUKOGU DIREKTIIV, 11. aprill 1967, kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (67/227/EMÜ).

[23] NÕUKOGU KUUES DIREKTIIV, 17. mai 1977, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (77/388/EMÜ).

- Harmoniseerida maksubaasi nii, et maksustatavatele tehingutele rakendatav ühtne maksumäär tagaks võrreldavad tulemused kõikides liikmesriikides.
- Kooskõlastada maksu mahaarvamist määravad reeglid ulatuses, mis mõjutab tasumisele kuuluvat summat. Hakata kõikides liikmesriikides kasutama mahaarvamise proportsiooni arvestamisel ühtset metoodikat.
- Harmoniseerida maksumaksjate kohustused liikmesriikides nii palju kui võimalik, et oleks tagatud maksude kogumine ühesugusel viisil kõikides liikmesriikides.
- Kehtestada üleminekuperiood, et järk-järgult vastu võtta vastavate valdkondade riiklikud seadused.

Liikmesriigid pidid oma lisandunud väärtuse maksustamise süsteemi kuuenda direktiivi nõuetega kooskõlla viima 1. jaanuariks 1978. a.[24]

1.2.2. Maksukorraldus Euroopa Liidus

Kõikides liikmesriikides kehtib oma maksukorraldus, kusjuures riiklike meetmete mõju võib avalduda mitte üksnes riigisiseselt, vaid ka naaberriikides. Euroopa Liidu turul peavad liikmesriigid tegema maksukorralduse vallas koostööd, mitte liikuma erinevates suundades. Siseturu rajamiseks on vaja võimalikult neutraalset tarbimismaksude süsteemi. Kui ühest liikmesriigist teise veetavatelt kaupadelt tagastatavad maksud on tegelikult makstud summadest suuremad, toimivad need ekspordisubsiidiumina. Seetõttu on ühendus võtnud kasutusele käibemaksu, mille määr selle kehtestamise ajal jäeti liikmesriikide otsustada. Kui tekkis siseturg ja tarbijad said lõpuks osta kaupu sellest liikmesriigist, kust nad soovisid, kippusid mitmesuguste kaupade maksumäärade erinevused ettevõtlust ümber suunama. Sellest tulenev tootmise ja turustamise moondumine võib anda ühiskonnale ulatuslikke tagasilööke.[25]

Kui Euroopa Liidu maksukorraldus võib tulevikus seada uusi rõhuasetusi, jäävad selle kesksed põhimõtted samaks: tagada, et ühe liikmesriigi maksukorraldus ei avaldaks teiste liikmesriikide omale soovimatut mõju ja kindlustada ühismeetmete abil Euroopa Liidu kodanike ja nende esindajate sõltumatus.

---

[24] S. Pulk, Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn, 2001.

[25] Maksukorraldus Euroopa Liidus. Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus, Luxembourg, 2000.

Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikkel 90 keelab maksudes sellise vahetegemise, mis otseselt või kaudselt annab kodumaistele toodetele eelise teiste liikmesriikide toodete ees. Asutamislepingu artikkel 93 nõuab kumuleeruva käibemaksu, aktsiisimaksude ja muude kaudsete maksustamise vormide ühtlustamist. Esimese maksuna ühtlustati 1977 aastal käibemaks. 1992. aastal kohandati seda uue ühtse turu nõudmistele koos aktsiisimaksudega, mis ühtlustati samal ajal. Need muutused ühtlustasid osaliselt kahesuguste kaudsete maksude määrasid ja tõid kaasa siseriiklike ametiasutuste tihedama koostöö. Ühtne turg toimib siiski üksnes nendel aladel, kus siseriiklike õigusnormide ühtlustamine ühenduse tasandil on lõpule viidud.

Käibemaks kehtestati Euroopa Majandusühenduses esimese ja teise käibemaksudirektiiviga ja see oli mõeldud asendama tootmis- ja tarbimismakse, mida liikmesriigid olid seni kohaldanud. Nende astmeliste maksude kuhjuv toime moodustas kaubandustõkke, eelkõige liikmesriikide vahelises impordis ja ekspordis, sest kaupade ja teenuste hinnas sisalduvat täpset maksusummat oli raske arvutada. Käibemaksu eeliseks on see, et toote hinnas sisalduv maks on igas tootmis- või turustusjärgus selgelt näha. Kaudseks maksustamiseks valiti just käibemaks, sest selle abil välditi astmeliste maksude kuhjuvat toimet ja tagati sõltumatu maksustamine kauplemisel nii siseriiklikult kui ka liikmesriikide vahel ning ka kolmandate riikidega.

1970. aastal Euroopa Majandusühenduse Ministrite Nõukogu poolt tehtud otsus eraldada ühtsel alusel arvutatud osa käibemaksutulust ühenduse eelarve rahastamiseks (osa ühenduse omavahenditest) sillutas teed käibemaksu ühtlustamisele.[26] Kuues käibemaksudirektiiv tagas maksu kohaldamise samadele tehingutele kõikides liikmesriikides, **misläbi moodustus ühine alus ühenduse rahastamiseks, kujutades endast ühist maksustamisalust.** Kuues direktiiv ei ole üksnes õigusnormide kogum, milles määratakse tähtsad mõisted ühenduse tasandil, vaid sellega pandi alus edasistele meetmetele, millega püüti saavutada juba esimese käibemaksudirektiiviga seatud eesmärki ehk kaotada maksupiirid.[27]

Seda silmas pidades pakkus komisjon 1987. aastal välja varajase ülemineku päritolupõhisele maksustamisele (s.t maksu sissenõudmisele müügiriigis),

[26] H. Fehr, C. Rosenberg, W. Wiegard, Welfare Effects of Value –Added Tax Harmonization in Europe. A Computable General Equilibrium Analysis. Springer-Verlag. Berlin Heidelberg, 1995, lk 13–14

[27] P. A. Vipond, The European Business Environment. The Maximillian Press Ltd. 1994, lk 179

mida toetas tasaarvestussüsteem, mis oli mõeldud oluliste tululiikumiste vältimiseks liikmesriikide vahel.[28,29] Suutmatus kokku leppida tasaarvestussüsteemis või määrade ühtlustamises muutis selle kiire saavutamise siiski võimatuks. Seetõttu töötati välja ajutine lahendus, mis ühendas endas päritolu- ja sihtkohapõhise maksustamise ja võimaldas kaotada järelevalve nn maksupiiridel.[30] Kaupade vaba liikumine ühenduse piires tähendas, et liikmesriikidevahelist kaubandust ei saanud enam käsitleda impordi või ekspordina.[31] Praegune (ülemineku-) süsteem ei käsitle piiri ületamist enam maksustamisjuhtumina, maksukohustus tekib tehingutega nagu siseriiklikes süsteemideski.

Pärast seda kui nõukogu kehtestas uuele käibemaksusüsteemile ülemineku korra, pakkus komisjon 1996. aasta juulis välja meetmekogumi, mida hakatakse rakendama järk-järgult, et esmalt lahendada päevakorralised küsimused ja seejärel liikuda ühise päritolupõhise käibemaksusüsteemi poole. Üleminekusüsteemi parandamiseks ja ühtse turu vajaduste rahuldamiseks peab uus käibemaksusüsteem:

- lõpetama turu jagamise siseriiklikeks maksupiirkondadeks;
- olema lihtne ja kaasaegne;
- tagama kõikide tehingute võrdse kohtlemise ühenduses;
- tagama tõhusa maksustamise ja järelevalve, et säilitada käibemaksutulu taset.

Meetmed keskenduvad kolmele valdkonnale:

- ühtne maksu kohaldamine;
- käibemaksu ajakohastamine;
- üleminek päritolupõhisele maksustamisele.

[28] C. E. McLure, Implementing a state VAT: breaking the logjam in tax assignment. Proceedings. 92nd Annual Conference on Taxation. Atlanta, Georgia October 24-26 1999. National Tax Association, 2000, lk 303

[29] I. Barnes, P. M. Barnes, The Enlarged European Union. London and New York. Longman. 1995.

[30] D. Johnson, C. Turner, European Business. Policy Challenges for the New Commercial Environment. Routledge. 2000, lk 70

[31] V. Tanzi, Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries. IMF Working Paper WP/00/35. IMF, 2000.

1.3. Käibemaks Ameerika Ühendriikides

1781. aastal konföderatsioonilepinguga föderaalse riigivõimu (ingl *federated national government*)[32] loonud Ameerika Ühendriigid on üks vähestest arenenud tööstusriikidest, kus teatud põhjustel ei ole keskvalitsuse poolt lisandunud väärtuse maksu kehtestatud (ingl *federal tax imposed on the value added at each stage of the production and distribution process, VAT*).[33] Selleks, et mõista neid põhjusi, miks on Ameerika Ühendriikides VAT kehtestamine raskendatud, tuleks selgitada föderaalsuse olemust.

1973. aastal on Jimmi Carter, olles samal ajal Georgia osariigi kuberner ja hiljem ka Ameerika Ühendriikide president, arutlenud ameerika föderalismi üle: "Ma ei tea föderalismi täpset definitsiooni. Minu arusaamise järgi on see erinevate valitsemistasandite vaheline ja omavaheline tihe koostöö (ingl *to me, it's the interrelationship between or among different elements of government*)."[34] Selline arusaam näitab föderaalsuse olemust vägagi üldiselt ega anna edasi selle mõiste tegelikku sisu. Föderaalse valitsemise puhul on keskvalitsuse ja osariikide valitsuste õigused ja vastutus jagatud. Avaliku võimu piiramiseks on aegade jooksul kujundatud palju põhimõtteid ja mehhanisme, millest käesoleva peatüki kontekstis on olulisemad võimude lahusus ja tasakaalustatus ning föderalism ehk vertikaalne võimude lahusus.[35] Võim, mis ei ole Ameerika Ühendriikide konstitutsiooniga delegeeritud keskvalitsusele, kuulub osariikidele. Kui osariikide maksuseadused ei ole vastuolus Ameerika Ühendriikide konstitutsiooni ja seadustega, on nad ülimuslikud osariigi maksujurisdiktsiooni piires. Enamik osariike on volitanud ka kohalikke võime kehtestama oma kohalikke makse.

Föderatsiooni olemust ja kompetentsi on käsitlenud ka Toomas Varrak oma raamatus "Poliitika- ja riigiteadus". Tema käsitluse kohaselt on föderatsioon liitriik, mis tekib riigiõigusliku akti, liituvate riikide ühise konstitutsiooni vastuvõtmise tulemusel. Föderatsiooni kompetentsi kuuluvad eelkõige liitriikide riigikaitse, välispoliitika ja rahanduse korraldus. Peale selle võib föde-

[32] J. P. Greene, Encyclopedia of American Political History, Volume I. New York, 1984, lk 375–376.
[33] D. Williams. Tax Law Design and Drafting. IMF, 1996, lk 166.
[34] J. P. Greene, Encyclopedia of American Political History, Volume II. New York, 1984, lk 546.
[35] R. Maruste, Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. – Juura. Tallinn, 2004, lk 25.

ratsioonil olla õigus korraldada ka muid eluvaldkondi. Kõiges muus säilitavad liitriiki moodustavad osariigid oma siseasjade korraldamisel suveräänsuse.[36]

Ameerika Ühendriikidel on föderaalsest riigikorraldusest tulenevalt kaks olulisemat põhjust, miks ei ole keskvalitsuse tasandil VAT kehtestatud:

- esiteks on osariikide võimud mures selle pärast, et keskvalitsuse poolt kehtestatud lisandväärtuse maks hakkaks piirama nende endi võimalusi müügimaksu (ingl *sales tax*) kogumisel;
- teiseks kardetakse, et VAT võib tekitada uue, nn *keskvalitsuse rahamasina*, mis võimaldaks keskvalitsusel suurendada valitsemiskulutusi ja tõsta maksumäärasid.

Sellest hoolimata on alates 1980. aastast poliitikud jätkuvalt soovinud kehtestada üleriigiline VAT, sest riigieelarve defitsiidi vähendamiseks välja pakutud tulumaksu suurendamine leiab pidevalt vastuseisu. VAT kehtestamine tõotaks aga olulist tulu riigieelarvesse. Philip Tatarowich rahvusvahelise audiitorbüroo Ernst & Young Chicago osakonnast on 1995. aastal avaldanud Ühendriikide Kongressi Uurimiskeskuse uuringu, mis näitab, et 1% üleriigiliselt kehtestatud VAT võiks anda eelarvetulu 27,7 miljardit USA dollarit. Samas toob ta ära ka Ühendriikide Kongressi Eelarvebüroo 1994. aastal avaldatud arvamuse, et 5%-lise VAT kehtestamine oleks võimaldanud 1996. aastal üldiselt tarbimiselt saavutada 96 miljardi (allikas märgib "*$96 million*", mis tundub olevat trükiviga) USA dollari suuruse maksutulu laekumise eelarvesse ning kuni 1999. aasta lõpuni võiksid VAT maksutulu laekumised eelarvesse kokku moodustada kuni 608 miljardit USA dollarit.[37] Ameerika Ühendriikide Riiklik Eelarvetulude Teenistus (ingl *Internal Revenue Service*) on tema andmetel analüüsinud ka VAT kehtestamisega tekkivaid kulutusi. Hinnanguliselt on leitud, et keskvalitsuse poolt kehtestatud VAT administreerimiseks oleks vaja 28 125 täistööajaga töötajat. Esimese nelja aasta jooksul oleksid administreerimiskulud 5,98 miljardit USA dollarit, mis moodustaksid seega kõigest umbes 1% VAT maksutuludest. Siit on ka arusaadav ameeriklaste kartus, et VAT-st võib saada "keskvalitsuse rahamasin".

Osariikidest on VAT esmakordselt välja pakkunud Hawaii, kuid siis ei olnud ta veel Ameerika Ühendriikide osariik, vaid iseseisev territoorium. Ka Min-

[36] T. Varrak, Poliitika- ja riigiteadus. Tallinn: Külim, 2001, lk 134–135.

[37] P. Tatarowich, J. Somers, VAT & SALES TAXES WORLDWIDE. Ernst & Young, Dublin, Ireland, 1995, lk 603–607.

nesota osariik on kehtestanud VAT, kuid see tunnistati Minnesota konstitutsiooniga vastuolus olevaks.

1953. aastal kehtestati VAT Michigani osariigis, kuid tühistati 1968. aastal. 1975. aastal kehtestati Michigani osariigis uuesti nn VAT-tüüpi tarbimismaks, kuid see kandis nimetust *single-business tax* (*SBT*). SBT põhiliseks maksustamisaluseks on kasum ehk puhastulu, millest on maha arvatud maksustamisperioodil soetatud amortiseeruv põhivara (ingl *deprciable property*).[38,39] SBT maksumääraks oli kehtestatud 2,35% maksustamisele kuuluvalt summalt.[40] SBT kaudset sarnasust VAT-tüüpi tarbimismaksuga iseloomustab antud juhul vaid võimalus vähendada maksustamise alust. VAT kontekstis tuleks terminit *value added* antud olukorras mõista ilmselt lisaväärtusena (ingl *surplus value*), mille ettevõtja on loonud kasumina oma äritegevuse käigus.

Ameerika Ühendriikide keskvalitsus ei ole ka 2003. aasta seisuga VAT-d kehtestanud.[41,42] Enamuses Ladina-Ameerika riikides on aga VAT kehtestatud.[43]

Nelikümmend viis USA osariiki viiekümnest on aga kehtestanud jaemüügi maksu (ingl *retail sales tax, **RST***). RST-d on hakatud rakendama alates Ameerika Ühendriikide majanduskriisi ajast 1930. aastatel. Müügimaksu kehtestamise arutelud algasid aga tunduvalt varem, 1918. aastal.[44] Üldiselt maksustatakse RST-ga nii kaupade (ingl *tangible personal property*) müük kui ka osa teenuste osutamine lõpptarbijale. California osariigi San Diego Ülikooli Fondi 2001. aastal avaldatud ülevaates on kirjeldatud kaupade mõistet RST puhul: kaupadena on käsitatud kõike, mis on nähtav, kaalutav, mõõdetav, katsutav või muul viisil eelloetletuga sarnane.[45]

---

[38] R. L. Doernberg, International taxation. West Publishing Co 1989, lk 43–44

[39] R. K. Gordon, Tax Law Design and Drafting. IMF, 1996, lk 685–686

[40] J. Somers, VAT & SALES TAXES WORLDWIDE. Ernst & Young, Dublin, Ireland, 1995, lk 594.

[41] K. Heeden, Tax Law Design and Drafting. IMF, 1996, lk 565

[42] P. Tammert, Maksundus. Tallinn, 2003, lk 249.

[43] P. Shome. IMF Working Paper. WP/99/19, 1999

[44] National Archives, College Park, MD., History of federal general sales tax proposals, 9 February 1942,
http://www.tax.org/THP/Civilization/Documents/Sales/HST29005/hst29005(a).htm

[45] Sales and Use Tax Guide. San Diego State University Foundation, 2001
http://www.foundation.sdsu.edu/sales_use_tax_guide_aug01.html.....

1.4. Käibemaks Eestis

Maksustamise ajalugu Eesti Vabariigis pärast esimest iseseisvumist on uurinud Aime Mäekask. Oma töös, mis hõlmas perioodi 1924–1927 on ta käsitlenud küll kaudseid makse, kuid ei ole märgitud, et oleks olnud rakendatud käibemaks või sellele maksule lähedaste tunnustega maks.[46] Käibemaksu ajaloo uurimisel on töö autor leidnud, et tehnilistest protseduuridest lähtuvalt oli käibemaksule lähedane maks Eestis kasutusel juba enne Teist Maailmasõda.[47] Seda on kinnitanud ka Lasse Lehis oma väljaandes Maksuõigus.[48] **1932. aasta** algul arutas Eesti Vabariigi Riigikogu läbikäigumaksu sisseseadmist, kuid üldkogule jäi seaduseelnõu esitamata. Majanduskriisi süvenedes 1932. aasta lõpul seati üheks aastaks sisse läbikäigumaks nimetusega *erimaks aruandvatelt ettevõtetelt*.[49] Maksu võtmist pikendati 1934. aastal *äriettevõtetelt võetava ajutise läbikäigu maksu* nimetuse all. 1935. aastal pikendati maksu võtmist veel aasta võrra.

1936. aasta 15. juunist jõustus uus ajutine läbikäigumaksu seadus[50] ja selle määrus[51]. Maksutehniliselt oli siin suure tähtsusega asjaolu, et kõigil maksukohustuslastel, nii aruandvatel kai ka mittearuandvatel ettevõtetel, nii vanadel kui ka uutel ettevõtetel loeti maksustamisaluseks sama ajavahemiku läbikäik, mille eest maksu võeti. Seadus luges läbikäiguks ettevõtte kaupade ja muude äriesemete müügist, vahetusest ja muust võõrandamisest saadud ja saadavad maksed rahas või rahalises väärtuses, samuti ettevõtte poolt teostatud tööde ja muude teenuste eest saadud või saadavad maksed rahas või rahalises väärtuses. Ettevõtja poolt erivajaduseks ettevõttest võetud kaupade ja muude ettevõtluse tarbeks soetatud kaupade väärtus loeti läbikäiguks, kui need ei läinud ettevõtte oma vajadusteks.

Maksustamisperioodiks oli kalendriaasta, kuid neil ettevõtetel, mille aruandeaasta erines kalendriaastast, oli see nende 12-kuine aruandeaasta. Maksu võeti maksustatavast läbikäigust läbimüügilt 0,5% ja teenustelt 2%. Seaduses olid toodud ka maksust vabastatud ettevõtted, nagu piimatööstused, kalakonservi-

---

[46] Mäekask, A. Eesti Vabariigi maksudest pärast esimest iseseisvumist. Accounting perspectives on the threshold of the 21st century. Tartu University, Institute of Finance and Accounting. Tartu 2004 lk 151–158

[47] Zeiger, P. 70 aastat käibemaksu Eestis. Maksumaksja nr 1. 2003 lk 36–37

[48] Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn 2004 lk 336

[49] Erimaks aruandvatelt ettevõtetelt. – RT 96-1932.

[50] Ajutine läbikäigumaksu seadus. – RT 47-1936 art 372.

[51] EV majandusministri 14.06.1936 määrus. – RT 52-1936 art 442.

tööstused jm, ning maksust vabastatud käibed, näiteks käibed haigekassa apteekidest haigekassa liikmetele müüdud ravimitelt, või ekspordi käibed, välja arvatud metsamaterjali (tarbe- ja küttepuu) ning teravilja eksport. Seadus nägi ette ka erinevaid maksumäärasid, mis olid 0,15% kuni 3,5%.

Maksu arvutamiseks ja tasumiseks tuli iga aasta 1. aprillil, 1. juulil, 1. oktoobril ja 1. jaanuaril maksukohustuslasel arvutada viimase möödunud kalendriveerandaastal saavutatud käibe alusel läbikäigumaks ja tasuda see ettemaksuna hiljemalt arvestuskuu kümnendaks päevaks. Läbikäigumaks tasuti Eesti Panga riigisummade jaoskonda või lähimasse osakonda.

Ettemaksudest kõrvalehoidmise vältimiseks olid seaduses sätestatud ettemaksude alammäärad ja hilinenud ettemaksudelt viiviseprotsent, mis lõpliku läbikäigumaksu kindlaksmääramise järel liideti juurdenõutava maksusummaga. Raskemate ja asjaomaste juhuste jaoks oli repressiiv- kui ka preventiivabinõuna ette nähtud ettevõtte sulgemise võimalus.

Maksukohustuslaseks oli ettevõtte pidaja (omanik). Ettevõtte üleminekul vastutas uus pidaja läbikäigumaksu tasumise eest solidaarselt endise pidajaga.

1975. aaastast kehtis Eestis NSV Liidu Ministrite Nõukogu 30. juuni määrusega kinnitatud käibemaks. Tollal olid kaupadele kehtestatud hulgi- ning jaehinnad. Hulgi- ja jaehinna vahe tuli maksta riigieelarvesse ning seda maksu nimetati käibemaksuks. Osale kaupadele, millele hulgihinda ei olnud määratud, kehtestati protsentmäärad.

1990. aastal kehtestati Eestis Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. a määrusega nr 209[52] käibemaksuga maksustamise kord, mis hakkas kehtima 10. jaanuarist 1991. a. Seega kehtib Eestis 1991. aastast kaupade ja teenuste maksustamisel uus põhimõte, lisandunud väärtuselt arvutatud maks, kuid see ei vastanud veel paljuski kuuenda direktiivi nõuetele. Kasutusele jäi ka varem kehtestatud maksu nimetus *käibemaks*.[53] Käibemaksu maksti 1991. aastal eelnimetatud Vabariigi Valitsuse määruse ning Eesti Vabariigi Maksuameti 4. jaanuari 1991. a kirjaga nr 4-02/09 kinnitatud käibemaksu rakendamise ajutise juhendi alusel. Käibemaksukohustuslased olid 1991. a Eestis asuvad ettevõtted ja organisatsioonid. Riigivõimu- ja valitsemisorganitel ning füüsilistel isikutel maksukohustust ei olnud.

---

[52] RT, 1990, 14, 158.

[53] M. Oja, Käibemaks ja selle lihtsustatud rakendamise võimalusi Eestis. Magistriväitekiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis. 2002. lk 7

Käibemaksukohustus oli sätestatud valitsuse määrusega ning kedagi eraldi maksuametis käibemaksukohustuslaseks ei registreeritud. Käibemaksuga maksustati 1991. aastal kaupade ja tasuliste teenuste müügi käivet Eesti Vabariigis. Ettevõtted arvasid oma maksustatavalt käibelt arvutatud käibemaksust maha kaupade (välja arvatud põhivahendite) ja teenuste ostmisel tasumisele kuuluva käibemaksu. Organisatsioonidel käibemaksu mahaarvamise õigus puudus. Põhivahendite soetamisel tasumisele kuuluvat maksu ei olnud õigust oma maksustatavast käibest maha arvata ka ettevõtetel.

Kuigi valitsuse määruse kohaselt oleksid 1991. aastal juriidilised isikud pidanud tasuma kaupade importimisel käibemaksu, lähtuti maksustamisel maksuameti juhendist, mille kohaselt maksustati vaid põhivahendite importi. Käibemaksu määraks kehtestati algselt 7% kauba või teenuse käibemaksuta müügihinnast. Kohaliku omavalitsuse volikogu võis kehtestada oma haldusterritooriumil jaekaubakäibele täiendava maksumäära, mis ei tohtinud ületada 3% kauba või teenuse käibemaksuta müügihinnast. Käibemaksuvabade kaupade ja teenuste loetelu oli suur. Käibemaksuga ei maksustatud näiteks liinitransporti, kino-teatri- ja estraadietendusi, projekteerimis-ja uurimistöid, õigusabi, elusaid koduloomi ja -linde jne. Vastavalt valitsuse määrusele võis rahandusministeeriumi maksusoodustuste komisjon anda veel täiendavaid käibemaksusoodustusi.

1992. aasta 1. jaanuarist kehtestati Eestis Ülemnõukogu 16. oktoobri 1991. a seaduse alusel käibemaks.[54] Rakenduskord sätestati rahandusministeeriumi määrusega. Käibemaksukohustuslased olid Eesti Vabariigis alalise tegevusena käibemaksuga maksustatavaid kaupu müüvad või teenuseid osutavad maksuametis registreeritud ettevõtted ja organisatsioonid. Maksuamet hakkas ettevõtteid ja organisatsioone käibemaksukohustuslastena registreerima. Kohe arvati 1. jaanuarist 1992. a käibemaksukohustuslasteks ettevõtted ja organisatsioonid, kellel oli 1991. a majandustegevuse käive.

Alates 1. jaanuarist 1992. a pidid registreeritud ettevõtted ja organisatsioonid esitama avalduse enda käibemaksukohustuslasena registreerimiseks juhul, kui kalendrikuu käive ületas kümnekordset miinimumpalka. 1992. aastast kehtestati ühtne käibemaksumäär 10% kauba või teenuse käibemaksuta müügihinnast. Eesti Vabariigi Rahareformi Komitee dekreediga nr 35 19. juunist 1992. aastast kehtestati käibemaksu määraks 18% kauba või teenuse käibemaksuta müügihinnast. 1992. aastal tekkis ka põhivahendite

[54] RT, 1991, 36, 447.

soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus. Kõikide kaupade importi hakati maksustama 1. novembrist 1992, kusjuures maksu pidid tasuma kõik juriidilised ja füüsilised isikud. Maksustamisperioodiks oli kalendrikuu. Käibe tekkimise ajaks oli kauba ostjale lähetamise või teenuse osutamise päev. 1992. aastal vähendati oluliselt käibemaksuvabade kaupade ja teenuste loetelu. Hakati maksustama projekteerimis- ja uurimistöid, infoteenindust ja õigusabi andmist, elusate koduloomade ja -lindude müüki, töötlemata loodusvarade ning ümarpuidu müüki. Välisesindustele ja diplomaatilist staatust omavatele isikutele hakati 1. märtsist 1993. a tagastama käibemaksu nende poolt ametlikuks kasutamiseks ostetud kaupadelt ja teenustelt.

1993. aasta 25. augustil võeti vastu uus käibemaksuseadus,[55] mis kehtestati 1. jaanuarist 1994 ning kehtis koos muudatustega kuni 31. detsembrini 2001. Käibemaksu rakendamise juhend kehtestati rahandusministri 30. detsembri 1993. a määrusega nr 206. Uue seadusega püüti kaupade ja teenuste käibemaksuga maksustamist Eestis viia kooskõlla Euroopa Liidu nõuetega. Kõiki isikuid hakati käsitlema ühtviisi. Füüsilisest isikust ettevõtjale sätestati nii õigus kui ka kohustus registreerida ennast käibemaksukohustuslaseks. Riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutused olid nüüdsest maksukohustuslased sellise käibe osas, millega nad konkureerisid teiste maksukohustuslastega. Muutus käibemaksukohustuslaseks registreerimise kord. Isik, kelle maksustatav käive kalendriaasta jooksul ületas 130 000 krooni, oli kohustatud esitama maksuametile avalduse enda registreerimiseks käibemaksukohustuslaseks nimetatud mahus käibe tekkimise kuule järgneva kuu 10. kuupäevaks. Käibe toimumise ajaks sätestati varaseim hetk järgmistest: 1) kauba lähetamine või ostjale kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine; 2) kauba või teenuse eest arve väljastamine; 3) kauba või teenuse eest maksmine.

Nimetatud seadust muudeti tema kehtivuse lõpuni 37 korral, olulisemad muudatused võeti vastu käibemaksuseaduse muutmise seadustega 22. veebruaril 1995. a, millega alates 1. aprillist 1995 tõsteti käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäär 250 000 kroonini.[56]

[55] RT I, 1993, 60, 847.

[56] S. Pulk, Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn, 2001, lk 12–17.

2002. aasta 1. jaanuarist kehtis 13. juunil 2001. aastal vastu võetud käibemaksuseadus,[57] mida tema kehtivuse ajal kuni 30. aprillini 2004 muudeti kokku 14 korral.

2003. aasta 10. detsembril võttis Eesti Vabariigi Riigikogu vastu käibemaksuseaduse, mis jõustus Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 1. mail 2004. aastal. Vastu võetud seaduse eesmärk oli käibemaksusüsteemi ühtlustamine Euroopa Liidus käibemaksuga maksustamist reguleeriva Euroopa Ühenduste Nõukogu kuuenda direktiiviga (77/388 EMÜ).

1.5. Käibemaksu rakendamise peamised erinevused Euroopa Liidus ja Ameerika Ühendriikides

Käesoleva töö 1. peatüki koostamise eesmärgiks oli käsitleda maksukorralduse ja tarbimisaksude teoreetilisi aluseid ning uurida lisandväärtusmaksu kui mittekumulatiivse tarbimismaksu esmarakendamist Ameerika Ühendriikides ja Euroopa Liidus. Uurimuse tulemusena on selgunud, et lisandväärtusmaksu kehtestamise idee algatajaks oli **1919.** aastal Wilhelm von Siemens Saksamaal, tehes esimesena **ettepaneku** kehtestada lisandunud väärtuse maks, nimetades seda maksu *Veredelte Umsatzsteuer* (*käibemaks lisandunud väärtuselt*). Maksu sisulise **rakendamise algatajaks** on aga tunnistatud Prantsusmaa, kus **1954.** aastal hakati esimesena võtma lisandunud väärtuse maksu. Ameerika Ühendriikide osariikides on tarbimismaksude kehtestamise alguseks 1930. aastad.

1. Lisandväärtusmaksu puhul on Euroopa Liidus peale liikmesriikide kaudsete maksustamisvormide ühtlustamise ning astmeliste maksude kuhjuva toime vältimise, sõltumatu maksustamise tagamise ja liikmesriikide eelarvetulude täitmise veel üks oluline põhjus. Selleks on ühtsel alusel arvutatud osa käibemaksutulust, mis tuleb eraldada ühenduse eelarvesse. Seeläbi moodustub ühine alus ühenduse eelarve rahastamiseks. Siinjuures on oluline märkida, et praegusel ajal toimub tarbimise maksustamine **sihtkohamaa printsiibina**, mille kohaselt tekiks nendel liikmesriikidel, kes veavad kaupu sisse rohkem kui välja, suhteliselt suurem koormus ühenduse eelarve rahastamisel.[58]

Vastandiks sellele oleks üleminek **päritolumaa printsiibile**, mille kohaselt iga ettevõtja maksab käibemaksu oma asukohamaal ning ühenduse eelarve

[57] RT I, 2001, 64, 368.
[58] T. Hitiris, European Union Economics. 4th edition. Prentice Hall. 1998 lk 117

rahastamisel oleks suhteliselt suurem koormus kauba päritolumaa liikmesriigil. Tartu Ülikooli dots Lasse Lehis on välja toonud ka selle puudused. Päritolumaa printsiibile üleminek on praktikas väga raske, sest see suurendaks märgatavalt eksportivate riikide maksutulusid ning Eesti-sugune riik, mis impordib peaaegu kõik olulisemad tarbekaubad, kaotaks peaaegu kogu oma praeguse käibemaksutulu.[59]

Harmoneerimine on lõpetamata, kuna ei ole suudetud välja töötada kõikidele liikmesriikidele vastuvõetavat maksutulude ümberjaotamise süsteemi.[60] Seni aga kehtivad suhteliselt komplitseeritud ja arvukaid erandeid sisaldavad üleminekusätted, mida pidevalt muudetakse. Täheldatav on ka maksumäärade tõus liikmesriikides. Dr Hermann Langenmayr märgib käibemaksu standardmäära tõusu Sakasamaal, kus 1993. aastal tõusis see 14%-lt 15%-le. Alandatud määr oli samal ajal 7%.[61] Käesolevaks ajaks on käibemaksu standardmäär Sakasamaal tõusnud 16%-ni, alandatud määr on jäänud 7% tasemele.

2. Maailma suurimal tööstusriigil Ameerika Ühendriikidel on aga lisandunud väärtuse maks keskvalitsuse tasandil kehtestamata. Põhjused on nii föderaalsest riigikorraldusest tulenevad kui ka poliitilised. Ameerika Ühendriigid on seni suutnud üleriigiliste tarbimismaksude kehtestamisel vältida võimu delegeerimist osariikidelt keskvalitsusele. Euroopa Liidus on Euroopa Ühenduste Nõukogu kuuenda direktiivi raames võimalik teatud küsimustes kehtestada kõikidele liikmesriikidele tarbimismaksude rakendamise ühtsed nõuded. Üheks näiteks sellest on ühtse käibemaksumäära kehtestamine alates 1. jaanuarist 2006.[62]

Analüüsi tulemusena toob töö autor välja kaks põhilist erinevust, miks ei ole Ameerika Ühendriikides keskvalitsuse tasandil käibemaksu kehtestatud ja miks seda on tehtud liikmesriikidele Euroopa Liidus:

- Ameerika Ühendriikides kardetakse, et VAT võib tekitada uue nn *keskvalitsuse rahamasina*, mis võimaldaks keskvalitsusel suurendada valitsemiskulutusi ja tõsta maksumäärasid;

---

[59] L. Lehis, Maksuõigus. – Juura. Tallinn, 2004, lk 359–361.

[60] M. Keen, VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems. IMF Working Paper WP/00/83. IMF 2000

[61] H. Langenmayr, Die Wahl Der Unternehmensform. – München, 1993.

[62] Kuues direktiiv, art 12 lg 3 p a.

- Euroopa Liidus moodustub liikmesriikidele ühtsetel alustel kehtestatud käibemaksust ühine alus ühenduse eelarve rahastamiseks ning ühtsel alusel arvutatud osa käibemaksutulust tuleb eraldada ühenduse eelarvesse.

3. Tehnilistest protseduuridest lähtuvalt oli käibemaksule lähedane maks **Eestis** kasutusel enne Teist Maailmasõda. Majanduskriisi süvenedes 1932. aasta lõpul seati üheks aastaks sisse läbikäigumaks nimetusega erimaks aruandvatelt ettevõtetelt. 1936. aasta 15. juunist jõustus uus ajutine läbikäigumaksu seadus. 1975. aaastast kehtis Eestis NSV Liidu Ministrite Nõukogu 30. juuni määrusega kinnitatud käibemaks. 1991. aastast kehtib Eestis kaupade ja teenuste maksustamisel uus põhimõte, lisandunud väärtuselt arvutatud maks. See kehtestati Eestis Vabariigi Valitsuse 10. oktoobri 1990. a määrusega nr 209. 1992. aasta 1. jaanuarist kehtestati Eestis Ülemnõukogu 16. oktoobri 1991. a seaduse alusel käibemaks. 1993. aasta 25. augustil võeti vastu uus käibemaksuseadus, mis kehtestati 1. jaanuarist 1994 ning kehtis koos muudatustega kuni 31. detsembrini 2001. 2002. aasta 1. jaanuarist kehtis 13. juunil 2001. aastal vastu võetud käibemaksuseadus, mis kehtis kuni 30. aprillini 2004. 2003. aasta 10. detsembril võttis Eesti Vabariigi Riigikogu vastu käibemaksuseaduse, mis jõustus Eesti liitumisel Euroopa Liiduga 1. mail 2004. aastal.

2. MÕISTED JA KÄIBEMAKSUSEADUSE RAKENDAMISE AKTUAALSEMAD PROBLEEMID

2.1. Lisandunud väärtus

Mittekumulatiivne tarbimismaks on suhteliselt uus maksustamise põhimõte, mis tugineb lisandunud väärtuselt arvutatud tasumisele kuuluvale maksusummale. Lisandunud väärtus (ingl *added value*) sarnaneb eestikeelses kirjapildis lisaväärtusega (ingl *surplus value*). Mõiste s*urplus* on inglise keeles kasuatatv ka efektiivsuse mõõtühikuna (ingl *total surplus*)[63]. Mõisted *added value* ja *surplus value* on seega erineva tähendusega ja seetõttu on äärmiselt tähtis neid teineteisest eristada.

Lisaväärtus

Lisaväärtus põhineb Karl Marxi lisaväärtusteoorial. Lisaväärtusteooria oli K. Marxi enese hinnangu kohaselt tema peamine panus majandusteadusesse. Lisaväärtuse konkreetset suurust ei ole siiani õnnestunud kellelgi üheski tootes mõõta. Seetõttu ei ole seni leitud lisaväärtusteooriale positiivset rakendust, mis oleks ennast õigustanud. Ajaloos on lisaväärtusteoorial olnud suur ideoloogiline tähtsus – sellele on rajatud sotsiaalsed õpetused inimese ekspluateerimisest inimese poolt, klassivõitlusest ja proletariaadi diktatuurist. Lisaväärtusteooria ühekülgsus ja küündimatus väljendub kahes olulises seisukohas:

- inimese tegevus eeldatakse olevat tootlik ainult nn materiaalses tootmises;
- eiratakse kapitali ja selle omaniku loovat panust ühiskondlikku tootmisse.

Lisandunud väärtus e lisandväärtus e väärinduslisa(nd)

Lisandunud väärtuse võib lahti kirjutada kahes tõlgenduses:

- igas väärtuskasvu protsessi etapis tootele lisanduv väärtus; tootele mingis tootmis- või käibeprotsessis lisanduv väärtus, mis **peegeldub tema hinna kasvus** ning korvab kõik käibelülis tööjõu kasutamisega seotud kulud, samuti kasumi;

[63] Abbink, K. Irlenbush, B. Pezanis-Christou, P. Rockenbach, B. Sadrieh, A. Selten, R. An experimental test of design alternatives for the British 3G/UMTS auction. European Economic Review. 2003, lk 517

- kauba turuhind miinus teistelt hangitud ja kauba valmistamiseks kasutatud materjalide (toorikute, pooltoodete jne) ning teenuste maksumus.

Lisandväärtus võib esineda kas kogu- või puhaslisandväärtuse kujul. Kogulisandväärtus (ingl *gross value added*) sisaldab makse, intressi, renti, kasumit, amortisatsiooni ning juht- ja töötajaskonna töötasu, kaasa arvatud sotsiaalkindlustust. Puhaslisandväärtusest (ingl *net value added*) on maha arvestatud amortisatsioon.[64]

Lisandunud väärtuse arvutamiseks käibemaksuga maksustamise korral on kolm põhimeetodit.

1. Otsese mahaarvamise meetod – ettevõtja müügikäibest lahutatakse sama perioodi ettevõtlusega seotud kulud ja saadud vahe maksustatakse käibemaksuga.

Näide	Arve summa käibemaksuta kr	Käibemaks kr
Kauba müügiarve	5000.00	900.00
Kauba ostuarve	1000.00	180.00

Lisandunud väärtus antud näite puhul leitakse, kui kauba müügihinnast ilma käibemaksuta e väljundist (ingl *output*) lahutatakse sisseostetud kauba maksumus ilma käibemaksuta e sisend (ingl *input*).[65] Saadud tulemus (lisandunud väärtus) korrutatakse maksumääraga, näiteks 18% (0,18).[66,67]

5000 kr	kauba müügiarve ilma km-ta (*output*)
–1000 kr	kauba ostuarve ilma km-ta (*input*)
4000 kr	lisandunud väärtus (*added value*)

Lisandunud väärtuselt arvestatud maks (*VAT*) **4000 · 0,18 = 720 krooni.**

2. Lisamismeetod – lisandunud väärtus arvutatakse lisandunud väärtuse erinevate kululiikide kaupa (nt palgad, kasumid, rent, intress jne) ja liidetakse kokku.

---

[64] U. Mereste, Majandusleksikon, I. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, 2003, lk 508–510.

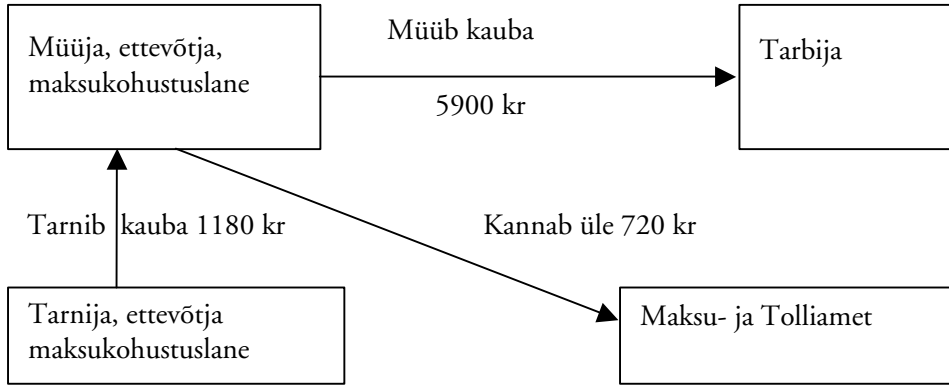
[65] V. Thurnoyi, Tax Law Design and Drafting. IMF, 1996, lk 172–173.

[66] A. R. Jennings, Financial Accounting, 2nd Edition. London: DP Publications Ltd, 1993, lk 248–249.

[67] H.H. Zee, IMF Working Paper. WP/04/119. 2004, lk 5

3. Kaudse mahaarvamise meetod – maksukohustuslasel ei teki maksukohustust kogu oma käibelt, vaid sellest lahutatakse kaupade soetamisel või teenuste saamisel makstud maks. Sellega välditakse maksu kumuleerumist. Seega, reaalne maksukohustus tekib üksnes maksukohustuslase poolt lisatud väärtuse ulatuses. Kaudse mahaarvamise meetod on kasutusel ka Euroopa Liidus.[68]

Joonisel 2 on iseloomustatud kaudse mahaarvamise meetodil lisandunud väärtuselt tekkiv maksukohustus. Müüja müüb kauba maksumusega 5000 kr + km 18%, s.o 900 kr, ning müüjal tekib maksukohustus 900 kr. Oma kauba tootmiseks ostab müüja tarnijalt kauba 1000 kr + km 18%, s.o 180 kr. Tarnijalt kauba ostmisel tekib müüjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus 180 kr ulatuses.[69] Müüja lahutab oma maksukohustusest, mis on 900 kr, maha kauba ostmisel tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu 180 krooni ning müüjal tekib kohustus maksta maksu 900 – 180 = 720 kr.



Joonis 2. Lisandunud väärtuselt tekkiv maksukohustus

Raamatupidamislausendid

1. Kauba müük (tarne).[70]

D:	Kassa	5900
K:	Müügitulu	5000
K:	Käibemaksukohustus	900

[68] L. Lehis, Maksuõigus. Tallinn, 2004, lk 354.
[69] P. Mieszkowski, Taxes, Public Goods and Urban Economics. The Selected Esseys of Peter Mieszkowski. MPG Books Ltd. 1999, lk 479.
[70] E. Leppik, 202 majandustehingut raamatupidamises. Tartu, 2003, lk 164.

2. Kauba ost (kantakse kulusse).[71]

D:	Sisendkäibemaks	180
D:	Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	1000
K:	Võlad tarnijatele	1180

3. Maksu tasumine (maksukohustus 900 kr – sisendkäibemaks 180 kr = 720 kr).

D:	Käibemaksukohustus	720
K:	Arvelduskonto	720

Eesti käibemaksuseaduses nimetatud käibemaks on mittekumulatiivne tarbimismaks, mis oma kontseptsioonilt on lisandväärtusmaks. Lisandväärtusmaksu ingliskeelseks vasteks on *value added tax* (VAT). Käibemaksu, mis on aga kumulatiivne tarbimismaks, ingliskeelseks vasteks on *turnover tax*.

Autori arvates on *käibemaks* maksu nimetusena eksitav, kuna käibemaks on kumuleeruv maks. Tegelikkuses on aga tegemist mittekumuleeruva maksuga ning maksu nimetus tuleks kooskõlla viia maksu põhimõtetega. See on vajalik ka seadusandluses kasutatava terminoloogia vastavusse viimiseks terminite tegelike vastetega.

Dissertandi arvamuse kohaselt tuleks käibemaks ümber nimetada lisandväärtusmaksuks, lühendatult LVM. Käibemaksuseadus tuleks ümber nimetada lisandväärtusmaksu seaduseks. Mitmed esitatud seisukohad, nagu see, et käibemaks on eestis kõnepruugis kinnistunud, lisandväärtusmaks on maksu nimena pikk ja lohisev, ei tohiks olla nendeks põhjusteks, et maksutehniliselt erinevate maksude puhul on kasutusel sama nimetus. On üsnagi tõenäoline, et kõnepruugis ei hakata kasutama maksu nimetusena *lisandväärtusmaksu*, vaid kasutatakse lühendit LVM, nagu seda kasutatakse inglise keeles – *VAT*.

Käibemaksu ümbernimetamise põhjuste uurimisel on töö autor leidnud, et sama teemat on käsitlenud ka Londoni Ülikooli **professor David Williams,** kes tulenevalt lisandunud väärtuse maksu kiirest arengust on juba 1996. aastal soovitanud riikidel, kes rakendavad sellist maksu, viia maksu nimetus kooskõlla maksu kontseptsiooniga.[72]

---

[71] V. Järve, Finantsarvestus II. Tartu Ülikooli Kirjastus, 1999, lk 36

[72] D. Williams. Tax Law Design and Drafting. IMF, 1996, lk 167.

2.2. Käibe maksustatav väärtus

Käibe maksustatavaks väärtuseks on kõik kauba tarnija või teenuse osutaja poolt tehinguks või toiminguks tehtud kulutused, millele on lisatud ka vastav kasumiosa. Samuti toimub Euroopa Liidus ka kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse leidmine.

Tabel 1. Käibe maksustatava väärtuse kujunemise näide

Jrk nr	Kuluelement / kasumiosa	Väärtus kroonides
1	Tooraine	48000
2	Energeetilised ressursid	20000
3	Saadud teenused	5000
4	Palgakulu (brutopalk)	12000
5	Sotsiaalmaks	3960
6	Töötuskindlustusmakse 0,5%	60
7	Maamaks	25
8	Muud kulud	2500
9	Kasum	8455
10	Kauba maksustatav väärtus	100000
11	Käibemaks	18000
12	Tarne maksumus koos käibemaksuga	118000

Näites loetletud kuluelementide liigendus on üldistatud, see loetelu ei ole mõistagi lõplik ning sõltub suures osas ka tootmisharust jm tingimustest. Oluline on aga märkida, et kõik kulud ja muud summad (ka kasum), mis moodustavad kauba müügihinna, maksustatakse käibemaksuga.

Kauba käibe maksustatava väärtuse hulka ei loeta aga kauba võõrandamisel makstavat intressi. See tähendab, et näiteks kapitalirendi puhul tekib maksustatav käive kauba üleandmisel üksnes kauba müügihinnalt, mitte kapitalirendi intressilt. Eelduseks on antud juhul see, et intress on arvel eraldi välja toodud. See tähendab, et kui kaup müüakse järelmaksuga, kuid arvel ei ole eraldi välja toodud kauba müügihinnale lisatud intressi, siis tuleb maksustada kogusumma.[73]

[73] S. Cnossen. Tax Law Design and Drafting. IMF, 1996, lk 232-233

Kui intress on eraldi välja toodud, siis käsitatakse seda kui tasu maksuvaba käibena käsitatava finantsteenuse eest, s.t maksukohustuslasel tekib intressi osas maksuvaba käive ja sisendkäibemaksu mahaarvamisel tuleb hakata rakendama maksustatava käibe ja kogukäibe proportsiooni.

2.3. Käibemaksuga maksustamise objekt

Maksu objekt (maksustamisobjekt) on tegevuse või toimingu resultaat, asi või väärtus, mida maksustatakse.[74] Käibemaksu objekti defineerimine on üks olulisemaid faktoreid käibemaksuga maksustamisel. Mõiste *käive* käibemaksu tähenduses ei tähenda ainult müüki ning ta erineb ka müügitulust raamatupidamises kasutatava termini tähenduses. Käibemaksu objektiks ei ole mitte tehingud, vaid tavaliselt tehingu täitmise käigus toimuv hüve üleandmine. Seetõttu on ka **võõrandamise** mõiste kasutamine eksitav. Williams tõdeb, et käibemaksuga maksustatavatele tehingutele nime andmine on põhjustanud mitmeid probleeme. Ingliskeelses tekstis kasutatakse selleks sõna *supply.* Samas ei ole selle otsetõlkimine teistesse keeltesse lihtne. Ka Euroopa Ühenduste Nõukogu kuuenda direktiivi ingliskeelses versioonis kasutatakse mõistet *supply,* mille eestikeelne tõlge on **tarne**.[75,76] Sama mõistet *supply* kasutatakse ka mitmetes teistes inglise keelt kõnelevates riikides, nagu Suurbritannias ja Põhja-Iirimaal, Lõuna-Aafrikas, Uus-Meremaal ja ka Kanadas. Bulgaarias on ametlikus ingliskeelses tõlkes antud sellele mõistele nimeks *transactions with good and services* (tehingud kaupade ja teenustega).

Käive käibemaksu tähenduses ei eelda alati tsiviilõigusliku lepingu olemasolu, vaid piisab hüve üleandmise faktist. Käibeks käibemaksu mõistes on ka nt põhivara müük ja muud ebaregulaarsed tehingud, mida võidakse kajastada muude ärituludena. Käibeks on näiteks ka vara sundvõõrandamine, võõrandamine pankroti või täitemenetluse käigus, samuti kohtutäituri, pankrotihalduri või notari tasu. Notariaadiseaduse[77] kohaselt ei ole notar ettevõtja, mis tähendab aga seda, et notar ei ole ettevõtja äriseadustiku mõttes, vaid on riigiametit pidav sõltumatu isik.

---

[74] M. Huberg, Kommenteeritud maksuseadused 2002. Eesti Maksumaksjate liit, lk 267.

[75] J. Silvet, Inglise-eesti sõnaraamat. Tallinn, 1990, lk 488.

[76] T. Leemets, S. Mäearu, M. Raadik, T. Erelt, Eesti keele sõnaraamat. Tallinn, 1999, lk 786

[77] Notariaadiseadus. – RT I, 2000, 104, 684 § 2 lg 3.

Maksuõiguses tuleb ettevõtluseks pidada mitte üksnes ettevõtjate tegevust, vaid ka teiste isikute maksuseadustes sätestatud tingimustele vastavat majandustegevust.[78] Notari käibemaksukohustus tuleneb notari tasu seadusest.[79] Notari tasu seadus sätestab notari kui õigusalast ja tehnilist teenust pakkuva isiku käibemaksukohustuse.

Käibeks on ka näiteks kauba või teenuse üleandmine ühelt riigiasutuselt teisele, kuigi tsiviilõiguse mõttes on tegemist ühe ja sama subjektiga. Käive ei eelda ka omandiõiguse üleminekut ostjale, piisab sellest, kui tarne saajal tekib õigus kasutada kaupa nagu omanik.[80] Käive võib tekkida ka kolmanda isiku kaudu, kui müüja tegutseb oma nimel, aga kolmanda isiku arvel (näiteks komisjonimüük). Sellisel juhul tekib käive nii müüja ja ostja kui ka müüja ja kolmanda isiku vahel.[81, 82] Käibeks loetakse ka omatarve, milleks on kauba andmine ja teenuse osutamine töötajale, teenistujale, juhtimis- või kontrollorgani liikmele, lisaks ka kauba või teenuse kasutuselevõtmine ettevõtlusega mitteseotud otstarbel. Käive, mille tekkimise koht on Eesti, hõlmab lisaks maksukohustuslase enda poolt kauba tarnimisele ja teenuse osutamisele ka teatud teenuste saamist, uue transpordivahendi ja paigaldatava või kokkupandava kauba soetamist teisest EL liikmesriigist ning kolmnurktehinguga kauba soetamist. Käibeks loetakse ka kauba import Eestisse, välja arvatud kauba maksuvaba import ning teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, välja arvatud teenuse maksuvaba käive.

Käibeks on ka kauba või teenuse käive, mille maksustatavale väärtusele on maksukohustuslane oma valikul lisanud käibemaksu, näiteks finantsteenused, kinnisasjade käive jms. Sellisel juhul tuleb aga maksuhaldurit oma soovist eelnevalt teavitada. Käibena on käsitletav ka kauba ühendusesisene soetamine, välja arvatud kauba ühendusesisene maksuvaba soetamine.

2.4. Ettevõtlus käibemaksuseaduse tähenduses

Ettevõtlus on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus tarnitakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Käibemaks kuulub tasumisele ka juhul, kui maksukohustuslane müüs kauba

[78] EV Riigikohtu 22.06.99 määrus (3-3-1-29-99).
[79] Notari tasu seadus. – RT I, 1996, 23, 456 § 40.
[80] Euroopa Ühenduste Nõukogu kuues direktiiv art 5 lg 1.
[81] Euroopa Ühenduste Nõukogu kuues direktiiv art 5 lg 4.
[82] L. Lehis, Eesti maksuseadused. Tartu: OÜ Casus, 2003, lk 524–525.

kahjumiga. Ettevõtlusena käsitatakse ka notari, kohtutäituri ja vandetõlgi ametitegevust.

Ettevõtluse käsitlemisega tulumaksuseaduse ja käibemaksuseadusega seoses ei tohi unustada, et need järgivad erinevaid maksustamise eesmärke. Tulumaksuseaduse kontekstis on ettevõtluse oluliseks tunnuseks see, et maksumaksja majandustegevus toimub **tulu** saamise eesmärgil. Käibemaksuseaduses on oluline **käive**.[83] Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena üksnes siis, kui tehingud ja toimingud, mida nad teevad, mõjutaksid maksustamata jätmisel oluliselt konkurentsi. Ettevõtlusena ei käsitata avaliku teenuse osutamist, isegi kui asutused selle eest tasu võtavad, sest see ei ole oma olemuselt asutuste iseseisev majandustegevus.

Kuigi põhimõtteliselt ei ole majandustegevuse kasumlikkus käibemaksu kontekstis määrav, on asutuste tegevuse hindamisel (kas see on ettevõtlus või riikliku funktsiooni täitmine) oluline vaadata, kas tegevuse eesmärgiks on kasumi teenimine. Kui asutus võtab mingi teenuse eest tasu, ei muuda üksnes tasu võtmise fakt veel seda tegevust ettevõtluseks. Võetava tasu näol on enamasti tegemist sisuliselt riigilõivu asendamisega olukorras, kus riigilõivuseadusest tulenevate riigilõivu tingimuste täitmine on võimatu. Asutustevaheline teenuste osutamine, mida finantseeritakse riigieelarvest, ei ole üldjuhul ettevõtlus. Kui asutused tegelevad iseseisva majandustegevusega, käsitatakse seda ettevõtlusena üksnes juhul, kui taolise tegevuse mittemaksustamine mõjutaks oluliselt konkurentsi. Konkurentsi mõjutamiseks saab lugeda näiteks kauba müüki ja teenuse osutamist hinnaga, mis ületab kauba või teenuse omahinna, konkureerib turul, s.t on võrreldav mitteseotud isikute vahelise sarnase kauba müügi või teenuse osutamise hinnaga, kuid tekitab konkurentsieelise eelkõige seetõttu, et hind ei sisalda käibemaksu. Renditeenuste maksustamisel tuleb lähtuda sellest, kas asutus konkureerib pindade rentimisega turul või mitte. Kui asutus võtab end maksukohustuslaseks ning maksustab rendi, siis tuleb tal maksustada pind turuhinna järgi. Asutus peab käibemaksukohustuslaseks registreerimisel põhjendama oma otsust. Kui asutus müüb näiteks oma vara, ei ole see käsitletav ettevõtlusena.

Ettevõtlus ei ole töötamine töölepingu alusel ja avalik teenistus ning mittetulundusühingute[84] ja sihtasutuste põhikirjaliste eesmärkide saavutamisele

[83] K. Lind, Juridica IV. 2001, lk 245.
[84] Mittetulundusühingute seadus. – RT I, 1996, 42, 811.

suunatud tegevus.[85] Töötamisel töölepingu alusel allub töötaja tööandja juhtimisele ja kontrollile ning töötaja ja tööandja vahelised suhted on reguleeritud töölepingu seadusega[86] ja muude seadustega, nagu puhkuseseadus,[87] palgaseadus[88] jne.

Ettevõtlusena ei käsitata ka äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist. See tugineb põhimõttele, et mitmes erinevas riigis püsiva(te) tegevuskoha (-kohtade) kaudu ettevõtlusega tegeleva äriühingu puhul on sisuliselt tegemist ühe ja sama isikuga (ingl *single legal entity*), seega ei saa nn ühe isiku erinevate üksuste vahelist teenust käsitada ettevõtlusena ehk siis isiku iseseisva majandustegevusena.[89] Nimetatud põhimõte kehtib juhul, kui Eestis asuv püsiv tegevuskoht osutab teenuseid välisriigis asuvale peakontorile, ning ka juhul kui Eestis asuv püsiv tegevuskoht on teenuse saaja. Sama kehtib ka vastupidistel juhtudel, kus Eesti äriühingul on püsiv tegevuskoht välisriigis.

2.5. Püsiva tegevuskoha määratlemine käibemaksuga maksustamise seisukohast

Püsiva tegevuskoha all mõistetakse kohta, mille kaudu kas täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus, milleks muuhulgas on[90, 91, 92]

- filiaal;
- juhtimiskeskus, kontor, tehas või töökoda;
- ehitusplats, ehitus-, seadmestamis- või montaažitööde koht;
- koht, kus toimub loodusvara uurimine või kasutusele võtmine, samuti nendega seotud järelevalvealane tegevus;
- koht, kus toimub teenuste (sealhulgas juhtimis- ja konsultatsiooniteenuste) osutamine.

---

[85] EV Riigikohtu 22. veebruari 2001 otsus (3-3-1-62-00).

[86] Eesti Vabariigi töölepingu seadus. – RT, 1992, 15/16, 241.

[87] Puhkuseseadus. – RT I, 2001, 42, 233.

[88] Palgaseadus. – RT I, 1994, 11, 154.

[89] A. Nurk, 2004. EV Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus. http://www.fin.ee/

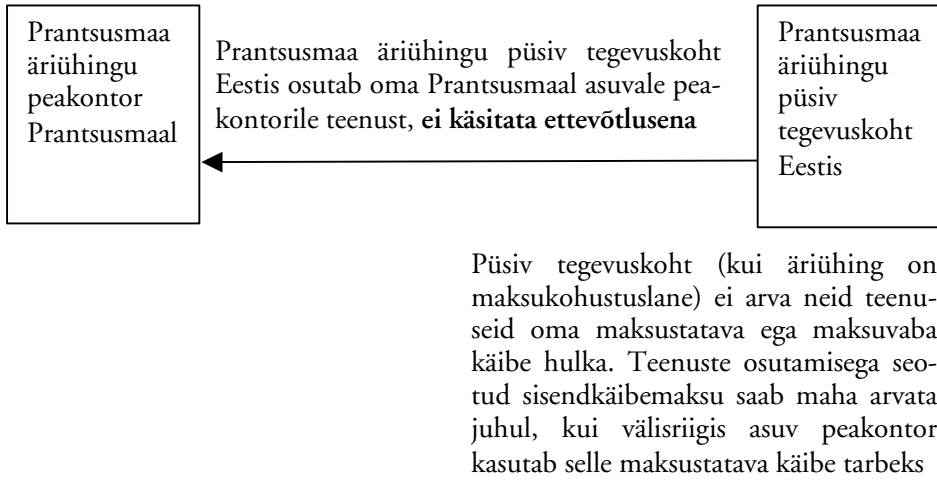
[90] Maksukorralduse seadus. – RT I, 2002, 26, 150 § 9 lg 3.

[91] Tulumaksuseadus § 7 lg 1, 2. – RT I, 1999, 101, 903.

[92] Eesti tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise takistamise lepingud. http://www.fin.ee/?id=3634 (19.06.2004).

Kui Eestis tegutseb mitteresidendi esindaja, kes on volitatud tegema ja korduvalt teeb mitteresidendi nimel tehinguid, loetakse, et mitteresidendil on Eestis püsiv tegevuskoht selle esindaja poolt mitteresidendi nimel **Eestis tehtud tehingute osas**. Füüsiline isik on resident, kui tema elukoht on Eestis või kui ta viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul rohkem kui 183 päeva. Juriidiline isik on resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel.[93]

Et äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist ei loeta ettevõtluseks, siis Eestis asuv teenuse osutaja ei arva neid teenuseid oma maksustatava ega maksuvaba käibe hulka. Ettevõtlusena mittekäsitatavate teenustega seotud sisendkäibemaksu saab Eestis asuv teenuse osutaja maha arvata eeldusel, et osutatav teenus on seotud selle ühtse isiku välisriigis asuva peakontori kaudu toimuva ettevõtlusega, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavad tehingud (joonis 3).



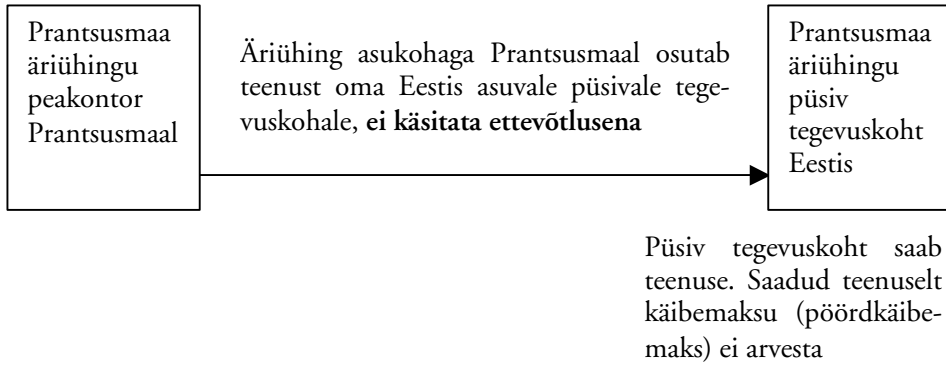
Joonis 3. Teenuse osutamine välisriigi äriühingu Eestis asuva püsiva tegevuskoha poolt välisriigis asuvale peakontorile

Kui joonisel 3 toodud näites Eestis asuv püsiv tegevuskoht osutaks reklaamiteenust oma välisriigis asuvale peakontorile selle poolt osutatavate maksuvaba käibena käsitatavate finantsteenuste jaoks, siis reklaamiteenusega seoses soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt makstud sisendkäibemaksu püsiv tegevuskoht maha arvata ei saa. Samas aga, kui peakontor kasutab vastavat

[93] Tulumaksuseadus § 6 lg 1, 2, 3. – RT I, 1999, 101, 903.

reklaamiteenust näiteks maksustatava käibena käsitatavaks kauba võõrandamiseks, saab püsiv tegevuskoht sisendkäibemaksu maha arvata.

Et Prantsusmaa äriühingu ja tema püsiva tegevuskoha vahelist teenuse osutamist ei loeta ettevõtluseks, siis ei teki ka teenuse saajal, Prantsusmaa äriühingu püsival tegevuskohal Eestis, kohustust arvestada saadud teenuselt käibemaksu (joonis 4).

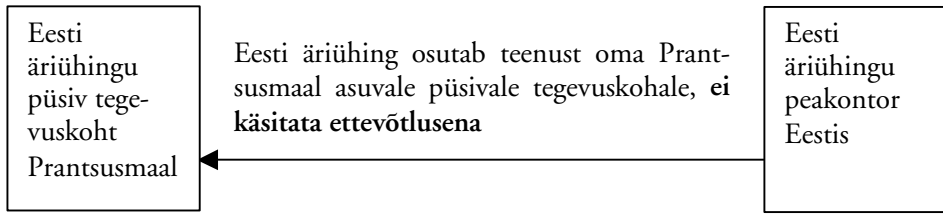


Joonis 4. Teenuse osutamine välisriigi äriühingu poolt tema Eestis asuvale püsivale tegevuskohale

Analoogselt eeltooduga ei ole Eesti äriühingu ja tema Prantsusmaal asuva püsiva tegevuskoha vaheline teenuse osutamine ettevõtlus. Eestis asuv äriühing, s.o teenuse osutaja, ei arva neid teenuseid oma maksustatava ega maksuvaba käibe hulka. Teenuse osutamisega seotud sisendkäibemaksu saab Eestis asuv teenuse osutaja maha arvata eeldusel, et osutatav teenus on seotud selle isiku välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu toimuva ettevõtlusega, välja arvatud maksuvaba käibena käsitatavad tehingud (joonis 5).

Näide. Välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale teenuse osutamine.

Eesti äriühing soetab oma Prantsusmaal asuvale püsivale tegevuskohale teenuse osutamiseks kaupu ja teenuseid	5900 kr, sh km 900 kr
Eesti äriühing osutab teenuse Prantsusmaal asuvale püsivale tegevuskohale	7000 kr



Joonis 5. Teenuse osutamine Eesti äriühingu poolt välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale

Raamatupidamislausendid[94]

1. Eesti äriühing soetab oma Prantsusmaal asuvale püsivale tegevuskohale teenuse osutamiseks kaupu ja teenuseid (kulu).

D:	Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	5000
D:	Sisendkäibemaks	900
K:	Võlad tarnijatele	5900

2. Eesti äriühing osutab teenuse Prantsusmaal asuvale püsivale tegevuskohale.

D:	Ostjate tasumata summad	7000
K:	Müügitulu (teenus N välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale)	7000

Tähelepanu tuleb pöörata asjaolule, et erinevalt eeltoodust ei käsitata peakontorit ja püsivat tegevuskohta ühe isikuna **kauba võõrandamise korral**. Kauba toimetamist peakontorilt teise liikmesriigi püsivale tegevuskohale, ka ilma võõrandamiseta, käsitatakse maksustamisel **kauba ühendusesisese käibena**.

[94] Slater, J. College Accounting. Printed in the United States of America. 1993, lk 29–55

2.6. Kauba ja teenuse mõistete selgitused

2.6.1. Kauba mõiste

Kaup on

- asi,
- loom,
- gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia.

Asi kauba tähenduses on kehaline ese. Seaduses kindlaks määratud juhtudel kohaldatakse ka õigusele asja kohta sätestatut. Ka loomadele kohaldatakse asjade suhtes kehtivaid sätteid.[95] Kinnisasja eraldi defineerimine kauba mõiste juures on vajalik, kuna käibemaksu puhul käsitatakse kinnisasjana ka hoonestusõigust ja ehitist kui vallasasja.

Kinnisasi on maapinna piiritletud osa (maatükk). Asi, mis ei ole kinnisasi, on vallasasi. Seadusega kindlaks määratud juhtudel kohaldatakse vallasasjale kinnisasja kohta sätestatut. Asja oluline osa on selle koostisosa, mida ei saa asjast eraldada, ilma et asi või sellest eraldatav osa häviks või oluliselt muutuks. Asi ja selle olulised osad ei saa olla eri isikute omandis.

Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad:

- ehitised,
- kasvav mets,
- muud taimed ja koristamata vili,
- kinnisasjaga seotud asjaõigused.

Kinnisasjana käsitatakse ka ehitist ehitusseaduse tähenduses ja krunti planeerimisseaduse tähenduses, kuigi neid ei ole kinnisasja mõistes eraldi nimetatud. **Ehitis** on aluspinnasega kohtkindlalt ühendatud ja inimtegevuse tulemusena ehitatud terviklik asi. Kuni maa kandmiseni kinnistusraamatusse ei ole õiguslikul alusel püstitatud ehitis, sealhulgas pooleliolev ehitis maa oluline osa ja seda loetakse vallasasjaks.[96]

Ehitised jagunevad

- hooneteks – katuse, siseruumi ja välispiiretega ehitis,
- rajatisteks – ehitis, mis ei ole hoone. Rajatiseks loetakse muu hulgas mere või siseveekogu põhja süvendamise teel rajatud laevakanalit.[97]

---

[95] Tsiviilseadustiku üldosa seadus, § 49. – RT I, 2002, 35, 216.
[96] Asjaõigusseaduse rakendamise seadus, § 13 lg 1. – RT I, 1993, 72/73, 1021.
[97] Ehitusseadus, § 2 lg 1, 2, 3. – RT I, 2002, 47, 297.

Tehnovõrk või -rajatis on kütte-, veevarustus- või kanalisatsioonitorustik, telekommunikatsiooni- või elektrivõrk, nõrkvoolu-, küttegaasi- või elektripaigaldis või surveseadmestik ja nende teenindamiseks vajalik ehitis.[98]

Krunt on ehitamiseks kavandatud maaüksus detailplaneeringu koostamise kohustusega alal. Ehitusõigusega on määratletud krundi kasutamise sihtotstarve või sihtotstarbed; hoonete suurim lubatud arv krundil; hoonete suurim lubatud ehitusalune pindala; hoonete suurim lubatud kõrgus.[99]

Ehitis ja krunt kinnisasjana omavad käibemaksu puhul tähendust üksnes maksuvaba ja maksustatava käibe eristamisel. Nimelt kui üldjuhul kogu kinnisasjade käive on maksuvaba, siis just nn uute ehitiste ja hoonestamata kruntide müüki maksuvabaks käibeks ei loeta.

Hoonestusõigus on piiratud asjaõigus, millele kohaldatakse kinnisasja sätteid. Ehitis, mis on hoonestusõiguse alusel ehitatud või oli selle seadmisel olemas, on hoonestusõiguse oluline osa.[100]

Korteriomand on omand ehitise reaalosa üle, millega on ühendatud mõtteline osa kaasomandist, mille juurde reaalosa kuulub. Kaasomandi esemeks on korteriomandiseaduse tähenduses maatükk ning ehitise osad ja seadmed, mis ei kuulu ühegi korteriomandi reaalosa hulka ega ole kolmanda isiku omandis. Korteriomandi eseme reaalosa on piiritletud eluruumid või mitteeluruumid ning nende juurde kuuluvad hooneosad, mida on võimalik eraldi kasutada ning mida saab muuta, kõrvaldada või lisada kaasomandit või teise korteriomaniku õigusi kahjustamata või hoone välist kuju muutmata. Korteriomandi eseme reaalosa hulka võib kuuluda ka püsiva markeeringuga tähistatud garaažiosa.[101]

Korteriomanditeks jagatud kinnisasja (korterelamu) puhul on käibemaksu mõttes iga korteriomandi võõrandamine vaadeldav kinnisasja võõrandamisena.

Korteriomandiseaduse kohaselt võib hoonestaja jagada talle kuuluva hoonestusõiguse korterihoonestusõigusteks maatüki omaniku nõusolekul. Maatükk ei või olla üheaegselt korteriomandite esemeks ja koormatud korterihoonestusõigusega. Korterihoonestusõiguse esemeks on ehitise piiritletud eluruumid

---

98 Asjaõigusseadus, § 158. – RT I, 1993, 39, 590.
99 Planeerimisseadus, § 9 lg 3, 4. – RT I, 2002, 99, 579.
100 Asjaõigusseadus, § 5, 241. – RT I, 1993, 39, 590.
101 Korteriomandiseadus, § 1 lg 1, 2; § 2 lg 1. – RT I, 2000, 92, 601.

või mitteeluruumid ning nende ruumide juurde kuuluvad hooneosad, mida on võimalik eraldi kasutada ning millega on ühendatud mõtteline osa hoonestusõigusest, mille juurde korter kuulub.[102] Korterihoonestusõiguse võõrandamist käsitatakse käibemaksu seisukohast kinnisasja võõrandamisena.

Kinnisasja osaks ei ole

- võõrale maale asjaõiguse alusel (hoonestusõigus) püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitis, kuna antud juhul on ehitis hoonestusõiguse oluline osa,
- maaga mööduvaks otstarbeks ühendatud asi.

Asjaõiguse lõppemisel muutub aga maatükile jäänud ehitis maatüki oluliseks osaks.[103]

Kaup on ka kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja.

2.6.2. Teenuse mõiste

Teenus on selline ettevõtluse korras osutatav hüve või võõrandatav õigus, mis ei ole kaup.

Teenus on

- ettevõtluse korras hüve osutamine,
- õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine,
- tasu eest majandustegevusest hoidumine,
- õiguse kasutamisest loobumine,
- olukorra talumine.

Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. **Tarkvara ja teabe** defineerimine kauba või teenusena on vajalik praktikas tarkvara maksustamisega seotud probleemide lahendamiseks. Käibemaksu käsitluses ei ole tarkvara otseselt defineeritud, kuid selle võiks jaotada järgmiselt:

- andmekandjal olev standardtarkvara ja -teave maksustatakse kaubana,
- kõik muu tarkvara ja teave maksustatakse teenusena.

---

[102] Korteriomandiseadus, § 24 lg 1, 2, 3. – RT I, 2000, 92, 601.

[103] Tsiviilseadustiku üldosa seadus, §-d 50, 53, 54. – RT I, 2002, 35, 216.

Elektrooniliselt osutatav teenus on:

- veebikeskkonna võõrandamine,
- veebi administreerimine,
- programmi ja seadme kaughooldus,
- elektrooniliselt edastatava tarkvara võõrandamine ja uuendamine,
- elektrooniliselt edastatav pilt, tekst ja informatsioon ning elektroonilise andmebaasi kasutamise võimaldamine,
- elektrooniliselt edastatav muusika, film ja mäng, sealhulgas hasartmäng,
- elektrooniliselt edastatav poliitiline, kultuuri-, spordi- ja teadusalane ning meelelahutuslik ülekanne,
- elektrooniline kaugõpe ning muud eelnimetatud teenustega sarnanevad teenused.

Eeltoodu on mõistagi elektrooniliselt osutatavate teenuste mitteammendav loetelu. Ka Euroopa Komisjoni käibemaksukomitee on elektrooniliselt osutatavate teenuste problemaatikat selgitanud ning väljastanud juhendi[104] elektrooniliselt osutatava teenuse tõlgendamise kohta. Nimetatud juhendi kohaselt on tegemist elektrooniliselt osutatava teenusega, kui

- teenus osutatakse läbi Interneti või elektroonilise võrgu (s.t võrk, mis vajab toimimiseks Internetti või sarnast võrku) ning
- teenus on oma olemusest tulenevalt väga sõltuv infotehnoloogiast (s.t teenus on põhiliselt automatiseeritud, vajades minimaalset inimsekkumist, ning mis ilma infotehnoloogiata ei toimiks).

Seega on hõlmatud nii digiteeritud tooted, teenused, mida osutatakse läbi elektroonilise võrgu (sh veebileheküljed), teenused, mida osutatakse arvutis automatiseeritult ja ka muud sarnased teenused. Teenuse osutaja ja teenuse saaja omavahelist suhtlemist elektroonilisel teel ei loeta elektrooniliselt osutatavaks teenuseks. Elektrooniliselt osutatav teenus ei ole ka näiteks kauba tellimine elektroonilisel teel või teenuse osutamise kohta info vahetamine elektroonilise posti kaudu.

[104] TAXUD/2303/03 Rev 2 final. – EN Value Added Tax Committee, Brüssel, 15.01.2003.

2.7. Kolmnurktehing käibemaksuseaduse tähenduses

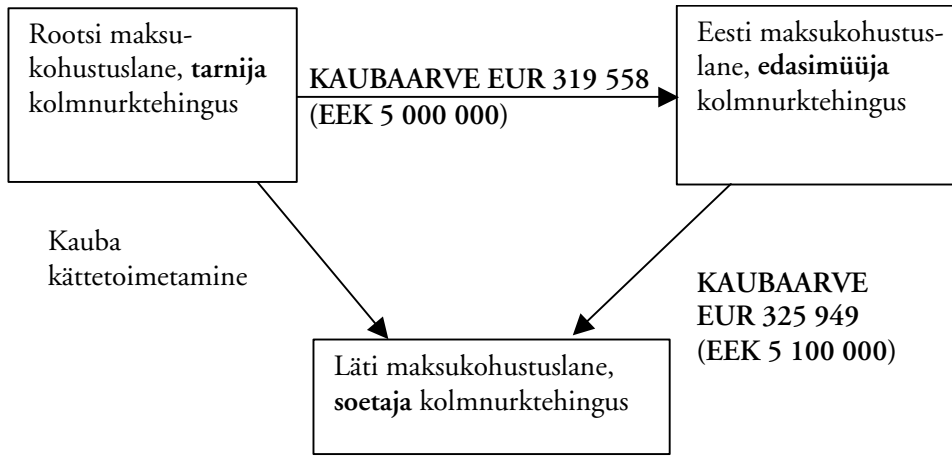
Kolmnurktehingu põhimõtteid on käsitletud audiitorbüroo BDO Eesti AS juhtiva maksukonsultandi Kalle Kägi poolt koostatud väljaandes "Käibemaks".[105] Üldjoontes võib Kalle Kägi poolt toodud seisukohtadega nõustuda. Töö autoril on aga mõned olulised tähelepanekud, mis võivad tekitada arusaamatusi kolmnurktehingu mõistmisel. Selgitaval joonisel näidatud raha liikumine ei ole põhjendatud, kuna arvete tasumine ei oma tähtsust kolmnurktehingu määratlemisel. Tasumine iseeneset ei pruugigi toimuda tehingus osalevate liikmesriikide isikute vahel. Tegelik arvete tasumine võib toimuda ka väljaspool liikmesriike asuvate isikute poolt.

Käesoleva töö autor on kolmnurktehingu käsitlemisel esitanud oma seisukohad. **Kolmnurktehing** on kauba müügi ja edasimüügi tehing kolme erineva liikmesriigi maksukohustuslase vahel, kusjuures kaup saadetakse otse esimeselt müüjalt teisele ostjale. Kolmnurktehingu puhul rakendatakse lihtsustatud maksustamist. Kolmnurktehingu selgitamiseks on koostatud kolm näidissituatsiooni.

Kolmnurktehing 1. Liikmesriigi A *(näiteks Rootsi)* maksukohustuslaselt *(võõrandaja kolmnurktehingus)* tarnitakse kaup liikmesriigi B *(näiteks Eesti)* maksukohustuslasele *(edasimüüja kolmnurktehingus)* ja liikmesriigist B liikmesriigi C *(näiteks Läti)* maksukohustuslasele *(soetaja kolmnurktehingus)*. Kaup ise liigub otse Rootsist Lätti (joonis 6). Antud juhul loeb Rootsi maksukohustuslasest müüja tarne nullmääraga maksustatavaks kauba ühendusesiseseks käibeks. Eesti maksukohustuslasel ei teki ühendusesisest kauba käivet ega ka ühendusesisest kauba soetamist Eestis, kuna kaupa ei toimetatud Eestisse ega ka Eestist välja. Kauba ühendusesisene soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse (toodud näites Lätis).

Eesti maksukohustuslane peab siiski deklareerima kolmnurktehingu oma ühendusesisesel kauba käibe aruandel, deklareerides kolmnurktehinguveerus müügi Läti maksukohustuslasele (märkides Läti maksukohustuslase registreerimise numbri). Vaadeldakse kauba lähteriiki ja sihtkohariiki, mitte riike, kust kaup võidakse läbi vedada. Seega isegi kui kaup toodud näite puhul füüsiliselt veetakse läbi Eesti, ei välista see veel automaatselt, et tegemist on kolmnurktehinguga.

[105] K. Kägi, Käibemaks. – Äripäeva Kirjastus, 2004, lk 52–53.



Joonis 6. Eesti maksukohustuslane on edasimüüja

Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük. Näite kohaselt saab Läti maksukohustuslane arvestatud käibemaksu ka sisendkäibemaksuna maha arvata – rakendab pöördmaksustamist. Taoline kolmnurktehingu tingimustel ühendusesisene kauba soetamine on igas liikmesriigis maksuvaba.

Raamatupidamislausendid

1. Kauba ostmine Rootsi firma arve alusel.

D:	Müügiks ostetud kaubad	5000000
K:	Võlad tarnijatele	5000000

2. Kauba müük.

D:	Müügikulud	5000000
K:	Müügiks ostetud kaubad	5000000

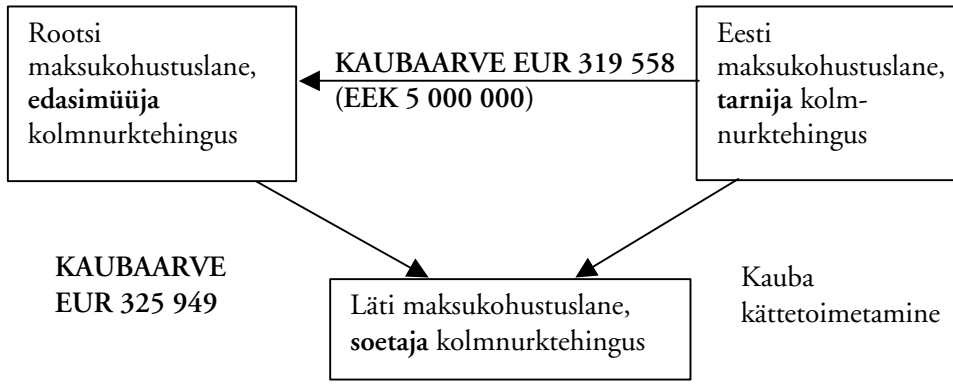
3. Kauba müük Eesti firma arve alusel.

D:	Ostjate tasumata summad	5100000
K:	Müügitulu (Läti)	5100000

Kolmnurktehing 2. Eesti maksukohustuslane *(tarnija kolmnurktehingus)* loeb tarne nullmääraga maksustatavaks kauba ühendusesiseseks käibeks (joonis 7).

Rootsi maksukohustuslasel (*edasimüüja kolmnurktehingus*) ei teki ühendusesisest kauba käivet ega ka ühendusesisest kauba soetamist Rootsis, kuna kaupa ei toimetatud Rootsi ega ka Rootsist välja.

Läti maksukohustuslane (*soetaja kolmnurktehingus*) loeb kauba ühendusesisese soetamise toimunuks Lätis. Rakendab pöördmaksustamist.



Joonis 7. Eesti maksukohustuslane on tarnija

Raamatupidamislausendid

1. Kauba andmine müüki.

D:	Müügikulud	4900000
K:	Müügiks ostetud kaubad	4900000

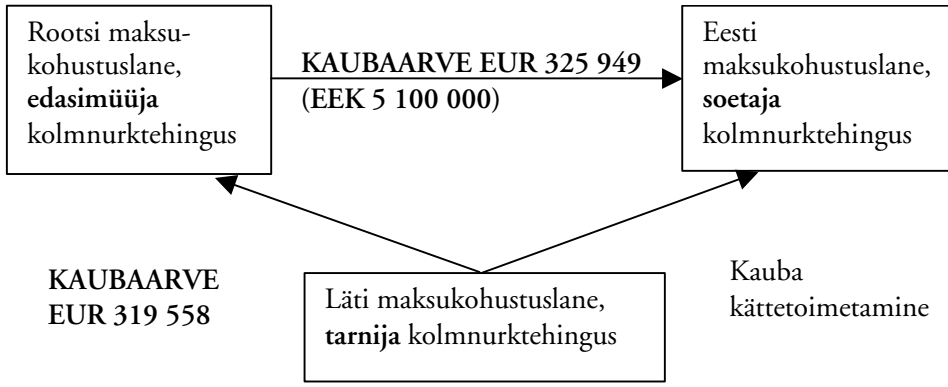
2. Müügitehingu kajastamine ostjale esitatud arve alusel.

D:	Ostjate tasumata summad	5000000
K:	Müügitulu (Rootsi)	5000000

Kolmnurktehing 3. Eesti maksukohustuslane (*soetaja kolmnurktehingus*) loeb kauba ühendusesisese soetamise toimunuks Eestis (joonis 8). Rakendab pöördmaksustamist.

Läti maksukohustuslane (*tarnija kolmnurktehingus*) loeb tarne nullmääraga maksustatavaks kauba ühendusesiseseks käibeks.

Rootsi maksukohustuslasel (*edasimüüja kolmnurktehingus*) ei teki ühendusesisest kauba käivet ega ka ühendusesisest kauba soetamist Rootsis, kuna kaupa ei toimetatud Rootsi ega ka Rootsist välja.



Joonis 8. Eesti maksukohustuslane on soetaja

Raamatupidamislausend

D:	Müügiks ostetud kaubad	5100000
D:	Sisendkäibemaks	918000
K:	Käibemaksukohustus	918000
K:	Võlad tarnijatele	5100000

2.8. Kaugmüük

Kaugmüük (ingl *distance selling*) on ühendusesisese kaubanduse käibemaksustamise erimõiste.[106] Kaugmüük on kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasena ja piiratud maksukohustuslasena registreerimata füüsilisele või juriidilisele isikule tingimusel, et kaup ka toimetatakse müüja poolt või eest ostja asukoha liikmesriiki.

Tüüpiline näide kaugmüügist on postimüük (kataloogimüük, Internetimüük). Kui müüja saadab teise liikmesriigi füüsilisele isikule ise kauba kohale, on tegemist kaugmüügiga. Kui aga füüsiline isik ostab kauba müüja riigis kohapeal ja toimetab selle ise oma liikmesriiki, siis on tegemist tavalise, müüja siseriikliku käibega, mille puhul müüja lisab kauba hinnale käibemaksu vastavalt oma riigi käibemaksuseadusest tulenevatele määradele.

[106] Kuues direktiiv, artikkel 28b lõige B.

Kaugmüügi sätteid rakendatakse üksnes juhul, kui ostja ei saa rakendada *kauba ühendusesisese soetamise* sätteid, s.t **ostjal puudub maksukohustuslasena (või piiratud maksukohustuslasena) registreerimise number.** Seega, kui maksukohustuslasena ja piiratud maksukohustuslasena registreerimata juriidilise isiku poolt kauba soetamise (sh kaugmüügi teel soetatud kauba) piirmäär (160 000 krooni kalendriaasta jooksul) ületatakse, tekib tal kohustus end registreerida piiratud maksukohustuslasena ja tasuda käibemaks kauba soetamiselt. Pärast piiratud maksukohustuslasena registreerumist **ei loeta** kauba müüki piiratud maksukohustuslasest juriidilisele isikule enam kaugmüügi hulka.

Oluline on märkida, et kui teise liikmesriigi maksukohustuslane tegeleb Eestis ettevõtlusega näiteks püsiva tegevuskoha kaudu ning on end juba Eestis maksukohustuslaseks registreerinud, ei ole tema poolt Eesti isikutele teostatava kauba müügi korral tegemist kaugmüügiga ka juhul, kui näiteks postimüük tehakse teises liikmesriigis asuva ettevõtte kaudu.

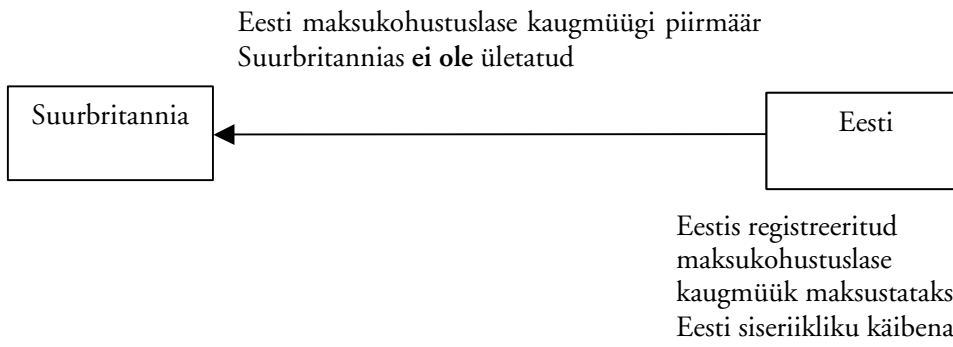
Kui teise liikmesriigi maksukohustuslane ületab Eestis kaugmüüki teostades Eesti kaugmüügi piirmäära **550 000 krooni** kalendriaasta jooksul, on ta kohustatud end siin registreerima maksukohustuslaseks ning pärast registreerimist maksma Eestis käibemaksu Eesti isikutele tehtud kaugmüügilt. Kuna kaugmüügi puhul teise liikmesriigi maksukohustuslane üksnes registreerib end siin maksukohustuslaseks, kuid enamasti ei tegele Eestis kohapeal ettevõtlusega (nt postimüük), on tal otstarbekas kasutada võimalust määrata Eestis oma siinsete kohustuste täitmiseks maksuesindaja.

Mitteresidendi maksuesindaja on riiklike maksude maksuhaldurilt vastava tegevusloa saanud isik, keda mitteresident võib volitada ennast esindama Eestis tekkivate maksuseadustest või maksukorralduse seadusest tulenevate kohustuste täitmiseks. Maksuesindajana võib tegutseda Eestis asutatud juriidiline isik või välismaa juriidilise isiku Eestis äriregistrisse kantud filiaal. Maksuesindajale laienevad kõik registreeritud mitteresidendist maksukohustuslase õigused ja kohustused. Maksuesindaja on kohustatud tagama esindatava maksukorralduse seadusest ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. Maksuesindaja peab olema maksevõimeline ja laitmatu reputatsiooniga. Maksuesindajal ei või olla maksuvõlga. Maksuesindaja peab maksuhalduri nõudmisel esitama tagatise.[107]

[107] Maksukorralduse seadus. – RT I, 2002, 26, 150 § 8^1.

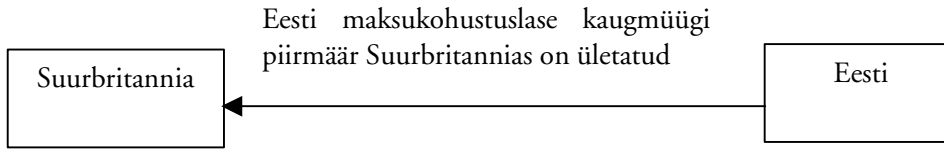
Kuni Eesti piirmäära ületamiseni ja siin maksukohustuslasena registreerimiseni tuleb teise liikmesriigi maksukohustuslasel Eesti isikutele teostatavat kaugmüüki käsitada oma liikmesriigi siseriikliku käibena ja maksta sellelt vastava määraga käibemaksu.

Eesti registreeritud maksukohustuslase puhul, kes teostab kaugmüüki teises liikmesriigis kuni vastava liikmesriigi kaugmüügi piirmäära ületamiseni, maksustatakse kaugmüük Eesti siseriikliku käibena (joonis 9).



Joonis 9. Kaugmüük – piirmäär teises liikmesriigis ei ole ületataud

Teises liikmesriigis kaugmüügi piirmäära ületamisel tuleb Eesti maksukohustuslasel end seal registreerida maksukohustuslaseks ja hakata vastavasse liikmesriiki teostatavat kaugmüüki maksustama ja deklareerima seal. Samas vabaneb ta vastava kauba käibe maksustamisest ja deklareerimisest Eestis, kuna tegemist ei ole Eesti käibega ning välisriigis toimuvat kauba käivet Eestis ei deklareerita. Sisenditega seotud sisendkäibemaksu saab aga maksukohustuslane siiski maha arvata kui välisriigis toimuva ettevõtlusega seotud sisendkäibemaksu (joonis 10).



Eesti registreeritud maksukohustuslane registreerib ennast Suurbritannias maksukohustuslaseks ning maksustab ja deklareerib kaugmüügi Suurbritannias. Eestis käivet ei maksusta ja ei deklareeri. Kaugmüüki tarnitud kaupade tootmiseks soetatud kaupadelt ja teenustelt arvestatud sisendkäibemaksu saab maksukohustuslane maha arvata, kui välisriigis toimuva ettevõtlusega seotud sisendkäibemaksu.

Joonis 10. Kaugmüük – piirmäär teises liikmesriigis on ületatud

Raamatupidamislausendid

1. Kaugmüüki tarnitud kaupade tootmiseks soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks ja nende kuludesse kandmine.

D: Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)
D: Sisendkäibemaks
K: Võlad tarnijatele

2. Kauba kaugmüük arve alusel.

D: Ostjate tasumata summad
K: Müügitulu (kaugmüük Suurbritannia)

Kui maksukohustuslane teostab kaugmüüki mitmesse liikmesriiki, siis tuleb pidada eraldi arvestust erinevates liikmesriikides tehtava kaugmüügi kohta ning jälgida vastavate liikmesriikide kaugmüügi piirmäärasid. Kui kaugmüüki teostaval maksukohustuslasel tekib registreerimiskohustus kaugmüügi piirmäära ületamisel ühes liikmesriigis ning ta hakkab vastavasse liikmesriiki tehtavat kaugmüüki seal maksustama, võib maksukohustuslane siiski jätkata Eesti siseriikliku käibena maksustamist nendes liikmesriikides teostatava kaugmüügi osas, kus piirmäär ei ole veel ületatud.

2.9. Teenuse käibe tekkimise koht

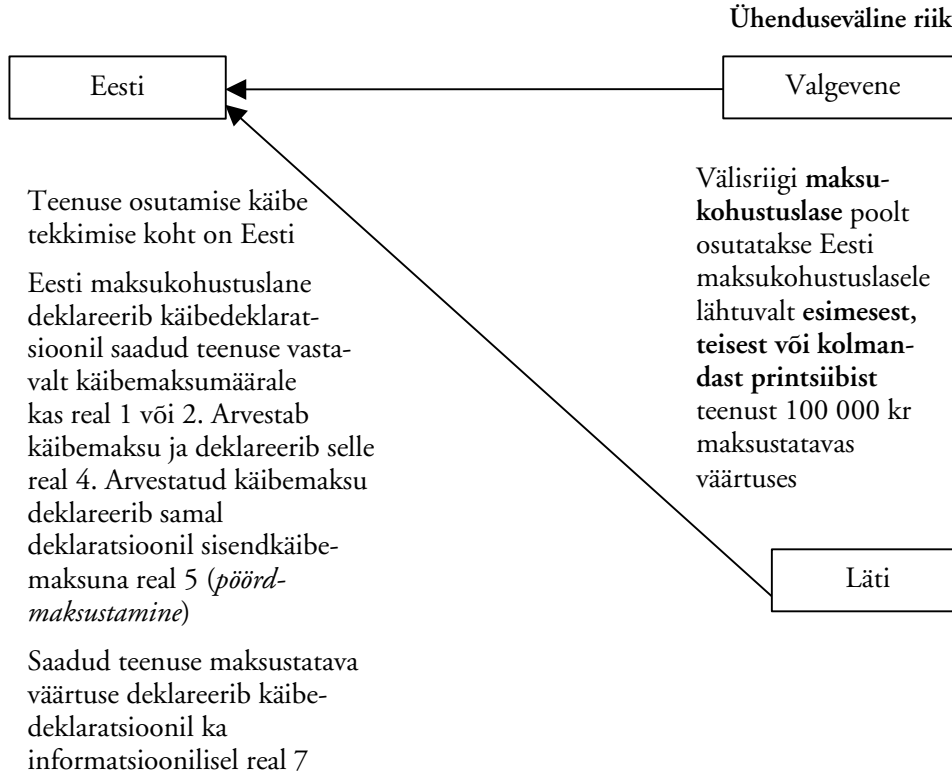
Üldprintsiibi kohaselt tuleb teenuse osutamisel käibemaks maksta selles riigis, kus teenuse osutamisest käive tekib. Teenuste maksustamisel on olulise tähtsusega teenuse käibe tekkimise koha määratlemine ning seetõttu ei kasutata teenuste osutamisel mõisteid *teenuse eksport* ja *teenuse import*. Kõik teenused, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, maksustatakse nullmääraga.

Üldjuhul ei oma teenuste maksustamisel tähtsust, kas rahvusvahelise tehingu puhul on teise riigi näol tegemist teise liikmesriigi või ühendusevälise riigiga, seepärast kasutatakse enamasti teenuste maksustamist käsitledes mõistet "välisriik". Siiski on rida erandeid, kus ühendusesiseseid tehinguid käsitletakse erinevalt, näiteks ajutiselt teise liikmesriiki viidud vallasasja remont. Teenuse käibe tekkimise koha määratlemisel tuleb lähtuda ka teenuse olemusest ja vastavalt sellele rakendada erinevaid printsiipe.

Esimesene printsiip – kinnisasja asukohariigi printsiip. Selle printsiibi kohaselt on teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui see on seotud Eestis asuva kinnisasjaga. Eraldi on loetelule lisatud **majutusteenus**, mille puhul on ka käibe tekkimise koht **seotud kinnisasja asukohaga**.

Teine printsiip – ürituse toimumise koha printsiip. Selle printsiibi järgi on Eestis ürituse korraldamise teenuse käibe tekkimise koht Eesti. Kui näiteks Eestis korraldatakse kontsert, siis maksustatakse kontserdi korraldamise teenus Eestis.

Kolmas printsiip – teenuse osutamise koha printsiip. Selle printsiibi kohaselt maksustatakse üldjuhul vallasasja hindamise või remontimise (töötlemise, kokkupaneku) teenus riigis, kus vallasasi remonditakse. Näiteks Eestis osutatav remonditeenus maksustatakse Eestis, Lätis osutatav remonditeenus aga Lätis. Kui teenuse osutajaks on välisriigi maksukohustuslane, siis peab teenuse saaja rakendama pöördkäibemaksu, eeldusel, et ta on maksukohustuslane. Vastasel korral tuleb välisriigi isikul end Eestis käibemaksukohustuslasena registreerida.



Joonis 11. Teenuse osutamise käibe tekkimise koht on Eesti

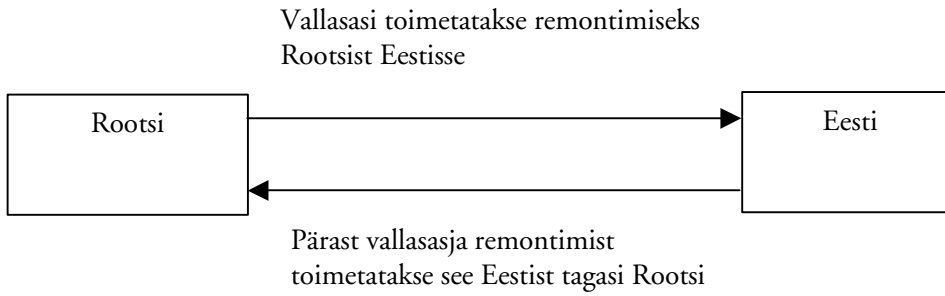
Raamatupidamislausend

Saadud teenus on põhitegevusega seotud ja on maksustatav 18%-lise määraga.

D:	Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	100000
D:	Sisendkäibemaks	18000
K:	Võlad tarnijatele	100000
K:	Käibemaksukohustus	18000

Ühendusesisese teenuse osutamise puhul on ka üks erisäte, mille puhul kolmas printsiip ei rakendu. Erisätte kohaselt maksustatakse vallasasja hindamise, remontimise, töötlemise või kokkupaneku teenus, mis osutatakse teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud isikule selles teises liikmesriigis ainult tingimusel, et **teenuse osutamine toimub liikmesriikide**

maksukohustuslasete vahel ja et see konkreetne vallasasi, mis tuuakse liikmesriiki, viiakse pärast remontimise vms teenuse osutamist ka füüsiliselt sellest liikmesriigist välja.[108] Näiteks maksustatakse remonditeenus Rootsis siis, kui Rootsist tuuakse vallasasi Eestisse remontimiseks ning viiakse pärast Rootsi tagasi. Kui aga näiteks sõidukite remondi puhul ei ole sõidukit Rootsist Eestisse toimetatud remontimiseks, vaid see on Eestis muudel eesmärkidel, siis maksustatakse see remonditeenus Eestis 18 %-lise määraga.



Rootsi km-kohustuslane, teenuse saaja arvestab tehingu väärtuselt käibemaksu ja samal ajal arvab selle käibe-deklaratsioonil maha sisendkäibemaksuna (*pöördmaksustamine*)	Eesti km-kohustuslasel, teenuse **osutajal käivet Eestis ei teki.** Teenuse osutamiseks soetatud kaupadelt ja saadud teenustelt tasutud või tasumisele kuuluva käibemaksu arvestab sisendkäibemaksuna maha

Joonis 12. Vallasasjale remonditeenuse osutamine Eestis selle tagasitoimetamisega Rootsi

Raamatupidamislausendid

Teenuse osutamise maksustatav väärtus on näiteks 28 000 krooni ja teenuse osutaja on teenuse osutamise tarbeks soetanud kaupu ja/või teenuseid 20 000 krooni maksustatavas väärtuses, millelt sisendkäibemaks on 3600 krooni.

[108] Kuues direktiiv, artikkel 28b lõige F.

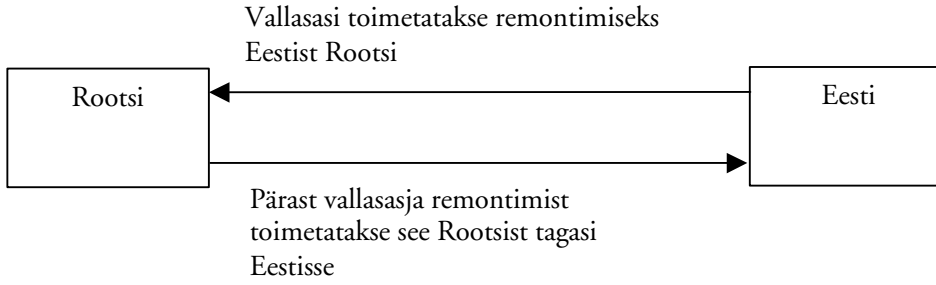
1. Teenuse osutamiseks kaupade ja/või teenuste soetamine.

D:	Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	20000
D:	Sisendkäibemaks	3600
K:	Võlad tarnijatele	23600

2. Teenuse osutamine (käivet käibemaksuseaduse mõistes Eestis ei teki).

D:	Ostjate tasumata summad	28000
K:	Müügitulu (teenus N liikmesriigi maksukohustuslasele)	28000

Kui aga näiteks Eestist toimetatakse vallasasi remontimiseks Rootsi ja tuuakse pärast Eestisse tagasi, maksustatakse remonditeenus käibemaksuga Eestis, st Eesti maksukohustuslane arvutab käibemaksu saadud teenuselt.



Eesti km-kohustuslane, teenuse saaja arvestab tehingu väärtuselt käibemaksu ja samal ajal arvab selle käibedeklaratsioonil maha sisendkäibemaksuna (*pöördmaksustamine*). Teenuse maksustatava väärtuse kajastab ka käibedeklaratsiooni informatsioonilisel real 7

Joonis 13. Vallasasjale remonditeenuse osutamine Rootsis selle tagasitoimetamisega Eestisse

Raamatupidamislausend

Remonditeenuse maksustatav väärtus on näiteks 30 000 krooni:

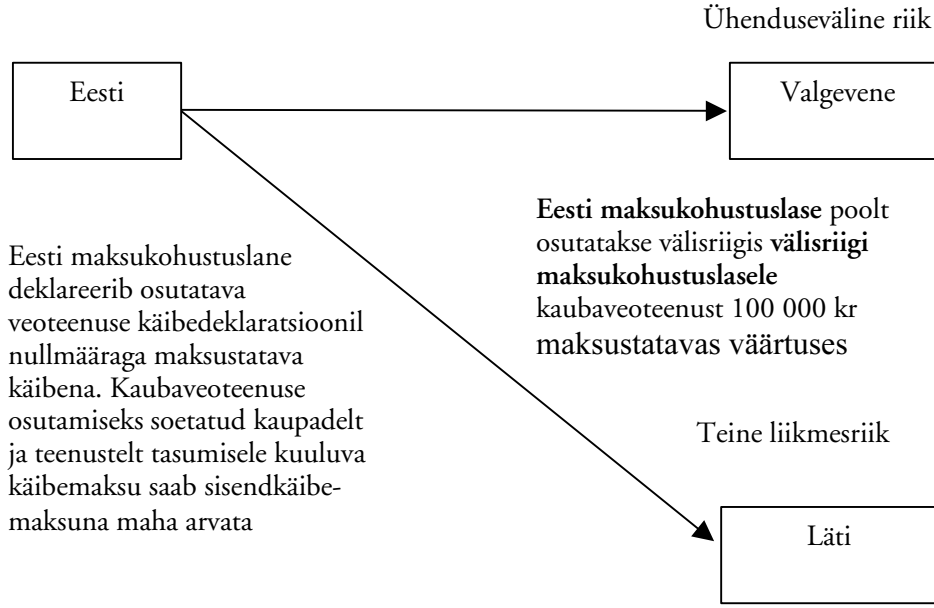
D:	Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	30 000
D:	Sisendkäibemaks	5400
K:	Võlad tarnijatele	30 000
K:	Käibemaksukohustus	5400

Veoteenuste maksustamisel kehtivad mitmed erinevad põhimõtted olenevalt tehingu pooltest ja sellest, kas on tegemist reisijate või kauba veoga. Enamasti järgivad kauba veoteenuse käibe tekkimise koha reegleid ka sellise kaubaveo korraldamine ja kaubaveo kõrvalteenused ehk ka ekspediitorteenused.

Kaubaveo korraldamine ja kaubaveo kõrvalteenused maksustatakse järgmiselt:

- siseriikliku kaubaveo korraldamise teenuse ja sellise veoga seotud kõrvalteenuste käibe tekkimise koht on Eesti ning käive maksustatakse vastavalt kehtivale maksumäärale;
- eksporditava kauba veo korraldamise ja selle veoga seotud kõrvalteenuste käibe tekkimise koht ei ole Eesti, maksumäär 0%;
- imporditava kauba veo korraldamise teenuse ja sellise veo kõrvalteenuse käibe tekkimise koht on Eesti, maksustatakse vastavalt kehtivale maksumäärale;
- ühendusesisese kaubaveo korraldamise teenuse ja sellega seotud kõrvalteenuste käibe tekkimise koht on teenuse saaja liikmesriik, kui teenuse saaja on maksukohustuslane.

Kui ühendusesisese kaubaveo **korraldamise teenus** osutatakse näiteks Soome maksukohustuslasele, siis maksustatakse see Eestis nullmääraga. Kui teenuse saajaks on Eesti maksukohustuslane (**kuigi vedu toimub mujal ühenduses**), siis peab Eesti veokorraldaja lisama teenuse hinnale käibemaksu. Kaubaveoteenus maksustatakse Eestis (s.t teenuse käive tekib Eestis), kui vedu toimub täies ulatuses Eestis ehk kui kauba vedu algab Eestis ja lõpeb Eestis. Kui kaubaveoteenuse osutaja on Eesti maksukohustuslane ja osutab veoteenust Eesti maksukohustuslasele, olenemata sellest, et vedu algab teises liikmesriigis, aga vedu lõpeb Eestis, lisatakse veoteenusele käibemaks. Kui kaubaveoteenus osutatakse välisriigis, tekib veoteenuse käive välisriigis ning maksustatakse Eestis nullmääraga, näiteks ka eksporditava kauba veoteenus (joonis 14).



Joonis 14. Kaubaveoteenuse osutamise käibe tekkimise koht on välisriik

Raamatupidamislausendid

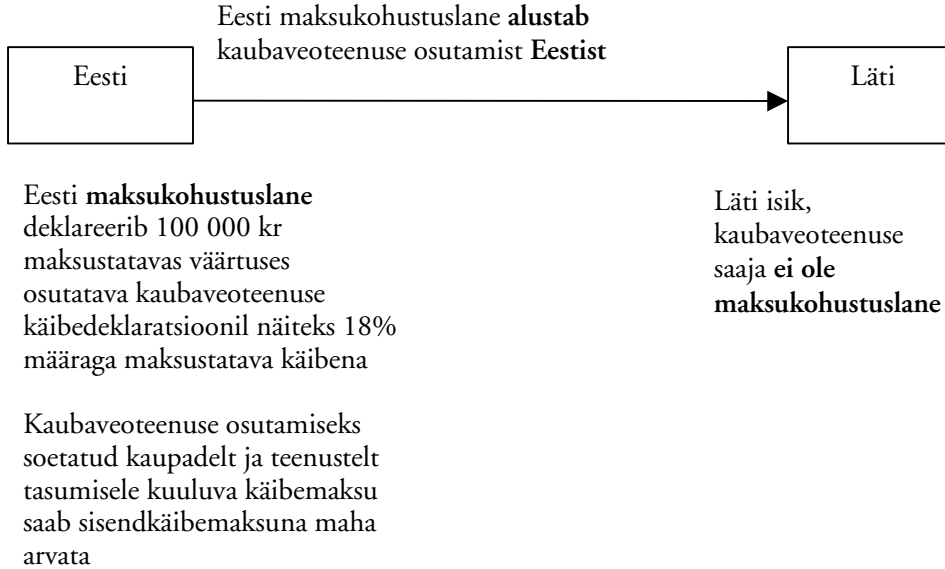
1. Eesti maksukohustuslane soetab kaubaveoteenuse tarbeks kaupu ja/või teenuseid 50 000 krooni maksustatavas väärtuses.

D:	Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	50000
D:	Sisendkäibemaks	9000
K:	Võlad tarnijatele	59000

2. Eesti maksukohustuslane osutab kaubaveoteenust välisriigi maksukohustuslasele 100 000 krooni maksustatavas väärtuses.

D:	Ostjate tasumata summad	100000
K:	Müügitulu (kaubaveoteenus välisriigis)	100000

Kui ühendusesisene kaubaveoteenus, selle korraldamise teenus ja/või sellise kaubaveo kõrvalteenus osutatakse **maksukohustuslasena registreerimata isikule**, siis on teenuse käibe tekkimise koht kaubaveo alguse liikmesriik ja maksustatakse see kaubaveo alguse riigis. Seega, kui vedu algab Eestist, maksustatakse teenust Eestis kehtiva käibemaksumääraga.



Joonis 15. Kaubaveoteenuse osutamise käibe tekkimise koht on Eesti

Raamatupidamislausendid

1. Eesti maksukohustuslane soetab kaubaveoteenuse tarbeks kaupu ja teenuseid 50 000 krooni maksustatavas väärtuses ning kannab kuludesse.

D:	Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	50000
D:	Sisendkäibemaks	9000
K:	Võlad tarnijatele	59000

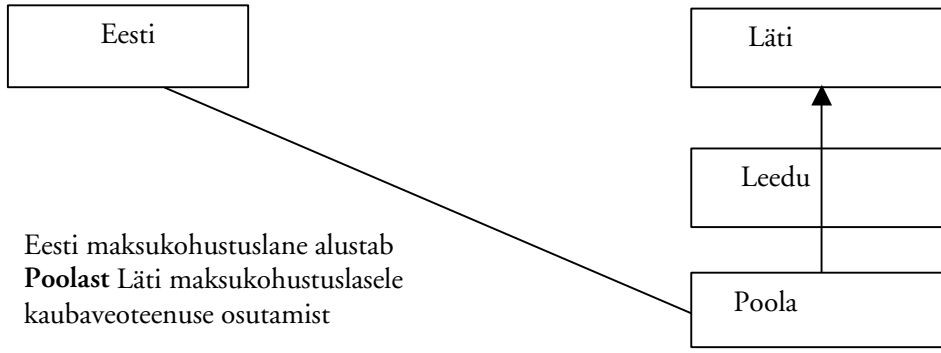
2. Eesti maksukohustuslane osutab kaubaveoteenust liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimata isikule 100 000 krooni maksustatavas väärtuses.

D:	Ostjate tasumata summad	118000
K:	Käibemaksukohustus	18000
K:	Müügitulu (kaubaveoteenus N liikmesriigis)	100000

Kui aga Eesti maksukohustuslane alustab kauba vedu mõnest teisest liikmesriigist ja osutab veoteenuse maksukohustuslasena registreerimata isikule, siis tekib vedajal kohustus end veo alguse riigis maksukohustuslasena registreerida ja vastav teenus seal maksustada. Kui aga Eesti maksukohustuslasest vedaja

ennast veo alguse liikmesriigis maksukohustuslasena ei registreeri, tuleb tal käibemaks maksta Eestis kehtiva korra kohaselt. **Kaubaveo alguse riigiks loetakse see riik, kus kaup peale laaditakse, tähtsust ei oma, mis riigist transpordivahend tühjalt välja sõitis.**

Ühendusesisene kaubaveoteenus, mis osutatakse ühe liikmesriigi maksukohustuslase poolt teise liikmesriigi maksukohustuslasele, maksustatakse teenuse saaja riigis, olenemata sellest, kus vedu ise toimub. Näiteks osutab Eesti maksukohustuslane ühendusesisest kaubaveoteenust Läti maksukohustuslasele (joonis 16). Olenemata sellest, et kaubaveoteenuse osutamine alustatakse Poolas, läbib kaubavedu ka Leedu territooriumi, kuid maksustatakse Lätis.



Joonis 16. Kaubaveoteenuse osutamise käibe tekkimise koht on teenuse saaja riik

Eesti **maksukohustuslane** deklareerib kaubaveoteenuse käibedeklaratsioonil nullmääraga maksustatava käibena. Kaubaveoteenuse osutamiseks soetatud kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu saab sisendkäibemaksuna maha arvata. Läti maksukohustuslane, **kaubaveoteenuse saaja**, rakendab pöördmaksustamist

Raamatupidamislausendid

1. Eesti maksukohustuslane soetab kaubaveoteenuse tarbeks kaupu ja/või teenuseid 60 000 krooni maksustatavas väärtuses ja kannab need kuludesse.

D:	Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	60000
D:	Sisendkäibemaks	10800
K:	Võlad tarnijatele	70800

2. Eesti maksukohustuslane osutab kaubaveoteenust Läti maksukohustuslasena registreeritud isikule 150 000 krooni maksustatavas väärtuses.

D:	Ostjate tasumata summad	150000
K:	Müügitulu (ühendusesisene kaubaveoteenus)	150000

Reisijate veoteenuse puhul on teenuse käibe tekkimise koht Eesti üksnes täies ulatuses Eestis toimuva veo korral ehk kui reisijate vedu algab Eestis ja lõpeb Eestis. Rahvusvahelise reisijate veoteenuse puhul ei ole käibe tekkimise koht Eesti ning Eesti vedaja poolt osutatav rahvusvaheline reisijate veoteenus maksustatakse nullmääraga.

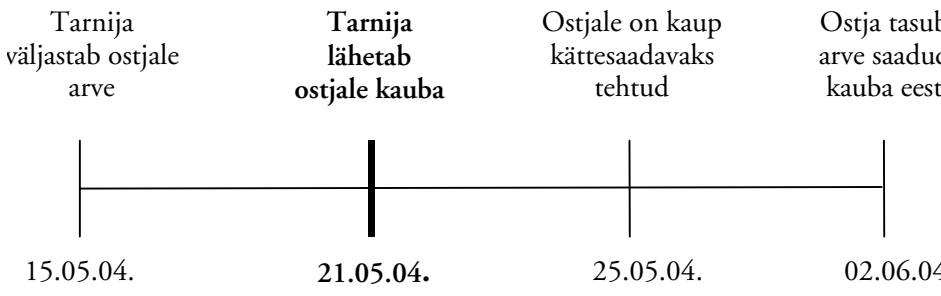
2.10. Käibe tekkimise aeg ja selle mõju maksustamisele

Käibe tekkimise aja määratlemine, sealhulgas kauba importimisel, teenuse saamisel ja kauba ühendusesisesel soetamisel, on üks olulisemaid põhialuseid maksustamisel. Käibe tekkimise ja teenuse saamise aja määramisel on kaks põhialust:

- kauba lähetamine, teenuse osutamine;
- kauba või teenuse eest osaline või täielik maksmine.

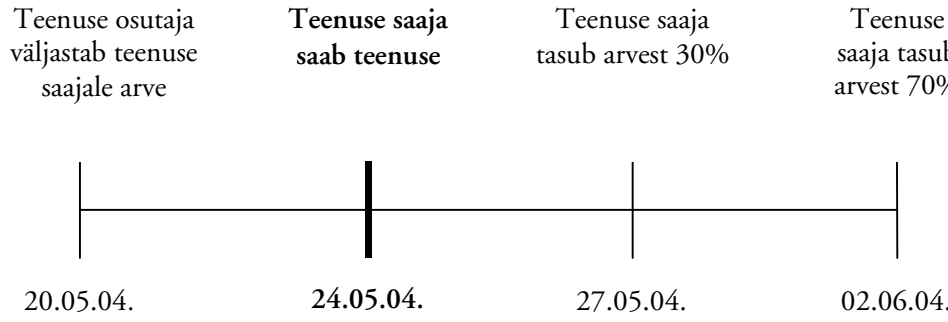
Käibe tekkimise ajaks ei loeta arve väljastamist. Arve väljastamine on siiski oluline seoses sisendkäibemaksu mahaarvamisega. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on võimalik üksnes mahaarvamise õigust tõendava arve olemasolul.

Näites (joonis 17) on tarnijal käibe tekkimise aeg **21.05.04.**, sest siis lähetas tarnija ostjale kauba ja see on esimene toiming, mille alusel fikseerida käibe tekkimise aeg. Toodud näites ei oma tähtsust, millal kaup ostjale kättesaadavaks tehti, millal esitati arve või millal see tasuti.



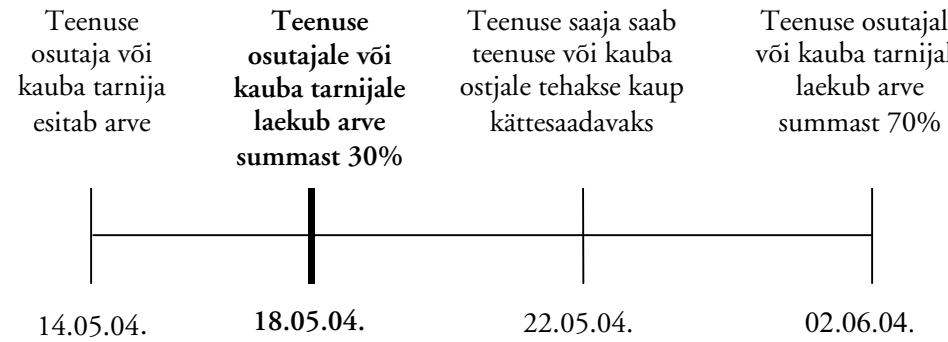
Joonis 17. Käibe tekkimise aeg kauba tarnimisel

Teenuse osutaja seisukohast on selles näites (joonis 18) tekkinud käive **24.05.04.**, sest see oli aeg, mil teenus osutati. Siinjuures ei oma tähtsust, millal esitati arve ning millal ja millises ulatuses see tasuti.



Joonis 18. Käibe tekkimise aeg teenuse osutamisel

Järgnevas näites (joonis 19) on teenuse osutajal või kauba tarnijal tekkinud käive **18.05.04.**, sest siis laekus teenuse osutamise või kauba tarnimise eest osa summast.



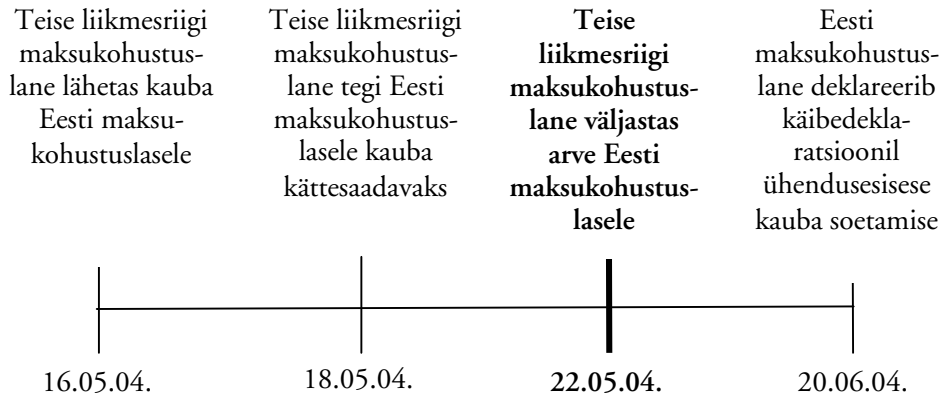
Joonis 19. Käibe tekkimise aeg kauba või teenuse eest osalise makse laekumisel

Kauba **ühendusesisese käibe** tekkimise ja **kauba ühendusesisese soetamise** aeg erineb eeltoodud kriteeriumidest. Ühendusesisene käive loetakse tekkinuks ja kauba soetamine toimunuks kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele järgneva kuu 15. kuupäeval või arve väljastamise kuupäeval, kui see on varasem eelnimetatud 15. kuupäevast.[109] **Antud juhul on käibe tekkimise aja määramisel kaks kriteeriumi:**

[109] Kuues direktiiv, artikkel 28d.

- kauba lähetamine,
- arve väljastamine.

Tähelepanu tuleb pöörata asjaolule, et kauba lähetamine või kättesaadavaks tegemine võetakse aluseks **üksnes siis,** kui arve ei ole väljastatud kauba lähetamise kuule järgneva kuu **15. kuupäevaks**. Seega peaks praktikas saama kauba ühendusesisese käibe aja määramisel aluseks **eelkõige arve väljastamise päev**. Arve tuleb väljastada seitsme päeva jooksul kauba lähetamisest.

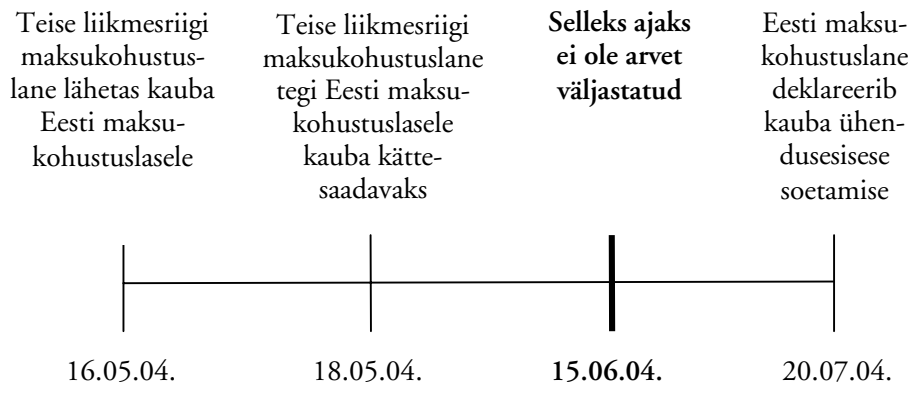


Joonis 20. Kauba ühendusesisese käibe tekkimise või kauba ühendusesisese soetamise aeg[110]

Teise liikmesriigi maksukohustuslasel on tekkinud ühendusesisene kauba käive **22.05.04.** ehk siis arve väljastamise päeval, kuna see toimus enne järgneva (juuni) kuu 15. kuupäeva. Eesti maksukohustuslasel on samal ajal (22.05.04) tekkinud kauba ühendusesisene soetamine (joonis 20).

Kui aga teise liikmesriigi maksukohustuslane ei ole arvet määratud ajaks väljastanud, siis loetakse käibe (soetuse) tekkimise ajaks kauba lähetamise (kättesaadavaks tegemise) kuule järgneva kuu 15. kuupäev (joonis 21). Tegemist on olukorraga, kus kaup on lähetatud ja ka kättesaadavaks tehtud, kuid kuni lähetamise või kättesadavaks tegemise kuule järgneva kuu 15. kuupäevaks ei ole arvet väljastatud.

[110] P. Zeiger, Käibemaks. 2004. Käsikiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis.



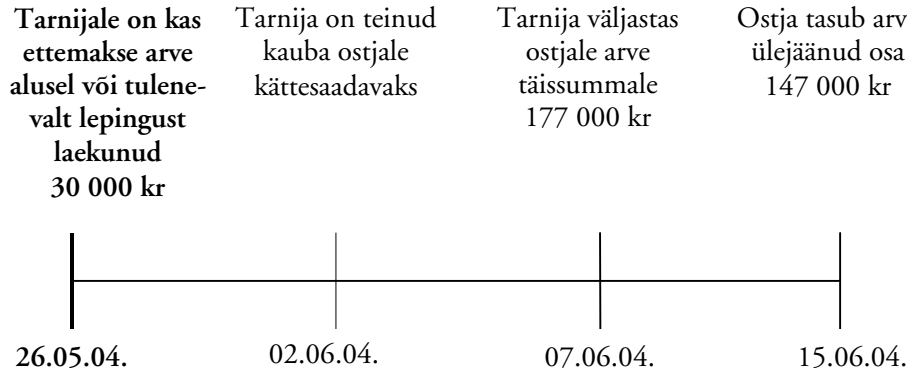
Joonis 21. Kauba ühendusesisese käibe tekkimise või kauba ühendusesisese soetamise aeg

Selle näite kohaselt loetakse kauba ühendusesisene käive tekkinuks ja kauba ühenduseisene soetamine toimunuks kauba lähetamise või kättesaadavaks tegemise kuule järgneva kuu (juuni) 15. kuupäeval. Antud juhul on tegemist n-ö ajalise nihkega deklareerimisel. Sellise regulatsiooni vajadus tuleneb sellest, et kauba ühendusesisese käibe tekkimise ja kauba soetamise aeg peab langema kokku, s.t käive peaks tekkima ja soetus toimuma ühel ajal, et nad deklareeritaks samas perioodis ja deklaratsioone oleks võimalik võrrelda. Et aga kahe liikmesriigi ühendusesisene vahemaa võib olla suhteliselt pikk, samuti ei pruugi kauba soetaja alati teada kauba lähetamise täpset päeva, siis on osutunud vajalikuks määrata konkreetne päev, mis oleks piisava ajalise varuga, et nii lähetus kui ka soetus (reaalne kauba kättesaamine) oleksid ikkagi toimunud. **Oluline on veel märkida, et ühendusesisest käivet maksmine ei tekita.** Seega, kui siseriikliku käibe puhul tekib käive ka ettemaksest, siis ühendusesisene käive tekib alles kauba reaalsest lähetamisest või arve väljastamisest.

Kauba või teenuse eest mitmes osas maksmise puhul määratakse käibe tekkimise aeg järgmiselt.

1. Raha laekumisel loetakse käive tekkinuks tasutud summa ulatuses. Käibemaks arvutatakse laekunud summalt, kusjuures 18% käibemaksumääraga maksustatava tehingu puhul leitakse käibemaksusumma laekunud summa jagamisel 1,18-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,18-ga ning 5% käibemaksumääraga maksustatava tehingu puhul laekunud summa jagamisel 1,05-ga ja saadud tulemuse korrutamisel 0,05-ga. Osalisel maksmisel tekib

käive üksnes makstud osa ulatuses. Sihtotstarbelise toetuse saamist ei käsitata ettemaksuna ning see ei tekita maksustatavat käivet. Järgmises näites on kujutatud käibe tekkimise aeg kauba või teenuse eest mitmes osas maksmise puhul. Kogu tarne maksumus käibemaksuta on 150 000 krooni ja 18%-ne käibemaks 27 000 krooni. Tarne maksumus kokku on 177 000 krooni (joonis 22).



Joonis 22. Käibe tekkimine raha laekumisel

Näite kohaselt on tarnijal käive tekkinud **26.05.04.** laekunud summa **30 000** krooni ulatuses. Tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamiseks jagatakse 30000 1,18-ga. Saadud summa 25423,73 korrutatakse 0,18-ga ning saadakse tasumisele kuuluv käibemaksusumma 4576,27 krooni. Tasumisele kuuluva käibemaksu 4576,27 krooni deklareerib ja tasub tarnija laekumise kuule (antud näites mai) järgneva kuu (juuni) 20. kuupäevaks. Käive loetakse tekkinuks laekunud summa ulatuses ning ei oma tähtsust, millal on kaup lähetatud, kättesaadavaks tehtud või teenus osutatud.

Raamatupidamislausendid

Tarne eest on ettemaksena laekunud 30 000 krooni:

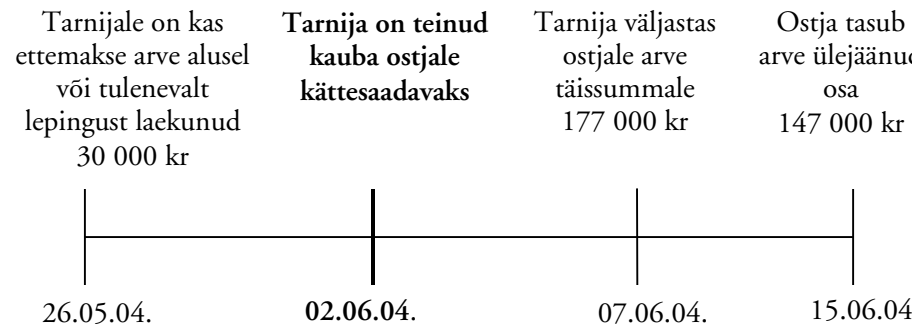
1. Raha laekumine ostjalt.

D:	Arvelduskonto	30000
K:	Ostjate ettemaksed kaupade ja teenuste eest	30000

2. Käibemaks ettemakselt.

D:	Käibemaks ettemakselt	4576.27
K:	Käibemaksukohustus	4576.27

2. Käive tervikuna loetakse tekkinuks kauba ostjale lähetamise, kättesaadavaks tegemise või teenuse osutamise päeval või maksustamisperioodil. Ülejäänud käibemaksusumma leitakse kauba või teenuse maksustatavalt väärtuselt arvutatud käibemaksusumma ja raha laekumisel arvutatud käibemaksusumma vahena.



Joonis 23. Käibe tekkimise aeg

Käive tervikuna loetakse selle näite puhul tekkinuks **02.06.04.**, sest see on aeg, mil tarnija on teinud kauba ostjale kättesaadavaks. Tarnija arvestab tasumisele kuuluva käibemaksu järgmiselt:

tarne maksumus käibemaksuta	150000.00 kr
käibemaks	27000.00 kr
laekunud ettemakselt arvestatud käibemaks	–4576.27 kr
tasumisele kuuluv käibemaks	22423.73 kr

Tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerib ja tasub tarnija käibe tekkimise kuule (antud näites juuni) järgneva kuu (juuli) 20. kuupäevaks. Käibe summana deklaratsioonil näidatakse järelejäänud osa tarne summast käibemaksuta. See summa saadakse, kui kogu tarne maksumusest käibemaksuta lahutatakse ettemakstud osa ilma käibemaksuta: 150 000 – 25 423.73 = 124 576.30 krooni. Käibedeklaratsioonil kajastatakse see summa täiskroonides,

seega 124 576 krooni, ning tasumisele kuuluv käibemaks täiskroonides, s.o 22 424 krooni.

Raamatupidamislausendid

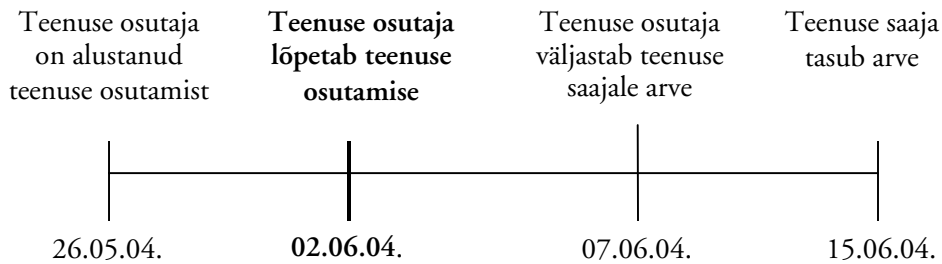
1. Arve alusel.

D:	Ostjate tasumata summad	177000
K:	Müügitulu	150000
K:	Käibemaksukohustus	27000

2. Ettemakse arvesse võtmine.

D:	Käibemaksukohustus	4576.27
D:	Ostjate ettemaksed kaupade ja teenuste eest	30000
K:	Käibemaks ettemakselt	4576.27
K:	Ostjate tasumata summad	30000

Pikaajalise teenuse puhul loetakse käive tekkinuks teenuse osutamise lõppemise perioodil. Regulaarse teenuse osutamise korral lähtutakse arvest ja tasumisest. Käive loetakse tekkinuks arvel kajastatud perioodi viimasel kuul, s.t kui arve esitatakse kord kvartalis, tekib kogu kvartali ulatuses käive kvartali viimasel kuul. Kui tasumine on siiski kokku lepitud igakuiselt, tuleb ka käivet arvestada igakuiselt.



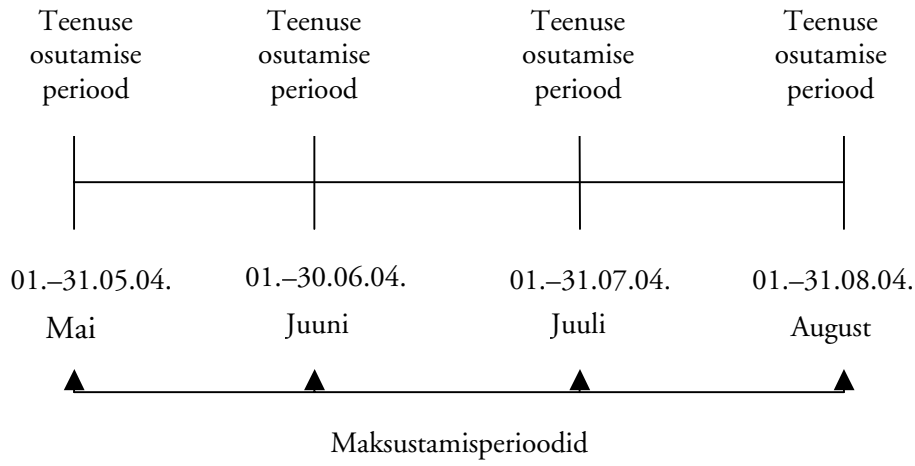
Joonis 24. Käibe tekkimine teenuse osutamisel, mis kestab kauem kui üks maksustamiseperiood

Eeltoodud näites on teenuse osutaja alustanud 18%-lise käibemaksumääraga koolitusteenuse osutamist ühel maksustamisperioodil (mais) ja lõpetab teenuse osutamise teisel maksustamisperioodil (juunis) (joonis 24). Käive teenuse osutamisest loetakse tekkinuks sellel maksustamisperioodil, mil

teenuse osutamine lõpetatakse ehk antud näite puhul juunis. Käibe tekkimise aja täpseks määratlemiseks tuleb arvel märkida teenuse osutamise algus ja lõpp. Käive deklareeritakse ja käibemaks tasutakse teenuse osutamise lõpetamisele (juuni) järgneva kuu (juuli) 20. kuupäevaks.

Raamatupidamislausend

D:	Ostjate tasumata summad	5900
K:	Müügitulu (ärikoolitus)	5000
K:	Käibemaksukohustus	900

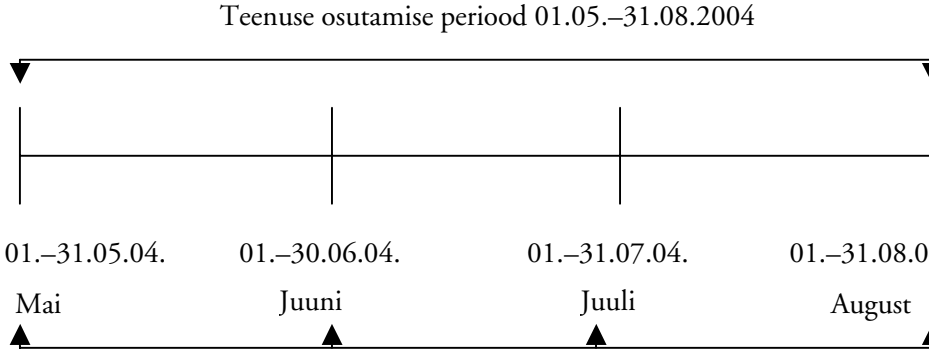


Joonis 25. Käibe tekkimise aeg regulaarse teenuse osutamise korral

Joonisel 25 on kujutatud näitena mitteeluruumi üüriteenuste käibe tekkimise aeg. Üürileandja (maksukohustuslane) on Maksu- ja Tolliametit eelnevalt teavitanud üüriteenustele 18%-lise käibemaksu lisamisest. Üürileping on sõlmitud perioodiks 01. mai kuni 31. august 2004. Üürilepingus on kokku lepitud, et üüri arvestamine (5000 krooni kuus) ja tasumine toimub iga kuu. Vastavalt igakuisele üüri arvestamisele **tekib ka käive** üüri arvestamise kuul. Käive deklareeritakse ja käibemaks tasutakse üüri arvetamise (mai) kuule järgneva kuu (juuni) 20. kuupäevaks.

Raamatupidamislausend

D:	Ostjate tasumata summad	5900
K:	Müügitulu (mitteeluruumi üüriteenus)	5000
K:	Käibemaksukohustus	900



Joonis 26. Käibe tekkimine teenuse osutamisel, hõlmates mitut maksustamisperioodi

Üürileandja (maksukohustuslane) on Maksu- ja Tolliametit eelnevalt teavitanud üüriteenustele 18%-lise käibemaksu lisamisest. Näite kohaselt on üürileping sõlmitud perioodiks 01. mai kuni 31. august 2004, üürisumma perioodi kohta kokku on 20 000 krooni ilma käibemaksuta. Üürilepingus on kokku lepitud, et **üüri arvestamine toimub üks kord perioodi lõpus**. Vastavalt üüri arvestamisele terve perioodi kohta **tekib ka käive** üüri arvestamise perioodi lõpus ehk antud näite kohaselt 31. augustil 2004. Käive deklareeritakse ja käibemaks tasutakse üüri arvetamise (august) kuule järgneva kuu (september) 20. kuupäevaks.

Raamatupidamislausend

D:	Ostjate tasumata summad	23600
K:	Müügitulu (mitteeluruumi üüriteenus)	20000
K:	Käibemaksukohustus	3600

2.11. Maksukohustuslasena registreerimine

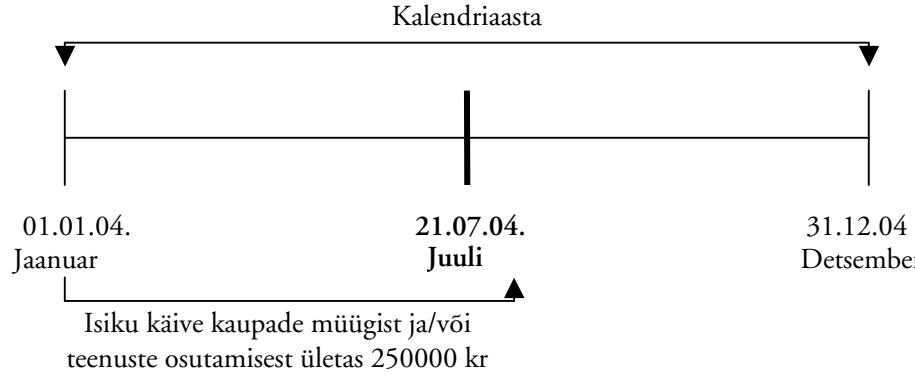
2.11.1. Maksukohustuslasena registreerimise kohustus

Isiku maksukohustuslasena registreerimise kohustuse tekkimise aluseks Eestis on maksustatava käibe piirmäära 250 000 krooni ületamine kalendriaasta algusest.

Maksukohustuslasena registreerimise piirmäära hulka arvatakse

- käive, välja arvatud maksuvaba käive, mille tekkimise koht on Eesti;
- teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti:
  - välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenus, sealhulgas ehitamine, hindamine, hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus,
  - välisriigis osutatav kultuuri-, kunsti-, spordi-, haridus-, teadus- või meelelahutusteenus, mille hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine,
  - välisriigis asuva vallasasja remontimine, hindamine, töötlemine või kokkupanek, välja arvatud juhul, kui vallasasi on toimetatud remontimiseks, hindamiseks, töötlemiseks või kokkupanekuks Eestist teise liikmesriiki ajutiselt ning teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele,
  - veoteenus, kaasa arvatud kaubavedu ja kaubaveoga seotud transpordivahendi vedu, reisijate ja nende isikliku pagasi, sealhulgas isikliku transpordivahendi vedu ja sellise veo korraldamine, mis täielikult või osaliselt osutatakse välisriigis,
  - kauba Eestist teise liikmesriiki veo teenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus või sellega seotud kõrvalteenuseid osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud,
  - veoteenus, mille käibe tekkimise koht on Eesti, kui Eestis registreeritud maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele osutatakse kauba ühest liikmesriigist teise veo teenust, kaasa arvatud kauba vedu Eestisse või Eestist, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellega seotud kõrvalteenused,
  - kauba teisest liikmesriigist Eestisse või väljaspool Eestit ühest liikmesriigist teise veo teenus, sellise kaubaveo korraldamise teenus ning sellega seotud kõrvalteenused, kui teenus osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena registreeritud,
  - kauba ekspordiga seotud kaubaveo korraldamise teenus ning sellega seotud kõrvalteenused.

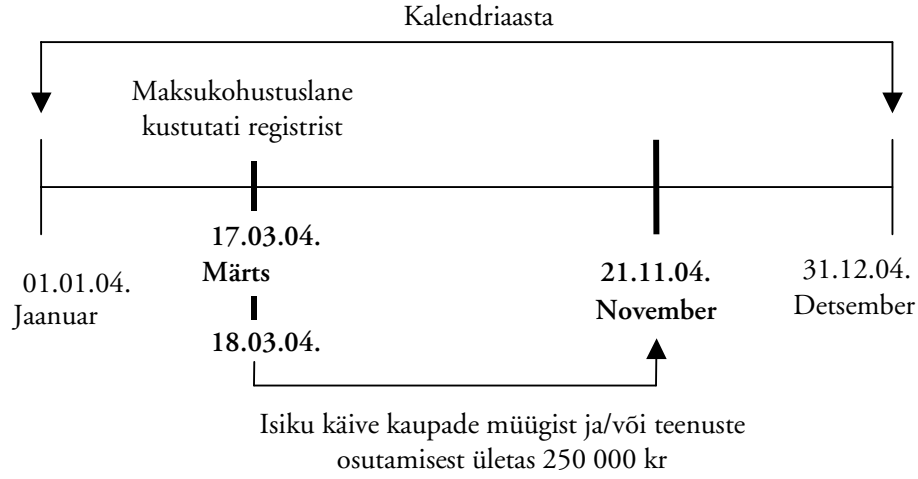
Registreerimiskohustuse piirmäära hulka ei arvata kauba importi ja teenuse saamist välisriigi isikult ning ühendusesisest kauba soetamist, uue transpordivahendi ja paigaldatava või kokkupandava kauba soetamist. Samuti ei arvata piirmäära hulka põhivara võõrandamist.



Joonis 27. Isiku registreerimiskohustuse tekkimine

Näiteks on käibemaksukohustuslasena registreerimata isiku käive kaupade müügist ja/või teenuste osutamisest ületanud registreerimiskohustuse aluseks kehtestatud piirmäära **250 000 krooni 21. juulil 2004.** aastal. Sellest ajast alates on isik kohustatud ennast registreerima käibemaksukohustuslaseks ja arvestama/tasuma käibemaksu (joonis 27).

Maksukohustuslasel tekib registrist kustutamise järgselt tema avalduse alusel taas maksukohustuslasena registreerimise kohustus, kui registreerimise piirmäär 250 000 krooni sama kalendriaasta jooksul ületatakse. Arvestust alustatakse uuesti registrist kustutamise päevale järgnevast päevast alates (joonis 28).



Joonis 28. Isiku registreerimiskohustuse tekkimine pärast registrist kustutamist[111]

[111] P. Zeiger, Käibemaks. 2004. Käsikiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis.

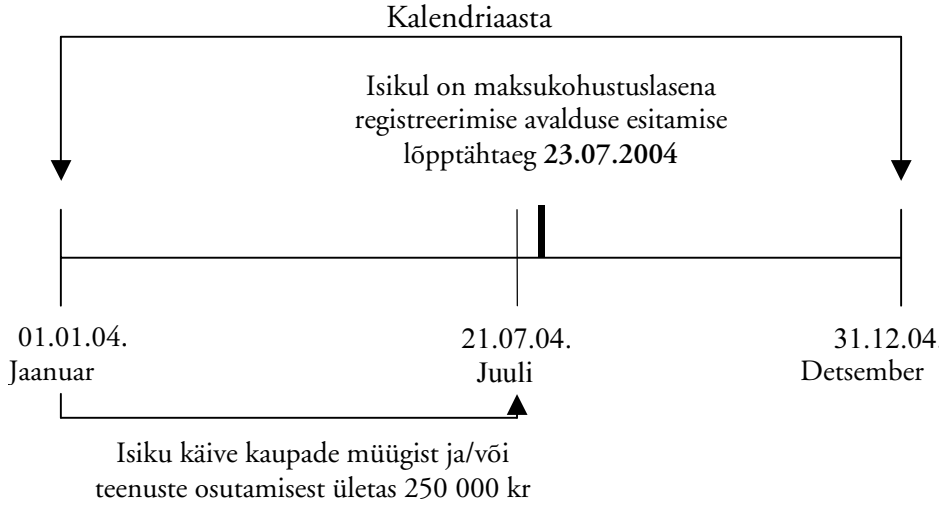
Eeltoodud näites on maksukohustuslane registrist **kustutatud 17. märtsil 2004.** aastal. **Alates 18. märtsist kuni 21. novembrini 2004 ületas** isiku käive kaupade müügist ja/või teenuste osutamisest **250 000 krooni piirmäära**. Isikul on nüüd käibemaksukohustuslasena **registreerimiskohustus alates 21. novembrist 2004. a.**

Välisriigi maksukohustuslane on kohustatud ennast kohe Eestis maksukohustuslasena registreerima, kui tal tekib Eestis maksustatav käive, mida ei maksustata pöördkäibemaksuga, välja arvatud kaugmüügi puhul või kui tal tekib käive, mida ei maksustata teenuse osutamise maksustamise erikorra alusel. Et registreerimiskohustus tekib üksnes juhul, kui välisriigi isikul tekib Eestis maksustatav käive, mida ei maksustata maksukohustuslase ega piiratud maksukohustuslase poolt kauba soetamisel või teenuse saamisel, siis saab **välisriigi isikul** tekkida Eestis **registreerimise kohustus** üksnes sellisel juhul, kui tal tekib Eestis maksustatav käive tehingust või toimingust, mille puhul tehingu **teiseks pooleks** on Eestis maksukohustuslasena või piiratud maksukohustuslasena **registreerimata isik.** Maksukohustuslasena peab ennast Eestis registreerima teise liikmesriigi maksukohustuslane, kui ta teostab kaugmüüki Eestis üle piirmäära ehk üle 550 000 krooni.[112] Teise liikmesriigi maksukohustuslane peab ennast registreerima maksukohustuslasena Eestis, kui ta müüb aktsiisikaupa Eesti füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks kaugmüügi tingimustel. See tähendab, et liikmesriigi maksukohustuslane saadab kauba ise Eestisse, kas posti teel, kulleriga või muul seesugusel viisil. Sel juhul tekib liikmesriigi maksukohustuslasel registreerimiskohustus Eestis kohe, **olenemata müüdava aktsiisikauba maksumusest**, mis tähendab, et siin piirmäära ei rakendata.

2.11.2. Maksukohustuslasena registreerimise tähtajad

Kui isiku maksustatava käibe piirmäär kaupade müügist ja/või teenuste osutamisest Eestis ületab 250 000 krooni kalendriaasta algusest, tekib isikul kohustus end registreerida maksukohustuslasena. Isik peab **kohustuse tekkimise päevast alates kolme tööpäeva** jooksul esitama maksuhaldurile vastava registreerimisavalduse.

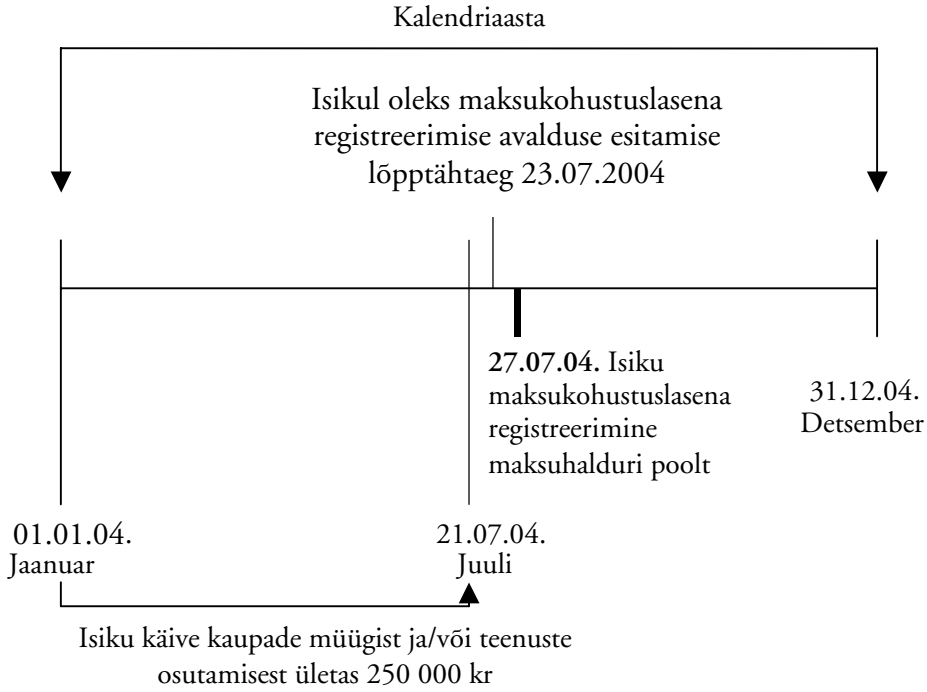
[112] Kuues direktiiv, artikkel 28b B lõige 2.



Joonis 29. Isiku maksukohustuslasena registreerimise avalduse esitamise tähtaeg

Isikul on maksukohustuslasena registreerimise piirmäär 250 000 krooni ületatud 21. juulil 2004. aastal (joonis 29). Maksukohustuslasena registreerimise avalduse esitamise tähtaeg alates 21. juulist kolme tööpäeva jooksul on seega **23. juulil.** Antud juhul tuleb "**alates**" mõista selliselt, et päevade loetelusse arvatakse ka see tööpäev, millal registreerimiskohustus tekkis. Kolm tööpäeva moodustaksid eeltoodud näites 21., 22. ja 23. kuupäev. Kui isik on esitanud avalduse enne registreerimiskohustuse tekkimist, siis võib ta oma avalduses määrata ka hilisema kuupäeva, millest alates ta soovib asuda tegutsema maksukohustuslasena. Isik registreeritakse tema avalduse alusel maksukohustuslasena juba kolme tööpäeva jooksul, arvates avalduse saamisest, kas avalduse saamise või avaldaja soovitava, avalduses märgitud hilisema kuupäeva seisuga.

Maksuhaldur registreerib isiku maksukohustuslasena, kandes tema andmed **kolme tööpäeva jooksul**, arvates avalduse saamisest, maksukohustuslaste registrisse registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva seisuga (joonis 30).



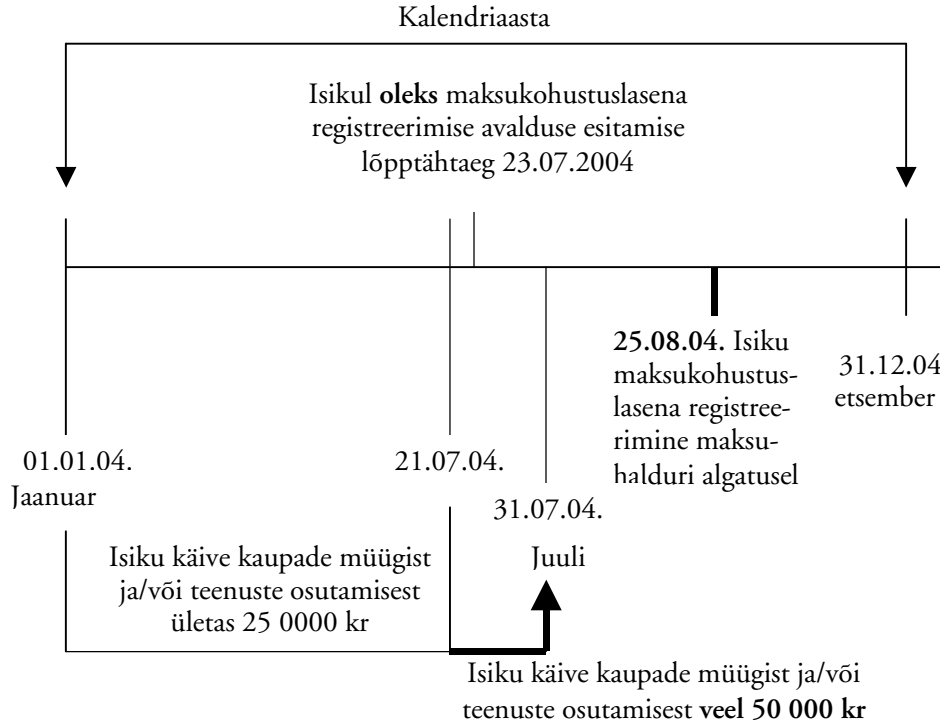
Joonis 30. Isiku registreerimine maksukohustuslaste registris

Antud näites registreerib maksuhaldur isiku maksukohustuslasena hiljemalt 27. juulil (2004. aastal on 24. ja 25. kuupäev vastavalt laupäev ja pühapäev) tagasiulatuvalt registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva ehk 21. juuli seisuga.

Kui isik soovib ennast registreerida maksukohustuslasena enne registreerimiskohustuse tekkimist, kas avalduse esitamise kuupäevaga või isiku poolt soovitud hilisema kuupäevaga, siis peab ta tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega või soovib alustatda ettevõtlusega tegelemist. Ettevõtlusega tegelemine antud kontekstis tähendab, kas reaalselt alustatud majandustegevust (kaupade müük ja/või teenuste osutamine ettevõtluse käigus), või on isikul maksukohustuslasena registreerimise avalduse aluseks väljatöötatud äriplaan ettevõtlusega tegelemiseks või on tehtud investeeringud ettevõtluse alustamiseks. Kui isik ei suuda veenvalt tõendada ettevõtlusega tegelemist või ei ole äriplaani investeeringute tegemiseks ettevõtluse alustamiseks, on maksuhalduril õigus isiku maksukohustuslasena registreerimisest keelduda.

Välisriigi maksukohustuslasel on õigus määrata enda registreerimisel Eestis kohalik maksuesindaja, kes hakkab vastutama tema siinsete kohustuste eest maksukohustuslasena (nii deklareerimine kui ka käibemaksu tasumine). Maksuesindaja saab olla üksnes isik, kes on sellena aktsepteeritud maksuhalduri poolt.[113]

Kui isik õigeaegselt avaldust ei esita ja maksuhalduril on informatsioon, et registreerimiskohustus on tekkinud, on maksuhalduril õigus registreerida isik omal algatusel. Isikul tekivad maksukohustuslase õigused ja kohustused maksuhalduri poolt määratud kuupäevast alates. Isikul tekib probleem, kui maksuhaldur saab informatsiooni maksustatava käibe piirmäära ületamise kohta hilinemisega ja registreerib isiku omal algatusel maksukohustuslasena maksukohustuse tekkimise kuupäevaga. Isiku poolt deklareerimata käibelt kaupade müügist ja/või teenuste osutamisest tuleb tasuda käibemaks ja ka intress tähtaegselt tasumata käibemaksu summalt, kui ka need on tekkinud.



Joonis 31. Isiku registreerimine maksukohustuslasena maksuhalduri algatusel

[113] Kuues direktiiv, artikkel 21.

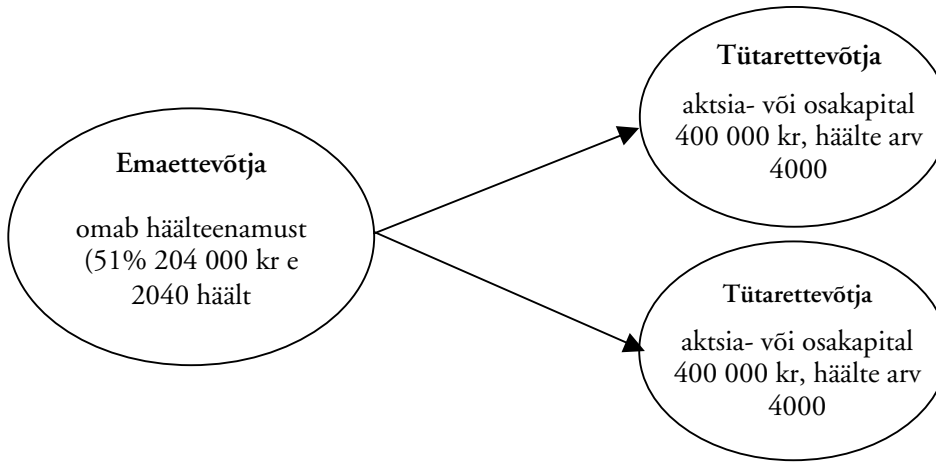
Toodud näites on maksuhaldur 25. augustil registreerinud isiku omal algatusel maksukohustuslasena 21. juulist, sest maksuhalduri kogutud andmetel ületas isiku käive kaupade müügist ja/või teenuste osutamisest 250 000 krooni just 21. juulil. Isikul on aga 21. juulist kuni 31. juulini käive kaupade müügist ja/või teenuste osutamisest veel 50 000 krooni. Selle maksustamisperioodi (juuli) kohta oleks isik olnud kohustatud esitama käibedeklaratsiooni maksustatava käibe 50 000 krooni kohta 20. augutiks 2004. a. Oletades, et isik sai enda maksukohustuslaseks registreerimise otsuse kolme tööpäeva jookul ehk 27. augustil 2004. aastal, on isikul kohustus tagantjärele esitada käibedeklaratsioon antud maksustamisperioodi (juuli) kohta ning arvestada ja tasuda käibemaks 9000 krooni. Kui näiteks isik tasub käibemaksu 27. augustil, on selleks ajaks kogunenud ka intress tasumata käibemaksusummalt 7 päeva eest 0,06% päevas ehk 38 krooni, mis tuleb samuti maksuhaldurile üle kanda.

2.11.3. Maksukohustuslaste registreerimine ühe maksukohustuslasena

Ühise maksukohustuslasena registreerimiseks saavad taotluse esitada üksnes eelnevalt eraldi maksukohustuslastena registreeritud omavahel seotud äriühingud ühise taotluse alusel. Maksukohustuslaste registreerimiseks ühe maksukohustuslasena on kolm põhimõttelist võimalust.

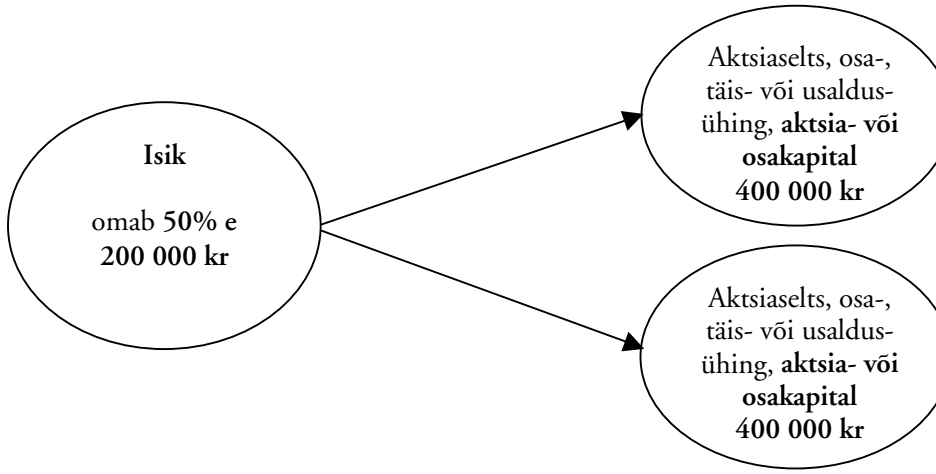
Esimene võimalus maksukohustuslaste ühe maksukohustuslasena registreerimiseks ühise taotluse alusel on kontsern. Kontserni moodustavad emaettevõtja koos tütarettevõtjatega.[114] Emaettevõtja on äriühing, kes on teises äriühingus osanik või aktsionär ning omab seal häälteenamust. Äriühingut, kus emaettevõtja osaleb, nimetatakse tütarettevõtjaks.

[114] Äriseadustik. – RT I, 1995, 26–28, 355, § 6.



Joonis 32. Kontsern – üks äriühing on teises äriühingus osanik või aktsionär ning omab seal häälteenamust[115]

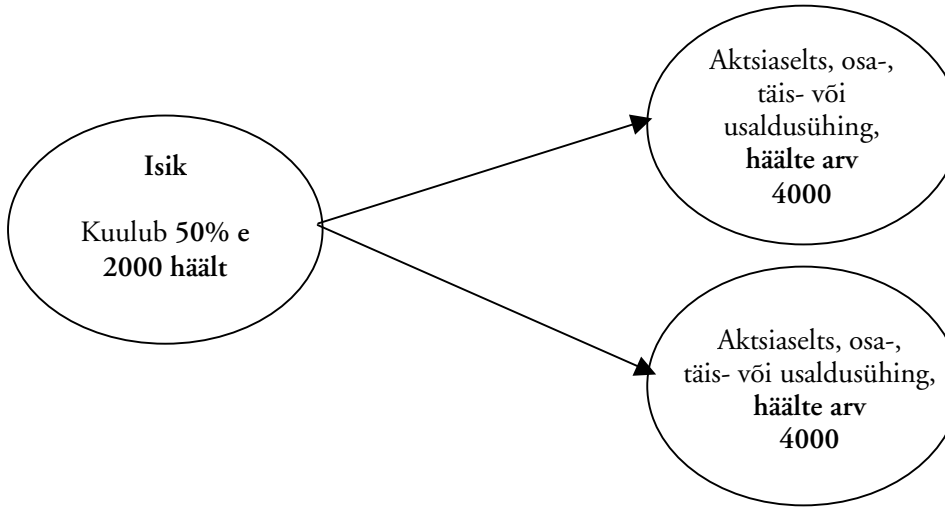
Teine võimalus maksukohustuslaste ühe maksukohustuslasena registreerimiseks ühise taotluse alusel on siis, kui samale isikule kuulub **vähemalt 50 protsenti** iga maksukohustuslasena registreeritava aktsiaseltsi aktsiatest, osaühingu osadest, täis- või usaldusühingu osalusest.



Joonis 33. Isikule kuulub vähemalt 50 protsenti iga maksukohustuslasena registreeritava aktsiaseltsi aktsiatest või osaühingu osadest, täis- või usaldusühingu osalusest

[115] P. Zeiger, Käibemaks. 2004. Käsikiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis.

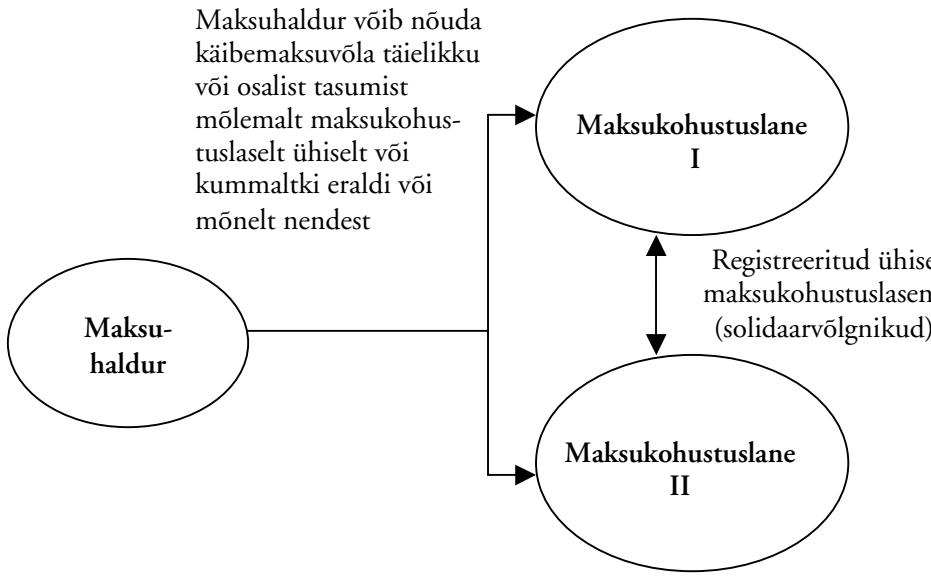
Kolmas võimalus maksukohustuslaste ühe maksukohustuslasena registreerimiseks ühise taotluse alusel on siis, kui samale isikule kuulub **vähemalt 50 protsenti** iga maksukohustuslasena registreeritava aktsiaseltsi aktsiatega, osaühingu osadega või täis- või usaldusühingu sissemaksetega määratud **häältest**.



Joonis 34. Isikule kuulub vähemalt 50 protsenti iga maksukohustuslasena registreeritava aktsiaseltsi aktsiatega, osaühingu osadega või täis- või usaldusühingu sissemaksetega määratud häältest

Ühe maksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslased esitavad käibedeklaratsioonid eraldi, kuid **käibemaksu tasumise eest vastutavad solidaarselt. Samuti vastutavad maksukohustuslased solidaarselt käibemaksuvõla eest,** mis on tekkinud ajal, mil nad olid registreeritud ühe maksukohustuslasena, kui nende ühe maksukohustuslasena registreerimise otsus tunnistatakse kehtetuks. Solidaarse vastutuse korral peavad isikud täitma kohustuse solidaarselt ning võlausaldaja võib nõuda kohustuse täielikku või osalist täitmist kõigilt võlgnikelt ühiselt, igaühelt või mõnelt neist.[116]

[116] Võlaõigusseadus. – RT I, 2001, 81, 487 § 65 lg 1.



Joonis 35. Ühise maksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslased[117] solidaarvõlgnikena

Kui võlausaldaja on täielikult või osaliselt loobunud nõudest mõne solidaarvõlgniku vastu, on teised solidaarvõlgnikud siiski kohustatud täitma kohustuse täies ulatuses.[118] Omavahelises suhtes peavad solidaarvõlgnikud kohustuse täitma võrdsetes osades, kui seadusest, lepingust või kohustuse olemusest ei tulene teisiti. Solidaarkohustuse täitnud võlgnikule läheb üle võlausaldaja nõue teiste võlgnike vastu (solidaarvõlgniku tagasinõue), välja arvatud talle endale langevas osas.[119]

Käibedeklaratsioonid esitatakse maksukohustuslaste poolt eraldi. Maksustatava käibe ja maha arvatava sisendkäibemaksu arvestus toimub samuti eraldi. Enammakstud käibemaks tagastatakse maksukohustuslastele eraldi vastavalt esitatud käibedeklaratsioonidele.

Mittekäibeks loetava tehingu tarbeks kauba soetamisel või teenuse saamisel tasutud sisendkäibemaksu saavad maksukohustuslased siiski oma maksustatavalt käibelt arvestatud tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata.

---

117 P. Zeiger, Käibemaks. 2004. Käsikiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis.
118 Võlaõigusseadus. – RT I, 2001, 81, 487 § 66 lg 1.
119 Võlaõigusseadus. – RT I, 2001, 81, 487 § 69 lg 1 ja 2.

2.12. Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord

Reisiteenuste erikorda rakendatakse maksukohustuslase poolt alljärgnevalt loetletud reisiteenuste osutamisel:[120]

- sõitjateveo teenuse vahendamine;
- viisateenuse osutamine ja vahendamine;
- reisimisega seotud kindlustusteenuse vahendamine;
- majutusteenuse vahendamine;
- toitlustusteenuse vahendamine;
- majutus- ja toitlustusteenuse vahendamine;
- majutus- ja taastusraviteenuse vahendamine;
- konverentsiteenuse vahendamine;
- giiditeenuse, giidi-tõlgiteenuse ja reisisaatjateenuse vahendamine;
- meelelahutusteenuse vahendamine;
- transpordivahendi renditeenuse vahendamine. [121]

Turismiseadusega kehtestatud reisiteenuste loetelust on käibemaksuseaduses välja jäetud sõitjateveo teenuse **osutamine** ja transpordivahendi renditeenuse **osutamine**. Et tegemist on teenuse osutamisega, siis see tähendab, et maksukohustuslane **osutab** seda teenust **ise**, mitte ei osta seda teenust teistelt.

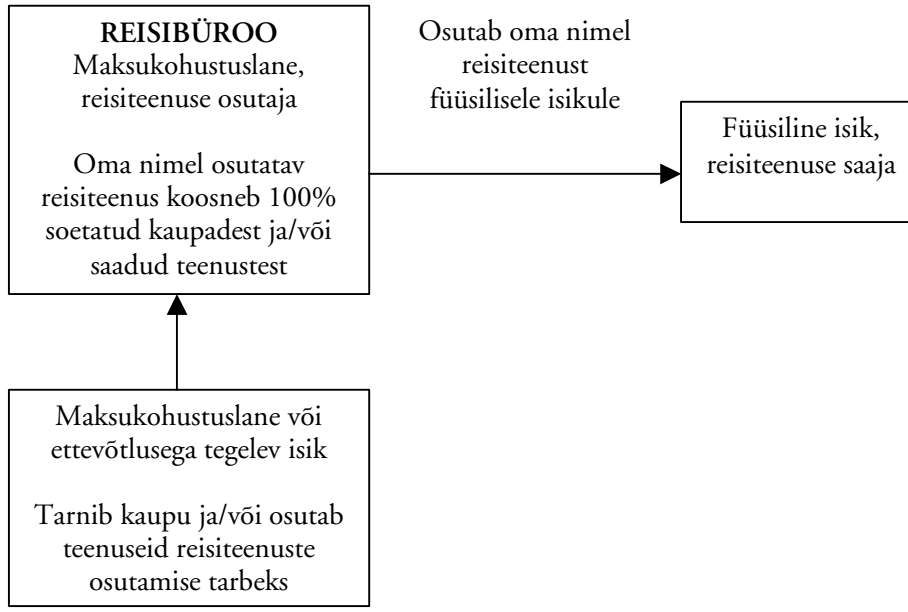
Erikorra rakendamisel lähtutakse **osutatavatest teenustest**, mitte teenuse osutajast. Erikorda peab rakendama iga maksukohustuslane, kes osutab reisiteenust oma nimel ja kasutab selleks teiselt maksukohustuslaselt soetatud kaupu ja/või saadud teenust. See tähendab, et erikorda peab rakendama ka äriühing, kes ei ole reisibüroo või reisikorraldaja. Näiteks peab erikorda rakendama ka mis tahes majutusasutus või laevafirma, kes oma klientide paremaks teenindamiseks korraldab näiteks linnaekskursiooni, saades selleks teenuseid bussifirmalt ja giidilt.

Reisiteenuste erikorda rakendatakse üksnes reisiteenuse osutamisel reisijale ehk lõpptarbijale. Lõpptarbijaks võib käibemaksuseaduse käsitluse kohaselt olla ka äriühing, kes näiteks ostab reisiteenust oma töölähetuste tarbeks.

---

120 Kuues direktiiv, artikkel 26.

121 Turismiseadus. – RT I, 2000, 95, 607 § 3 p 2–12.

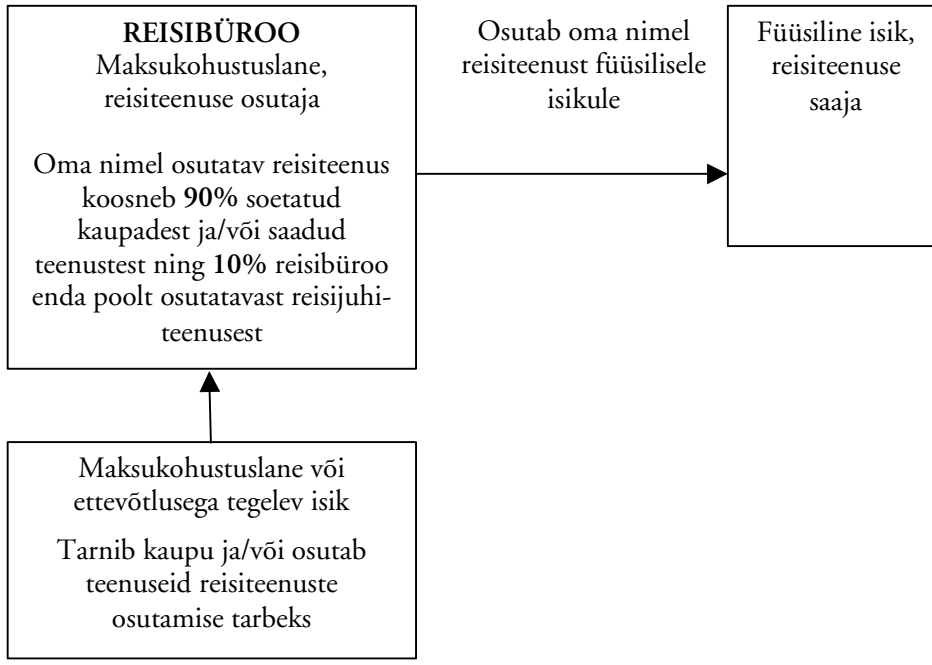


Joonis 36. Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra põhiskeem[122]

Erikorra alusel maksustatakse üksnes nende teenuste osutamine, mis on saadud teiselt maksukohustuslaselt, sealhulgas ka teise liikmesriigi maksukohustuslaselt või muult ettevõtlusega tegelevalt isikult.

Erikorra alusel maksustatavatest teenustest tuleb eraldada maksukohustuslase enda poolt osutatavad teenused. Kui reisikorraldaja koostab näiteks pakettreisi, kuhu kuulub ka tema enda poolt osutatav transporditeenus või reisijuhi teenus, siis tuleb nende kohta pidada eraldi arvestust ja eraldi maksustada teenuse osutamise vastavate sätete kohaselt. Joonisel 37 on näha, et kui reisibüroo osutab teenust oma nimel, on reisiteenuse koosseisus 90% ulatuses sisseostetud kaupu ja/või saadud teenuseid ning 10% on reisibüroo enda poolt osutatav reisijuhiteenus. Antud juhul toimub 90% maksustamine reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra alusel ja 10% maksutatakse tavakorras osutatava teenusena.

[122] P. Zeiger, Käibemaks. 2004. Käsikiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis.



Joonis 37. Reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikorra lisaskeem

Erikorda ei rakendata reisiteenuse müügil teisele reisibüroole, kes selle omakorda lõpptarbijale edasi müüb. Sel juhul tuleb reisiteenuse osutamisel järgida teenuste maksustamise tavareegleid. Samas aga, kui reisibüroo üksnes vahendab pakettreisi müüki, siis ei ole tegemist reisiteenuse müügiga reisibüroole edasimüügiks, vaid reisikorraldaja osutab endiselt reisiteenust lõpptarbijale, kuigi vahendaja kaudu. Sel juhul peab reisikorraldaja rakendama erikorda ja maksustama marginaali summa, aga reisibüroo maksustab üksnes vahendustasu[123].

Kui maksukohustuslane osutab lisaks reisiteenustele selliseid teenuseid, mida ei saa lugeda reisiteenusteks või mida ei saa lisada pakettreisi koosseisu, siis tuleb need teenused eraldada ja maksustada tavareeglite järgi. Selleks tuleb määrata teenuse käibe tekkimise koht ja vastavalt osutatavale teenusele see ka maksustada.

Reisiteenuse vahendus jääb erikorra alt välja ja maksustatakse nagu tavaline vahendusteenus. Maksustatava väärtuse moodustab antud juhul vahendus-

[123] Kuues direktiiv, artikkle 26 lõige2

tasu, mis kuulub maksustamisele vastavalt teenuse käibe tekkimise kohale. Oluline on eristada, millal loetakse teenus osutatuks oma nimel ja millal teise isiku nimel ehk millal on tegemist ise teenuse osutamisega ja millal üksnes teenuse vahendamisega.

Vahendamise põhikriteeriumid (täidetud peavad olema kõik kriteeriumid):

- on sõlmitud leping vahendaja ja tegeliku teenuse osutaja-volitaja vahel teenuse vahendamise kohta;
- teenuse osutamise eest vastutab teenuse osutaja/volitaja, mitte vahendaja;
- teenus osutatakse volitaja poolt kehtestatud hinnaga ja volitaja poolt teenuse saajale kehtestatud tingimustel ehk vahendaja vahendab teenuse saaja ja teenuse osutaja vahelist lepingut ning volitaja maksab vahendajale vahendamise eest vahendustasu;
- vahendaja müügikäibena kajastatakse vahendaja raamatupidamises üksnes vahendustasu;
- teenuse saajale väljastatavale arvele on märgitud ka volitaja nimi, st. teenuse saaja on teadlik tegelikust teenuse osutajast ja asjaolust, et teenuse osutamise eest vastutab teenuse osutaja/volitaja, mitte vahendaja. Teenuse saaja informeerimine teenuse tegelikust osutajast peab olema tõendatav ka teenuse saajale väljastatavate dokumentidega või reklaammaterjalidega, millelt on näha, kes on teenuse osutaja.

Vahendamiseks loetakse ka teenuse osutamist, kui teenuse saaja poolt tema nimel ja arvel tehtud kulutuste katteks vahendajale makstavad summad kajastatakse vahendaja raamatupidamises vahekontol. Kui reisibüroo tegutseb üksnes vahendajana (tegevus vastab eelkirjeldatud vahenduse kriteeriumidele), rakendub alati standardmäär (kui vahendusteenuse käibe tekkimise koht on välisriik, siis nullmäär). Näiteks tuleb 5% maksustatava majutusteenuse vahendamisel vahendustasu maksustada 18% käibemaksuga.

Erikorra alusel maksustatava reisiteenuse käibe tekkimise koht on Eesti. Erandiks on reisiteenuse saajale edasimüüdud teenused, mida osutatakse ühendusevälises riigis. Ühendusevälises riigis osutatud teenuste puhul ei ole reisiteenuse käibe tekkimise koht Eesti. Kui pakettreisi kuulub nii ühenduses kui ühendusevälises riigis osutatavaid teenuseid, siis tuleks võimaluse korral ühendusevälises riigis osutatavad teenused eraldada ja maksustada nende teenuste marginaal summa nullmääraga. Kui teenuseid eraldada ei saa, tuleb marginaali summa maksustamisel leida proportsioon.

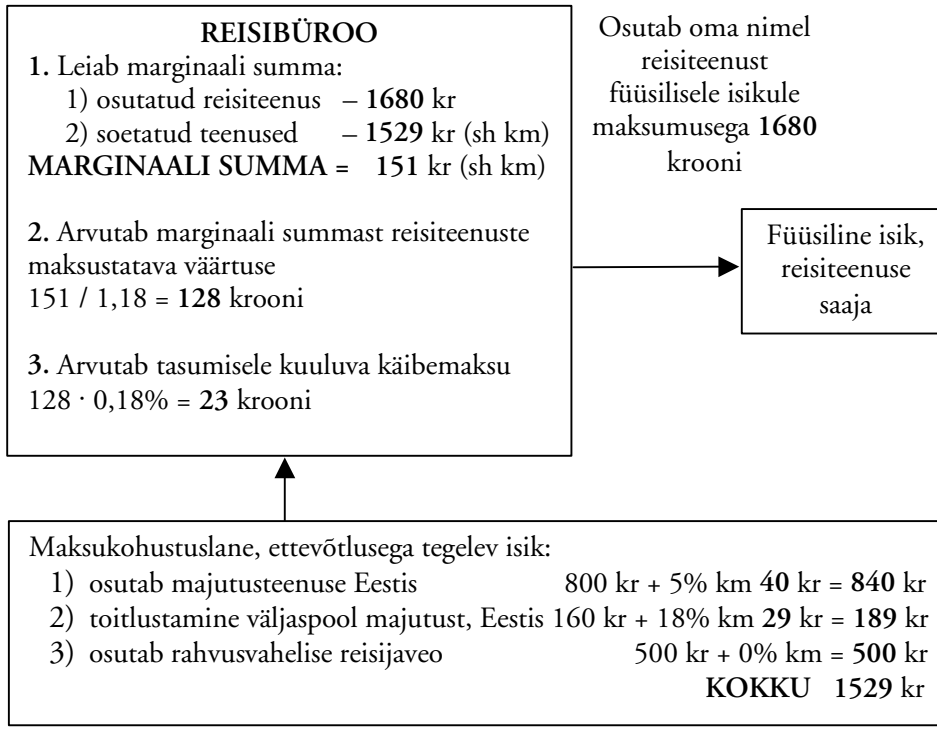
Kui Eesti reisibüroo müüb edasi turismiteenuseid, mille käibe tekkimise koht on teine liikmesriik, siis võib tal tekkida selles riigis käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus. Kui reisibüroo ostab erinevaid turismiteenuseid ja müüb need pakettreisina teisele reisibüroole, mis maksustatakse tavareeglite alusel, siis tuleb pakettreis üldjuhul maksustada 18% käibemaksumääraga, välja arvatud siis, kui kõigi pakettreisides sisalduvate turismiteenuste käibe tekkimise koht on välisriik – siis rakendub kogu pakettreisile nullmäär, või kui reisibüroo eraldab arvel erineva maksumääraga maksustatavad teenused.

Erikorra põhimõtte kohaselt loetakse reisiteenuse osutaja poolt oma nimel reisijale osutatavate teenuste korral teenuse osutaja **käibeks** üksnes tema poolt teiselt maksukohustuslaselt ostetud kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa ehk **marginaali summa** nende edasimüügil reisijale.[124] Selline käive kuulub standardmääraga maksustamisele teenuse osutaja asukohariigis. Erikorda rakendava maksukohustuslase teenuse maksustatav väärtus arvutatakse osutatud teenustele lisatud marginaali summast.

MARGINAALI SUMMA	=	*REISITEENUS(T)E MÜÜGIHIND*	–	*REISITEENUS(T)E TARBEKS SOETATUD KAUBAD JA/VÕI TEENUSED KOOS KÄIBEMAKSUGA*

Et teenuse saaja poolt teenuse eest makstav summa sisaldab juba käibemaksu, on ka arvutatud summade vahe koos käibemaksuga. Nimetatud vahe põhjal reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamiseks tuleb marginaali summa jagada 1,18-ga. Tulemuseks on maksukohustuslase poolt osutatava reisiteenuse maksustatav väärtus.

[124] Takayama, A. Analytical Methods in Economics. The University of Michigan Press. 1993, lk196–201



Joonis 38. Reisiteenuse marginaali summa käibemaks[125]

Et erikorda rakendava maksukohustuslase maksustatav käive, mis joonisel 38 toodud näites on **128** krooni, ei hõlma edasimüüdavate kaupade ja teenuste hinda, ei ole tal lubatud oma maksustatavalt käibelt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata reisijate teenindamiseks kauba soetamisel ja teenuse saamisel makstud sisendkäibemaksu, mis samas näites on 40 kr + 29 kr = **69** krooni. Kui aga maksukohustuslane osutab samaaegselt teenuseid, mis ei kuulu erikorra alusel maksustamisele, siis on tal õigus nende teenuste tarbeks kaupade soetamisel või teenuste saamisel tasutud sisendkäibemaks maha arvata. Sisendkäibemaksu võib maksukohustuslane maha arvata ka üldkuludelt. Sellises korras sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse puhul on maksumaksjal kohustus

- pidada eraldi arvestust **erikorra** alusel maksustatavate reisiteenuste ja nende tarbeks soetatud kaupade ja teenuste kohta ning

[125] P. Zeiger, Käibemaks. 2004. Käsikiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis.

- pidada eraldi arvestust **muude** ettevõtluse käigus osutatavate teenuste ning nende tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste kohta.

Erikorra alusel maksustatava reisiteenuse kohta esitataval arvel ei märgita kauba soetamisel ja/või teenuste saamisel tasutud käibemaksusummat ega ka marginaali summalt arvutatud käibemaksu. Tegemist on erandiga tavalistest arvele esitatavatest nõuetest. Nimetatud nõudest tulenevalt ei saa teisele maksukohustuslasele reisiteenuse osutamisel teine maksukohustuslane sisendkäibemaksuna maha arvata talle edasimüüdud teenuste eest makstavat käibemaksu.

Kui maksukohustuslane müüb reisipaketi teisele maksukohustuslasele ja see reisipakett sisaldab näiteks ka maksumaksja enda poolt osutatavaid teenuseid, siis tuleb need arvel eraldi välja tuua, märkides ära ka vastavale teenusele rakenduva käibemaksumäära ja -summa. Nõuetele vastavat arvet ei pea esitama reisiteenuse osutamisel füüsilisele isikule isiklikuks otstarbeks.

Maksukohustuslasest reisiteenuste osutajal võib osal maksustamisperioodidel tekkida negatiivne marginaali summa ja osal perioodidel positiivne marginaali summa, mis aastakokkuvõttes võib tekitada ebaõiglase maksustamise.[126] Sellise eripära tõttu võib reisiteenuste osutajal tekkida probleeme üksikute osutatud reisiteenuste marginaali summa ja maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni täitmiseks vajaliku maksustamisperioodi keskmise marginaali summa arvutamisel.[127] Antud juhul on maksukohustuslasel võimalik taotleda maksuhaldurilt luba kasutada reisiteenuse maksustatava väärtuse arvutamisel eelmise aasta keskmist marginaali.

Keskmise marginaali leidmiseks ja rakendamiseks erinevatel juhtudel puudub ühtne väljatöötatud metoodika. Töö autor on koostanud vastavad arvutusvalemid ja juhised kalendriaasta keskmise marginaali arvutamiseks käibemaksusumma korrigeerimisel.[128, 129, 130]

---

[126] Mulvihill, D. F. Handbook of Modern Marketing. McGraw-Hill Book Company. 1970.

[127] May, P. T. Financial Accounting. Printed in the United States of America. 1990, lk 170–173.

[128] Lucey, T. Financial Mathematics. Quantitative Techniques. DP Publications Ltd. Printed in Great Britain. 1992, lk 352–363

[129] Ursy, M. F. Hammer, L. H. Cost Accounting. Planning and Control. Printed in the United States of America. 1991, lk 662–668

[130] Landsburg, S. E. Price Theory and Applications. Printed in the United States of America. 1992, lk 88–90

2.12.1. Erikorra rakendamise arvutusvalemid ja praktiline näide

Keskmise marginaali (*average margin rate*) M_R leidmine

(3.1.) $M_R = \left(\frac{I - C}{I} \right) \cdot 100$,

kus I on kalendriaasta jooksul osutatud reisiteenuste müügitulu (*income without tax*) käibemaksuta,

C – kalendriaastal soetatud kaubad ja/või teenused (*cost including tax*) käibemaksuga.

Käibemaksuta marginaali summa (*average margin sum*) M_A *leidmine*

(3.2.) $M_A = \frac{I \cdot M_R}{T}$,

kus T on maksumäär (*tax rate*).

Keskmise marginaali alusel leitud summas sisalduva käibemaksusumma (*tax sum included in average margin sum*) T_{MA} leidmine

(3.3.) $T_{MA} = \left(\frac{I \cdot M_R}{T} \right) \cdot T$

Tegelikus marginaali summas sisalduva käibemaksusumma (*tax sum in margin*) T_S leidmine

(3.4.) $T_S = \left(\frac{I - C}{T} \right) \cdot T$

Tegeliku käibemaksuta marginaali summa (*margin sum*) M_S leidmine

(3.5.) $M_S = \frac{I - C}{T}$

Käibemaksusumma korrigeerimine (*correction of tax sum*) C_{TS}

(3.6.) $C_{TS} = T_S - T_{MA}$

Näide reisiteenuse osutaja marginaali leidmise ja käibemaksusumma korrigeerimise kohta

Keskmise marginaali arvutamise lähteandmed (kalendriaasta A):
km – käibemaks
1. Kalendriaasta A müügitulu km-ta 25000000 kr

2. Kalendriaastal A soetatud kaubad ja/või teenused km-ga 23364486 kr

Keskmise marginaali arvutamise esimese variandi lähteandmed (kalendriaasta B):
1. Kalendriaasta B müügitulu km-ta 25300000 kr
2. Kalendriaastal B soetatud kaubad ja/või teenused km-ga 21225312 kr

Keskmise marginaali arvutamise teise variandi lähteandmed (kalendriaasta B):
1. Kalendriaasta B müügitulu km-ta 25300000 kr
2. Kalendriaastal B soetatud kaubad ja/või teenused km-ga 24190000 kr

I variant – kui kalendriaasta B lõpus tekkiv tegelik marginaali summa on **suurem** kui keskmise marginaali alusel arvutatud marginaali summa.
1. Arvutada kalendriaasta A reisiteenuste keskmine marginaal (*margin rate*) M_R:

$$M_R = 6{,}542056\%.$$

2. Arvutada kalendriaasta B jooksul käibemaksuta marginaali summa M_A kalendriaasta A keskmise marginaali alusel:

$$M_A = 1\ 402\ 661\ kr.$$

3. Arvutada kalendriaasta B jooksul käibemaks kalendriaasta B keskmise marginaali alusel leitud marginaali summalt T_{MA}:

$$T_{MA} = 252\ 479\ kr.$$

4. Arvutada kalendriaasta B lõpus **tegelik** käibemaksuta marginaali summa (*margin sum*) M_S:

$$M_S = 3\ 453\ 125\ kr.$$

5. Arvutada kalendriaasta B lõpus **tegelik** marginaali summas sisalduv käibemaksusumma (*tax sum*) T_S:

$$T_S = 621\ 563\ kr.$$

6. Kalendriaasta B lõpus korrigeerida käibemaksusumma (*correction of tax sum*) C_{TS}:

$$C_{TS} = 369\ 084\ kr.$$

Käibemaksuta arvestusliku (M_A) ja tegeliku marginaali summa (M_S) vahe 2050464 krooni kajastada kalendriaasta viimase maksustamisperioodi kohta

esitatavas käibedeklaratsioonis tavalises korras käibe deklareerimisena. Käibemaks 369084 krooni kajastada tasumisele kuuluva käibemaksuna.

Raamatupidamislausendid

1. Reisiteenuste keskmise marginaali alusel arvestatud käibemaks.

D:	Muud ärikulud	252479
K:	Käibemaksukohustus	252479

2. Reisiteenuste tegeliku marginaali summa alusel arvestatud täiendav käibemaksukohustus.

D:	Muud ärikulud	369084
K:	Käibemaksukohustus	369084

II variant – kui kalendriaasta B lõpus tekkiv tegelik marginaali summa on **väiksem** kui keskmise marginaali alusel arvutatud marginaali summa.

1. Arvutada kalendriaasta A reisiteenuste keskmine marginaal (*margin rate*) M_R:

$$M_R = 6{,}542056\%.$$

2. Arvutada kalendriaasta B jooksul käibemaksuta marginaali summa M_A kalendriaasta A keskmise marginaali alusel:

$$M_A = 1\ 402\ 661\ kr.$$

3. Arvutada kalendriaasta B jooksul käibemaks kalendriaasta B keskmise marginaali alusel leitud marginaali summalt T_{MA}:

$$T_{MA} = 252\ 479\ kr.$$

4. Arvutada kalendriaasta B lõpus **tegelik** käibemaksuta marginaali summa (*margin sum*) M_S:

$$M_S = 940\ 678\ kr.$$

5. Arvutada kalendriaasta B lõpus **tegelik** marginaali summas sisalduv käibemaksusumma (*tax sum*) T_S:

$$T_S = 169\ 322\ kr.$$

6. Kalendriaasta B lõpus viia läbi käibemaksusumma korrigeerimine (*correction of tax sum*) C_{TS}:

$$C_{TS} = -83\ 157\ kr.$$

Käibemaksusumma korrigeerimise tulem tekkis negatiivne, käibedeklaratsioonil ei kajastata. Käibemaksuta arvestusliku (M_A) ja tegeliku marginaali summa (M_S) vahe, **461 983 krooni** võrra vähendatakse toimingute ja tehingute summat kalendriaasta viimase maksustamisperioodi kohta esitataval käibedeklaratsioonil.

Raamatupidamislausendid

1. Reisiteenuste keskmise marginaali alusel arvestatud käibemaks.

D:	Muud ärikulud	252479
K:	Käibemaksukohustus	252479

2. Käibemaksu tagasiarvestus reisiteenuste tegeliku marginaali summa alusel.

D:	Käibemaksukohustus	90157
K:	Muud ärikulud	90157

3. TOIDUAINETE KÄIBEMAKSUMÄÄRA DIFERENTSEERIMISE VÕIMALUSED JA SELLE MÕJU LEIBKONDADE SISSETULEKUTELE

3.1. Uurimismetoodika ja leibkondade jaotus

Väljakujunenud maksupoliitika põhimõtete muutmine on viimastel aastatel Eestis põhjustanud terava poliitilise diskussiooni.[131] Selle keskmeks on olnud nii kehtivate tulumaksuga maksustamise põhimõtete muutmine kui ka toiduainete käibemaksumäära alandamine. Eristada saab siin nelja alternatiivset lähenemist:

- tulude progresseeruv maksustamine,
- proportsionaalse tulude maksustamise jätkamine koos maksumäärade alandamise ja maksuvaba miinimumi tõstmisega,
- maksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga, jättes tulumaksumäära 26%le,
- toiduainete käibemaksumäära alandamine.

Kavandatavate meetmete mõju riigieelarvele on uuritud, kuid puuduvad põhjalikumad uuringud nende mõju kohta erinevate elanikkonnakihtide sissetulekutele. Sissetulekute ebavõrdsuse mõjureid on oma doktoritöös põhjalikumalt uurinud Anneli Kaasa. Temagi konstateerib finantssektori arengu ja sissetulekute ebavõrdsuse vaheliste seoste vähest uuritust.[132] Sissetulekute ja rikkuse kujunemist leibkondade erinevate vanuserühmade osas on oma uurimises käsitlenud Stefan Lollivier.[133] Michael Lokshin ja Martin Ravallion on uurinud rikkuse ja võimu vahelisi seoseid ühiskonnas Venemaa näitel.[134] Maksupoliitika ja sissetulekute ning kulutuste omavaheliste seoste uurimise tulemusi ei ole teadaolevalt avaldatud.

Käesoleva töö autor on analüüsinud toiduainete käibemaksumäära alandamise mõju leibkondade sissetulekutele Eestis aastatel 2002–2003. Analüüsi teostamiseks on töö autor eelnevalt välja selgitatud võimaliku alternatiivvariandi, millega võrrelda toiduainete käibemaksumäära alandamisest tekkivat

[131] E. Nestor, A. Lipstok, Kellele on mõeldud tulumaksureform. – Postimees, 15.09.2004.

[132] A. Kaasa, Sissetulekute ebavõrdsuse mõjurite analüüs struktuurse modelleerimise meetodil. Doktoriväitekiri. Tartu Ülikooli Majandusteaduskond, Tartu, 2004, lk 37.

[133] S. Lollivier, Dynamics of Individual Wealth Accumulation. Economica, Volume 71. 2004 lk 589–618

[134] M. Lokshin, M. Ravallion, Rich and powerful? Subjective power and welfare in Russia. Journal of Economic Behavior and Organization. Volume 56. 2005, lk 141–172

mõju leibkondade sissetulekutele. Uurimuse tulemusena on töö autor jõudnud järeldusele, et tulumaksumuudatustest on enamusele leibkondadest positiivse mõjuga tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga, jättes tulumaksumääraks 26%. Selleks, et uurida maksustamise mõju leibkondade sissetulekutele ja kulutustele on töö autor võrrelnud tulumaksuvaba miinimumi sidumisest brutopalga alammääraga tulenevat mõju toiduainete käibemaksumäära alandamisega tuleneva mõjuga.

Käibemaksumäära diferentseerimise võimaluste juures otsitakse vastuseid järgmisetele küsimusele:

- kas ja millises ulatuses mõjutab toiduainete käibemaksumäära alandamine 5%-le leibkondade sissetulekuid võrreldes tulumaksuvaba miinimumi sidumisest brutopalga alammääraga tuleneva mõjuga;
- kas toiduainete käibemaksumäära alandamine oleks põhjendatud.

Andmete analüüsimisel on leibkonnad käsitletavad tulurühmadena sissetulekute põhjal, kus jaotuse aluseks on võetud leibkonna netosissetulek kehtestatud brutopalga alammäära alusel kuus, järgmiselt:

I rühm – leibkonnad, kus netosissetulek leibkonnaliikme kohta on kuni üks brutopalga alammäär kuus,
II rühm – leibkonnad, kus netosissetulek leibkonnaliikme kohta on üks kuni kaks brutopalga alammäära kuus,
III rühm – leibkonnad, kus netosissetulek leibkonnaliikme kohta on kaks kuni kolm brutopalga alammäära kuus,
IV rühm – leibkonnad, kus netosissetulek leibkonnaliikme kohta on kolm kuni neli brutopalga alammäära kuus,
V rühm – leibkonnad, kus netosissetulek leibkonnaliikme kohta on üle nelja brutopalga alammäära kuus.

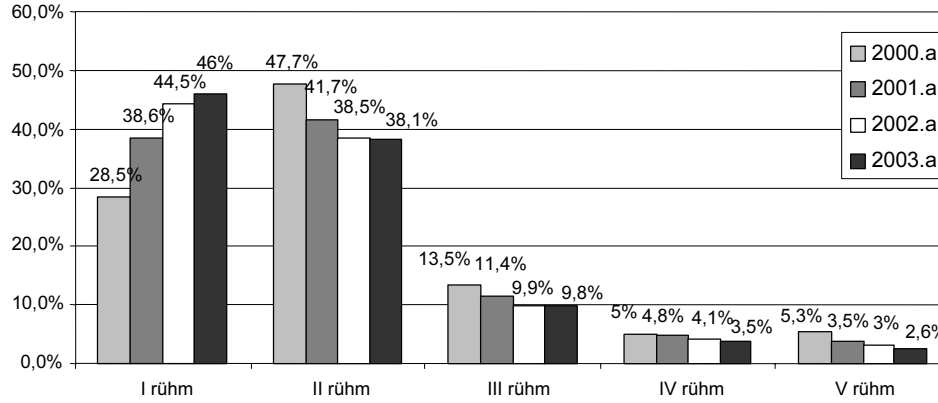
Samade rühmade lõikes on võrreldud ka toiduainete käibemaksumäära alandamisest tulenevat mõju leibkondade sissetulekutele ning tulumaksuvaba miinimumi sidumisest brutopalga alammääraga tulenevat mõju. Samuti on nende rühmade lõikes prognoositud tulumaksumuudatuste mõju leibkondade sissetulekutele võrreldes nn kontrollvariandi situatsiooniga, mille puhul vastavaid muudatusi ei toimu. Riigieelarvesse laekuv toiduainete käibemaksu osa on arvutatud, lähtudes tulurühmade kulutustest toiduainetele.

3.2. Leibkondade jaotus sissetulekute alusel toiduainete käibemaksumäära diferentseerimise mõju väljaselgitamiseks leibkondade sissetulekutele

3.2.1. Leibkondade jaotus sissetulekute alusel

Aastal 2000 oli Eestis hinnanguliselt 606 tuhat leibkonda, 2003. aastaks vähenes see arv 566 tuhandeni.[135] Nendel aastatel oli leibkonnas keskmiselt 2,4 liiget, seejuures oli see näitaja linnas 2,3 ja maal 2,5. Käesoleva uurimuse analüüsides kasutatakse leibkonna keskmise suuruse näitajat.

Joonisel 39 on näha, et 2000. aastal oli esimesse rühma kuuluvaid leibkondi 28,5% leibkondadest, 2003. aastal oli neid juba 46%, seega kasv 61,4%. Väiksemat netosissetulekut saavate leibkondade arvu suurenemine on tekkinud suuremat sissetulekut saavate leibkondade vähenemise arvelt. Teise rühma kuuluvaid leibkondi oli 2000. aastal 47,7%, 2003. aastal aga 38,1%, langus 25,2%. Languse tendentsi on märgata ka järgnevates tulurühmades.



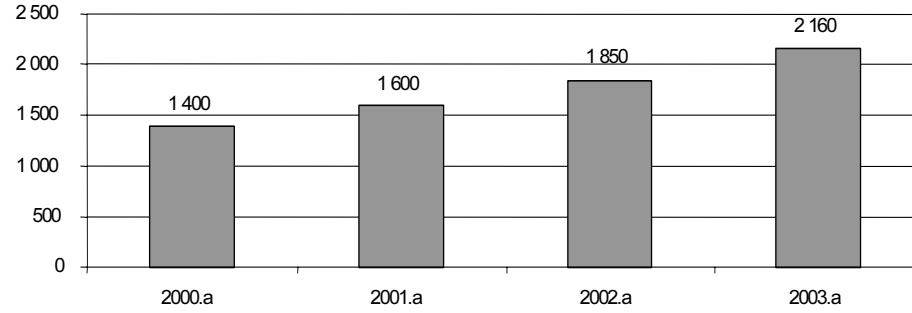
Joonis 39. Leibkondade jaotus leibkonnaliikme netosissetuleku järgi brutopalga alammäära alusel aastatel 2000–2003.

Allikas: Eesti Statistikaamet[136]

[135] Leibkonna elujärg. Statistikaamet, 2000–2003

[136] http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/Saveshow.asp (24.11.2004)

Brutopalga alammäär oli 2000. aastal 1400 krooni ja suurenes 2003. aastaks 2160 kroonini kuus (joonis 40).

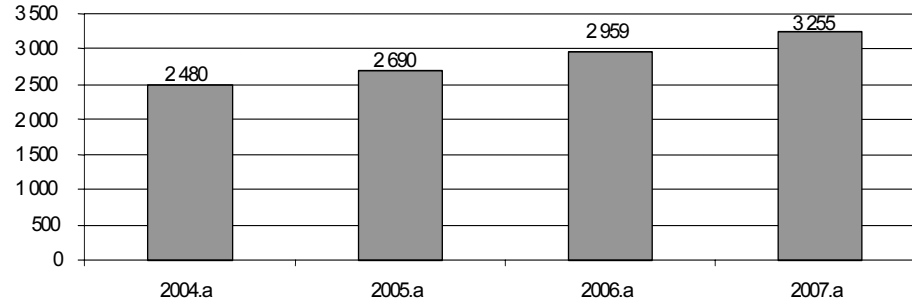


Joonis 40. Brutopalga alammäär kuus, aastatel 2000–2003, kroonides[137]

Allikas: Eesti Statistikaamet[138]

Aastatel 2000–2003 tõusis brutopalga alammäär keskmiselt 16% aastas ja ligikaudu samas tempos muutus see ka 2004. aastal (joonis 40 ja 41).

Alates 2005. aastast brutopalga alammäära tõus aeglustus ja selle alammääraks kehtestati 2690 krooni kuus. Autori arvamuse kohaselt jääb brutopalga alammäära tõus lähiaastatel 10% tasemele aastas.

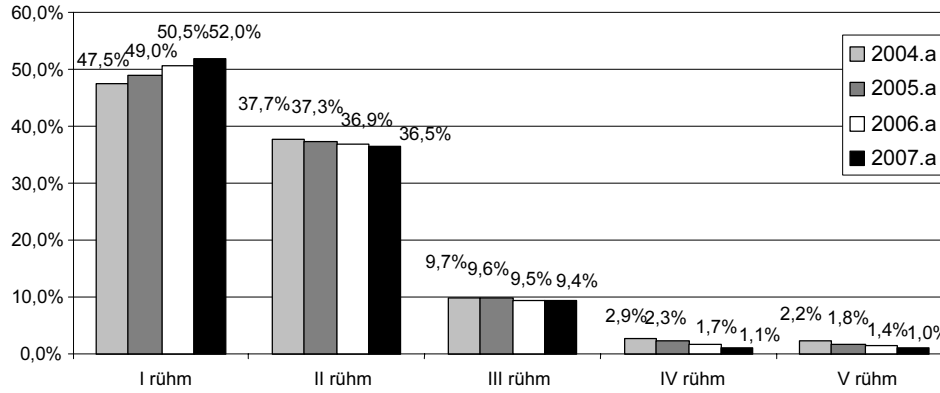


Joonis 41. Brutopalga alammäär kuus aastatel 2004–2007, kroonides

[137] Mason, R. D. Lind, D. A. Statistical Techniques in Business and Economics. Irwin. 1990, lk 68–69

[138] http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/Saveshow.asp (24.11.2004)

Suuremat sissetulekut teenivate leibkondade arvu vähenemisel võib sellise tendentsi jätkumisel 2007. aastaks esimese tulurühma osatähtsus kasvada 52%-ni ja teise tulurühma osakaal langeda 36,5%-ni leibkondade üldarvust (joonis 42). Teravamalt puudutab see probleem eelkõige maapiirkondi. Nii oli 2001. aastal palgatööst saadava tulu osatähtsus kõige kõrgem Harju maakonnas, moodustades 68,4% leibkonnaliikme netosissetulekutest. Kõige madalam oli see Põlva maakonnas, vastavalt 50,2%. Tulusiirete osatähtsus oli kõige madalam Harju maakonnas, moodustades 19,7% leibkonnaliikme netosissetulekutest. Kõige kõrgem oli see Valga maakonnas, ulatudes 37,9% ni.



Joonis 42. Leibkondade jaotus leibkonnaliikme netosissetuleku järgi brutopalga alammäära alusel aastatel 2004–2007.

3.2.2. Toiduainete käibemaksumäärad ja leibkonna kulutused toiduainetele

Standardmäärana on Eestis kaupadele, sh toidukaupadele kehtestatud 18%-line käibemaksumäär. Euroopa Komisjoni poolt välja antud dokumendile tuginedes on suures osas Euroopa Liidu (EL) liikmesriikides käibemaksumäärad esmatarbekaupadele, sh toiduainetele oluliselt madalamad.[139] Keskmine standardmäär on EL-s 19,4% ja keskmine alandatud määr toiduainetele on 8,2%. Standardmääraga võrdne käibemaksumäär toiduainetele on kehtestatud Taanis 25%, Eestis 18%, Lätis 18% ja Slovakkias 19%. Tabelis 2 on

[139] Käibemaksumäärad Euroopa Liidus. Euroopa Komisjon DOC/2008/2004 – EN, Brüssel, 1. september 2004.

võrdlusena esitatud EL liikmesriikide käibemaksu standardmäärad ja alandatud määrad toiduainetele.

Tabel 2. Käibemaksumäärad EL liikmesriikides sisuga 1. september 2004, protsentides

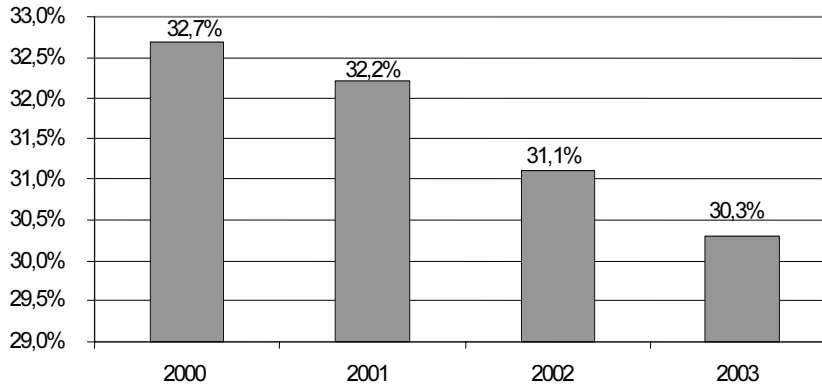
Liikmesriik	**Standardmäär**	**Toiduained**
Belgia	21	6
Tšehhi	19	5
Taani	25	25
Saksamaa	16	7
Eesti	**18**	**18**
Kreeka	18	8
Hispaania	16	4
Prantsusmaa	19,6	5,5
Iirimaa	21	0
Itaalia	20	4
Küpros	15	0
Läti	18	18
Leedu	18	5
Luksemburg	15	3
Ungari	25	15
Malta	18	0
Holland	19	6
Austria	20	10
Poola	22	3
Portugal	19	5
Sloveenia	20	8,5
Slovakkia	19	19
Soome	22	17
Rootsi	25	12
Suurbritannia	17,5	0
EL keskmine	**19,4**	**8,2**

Eestis toiduainetele standardmäärast madalama käibemaksumäära kehtestamine ei oleks vastuolus Euroopa Liidus kehtivate põhimõtetega. Euroopa Liidu liikmesriikidel on lubatud rakendada käibemaksumääraks standardmäärana mitte vähem kui 15% kuni 31. detsembriuni 2005. a. Komisjoni ettepaneku põhjal ning pärast Euroopa Parlamendi ning majandus- ja

sotsiaalkomiteega konsulteerimist peab nõukogu ühehäälselt otsustama ühtse määra, mida kohaldatakse pärast 31. detsembrit 2005. Lisaks standardmäärale on liikmesriikidele jäetud õigus otsustada ühe või kahe alandatud määra kohaldamiseks. Need võivad olla rakendatud spetsiaalsetele kaupadele ja teenustele, kuid see määr ei tohi olla alla 5%.[140, 141]

Toiduainetele tehtavate kulutuste väljaselgitamiseks on uurimuses aluseks võetud Eesti Statistikaameti andmed leibkondade kulutuste kohta 2002.–2003. aastal. Leibkondade toiduainetele tehtavaid kulutusi on võrreldud Suurbritannia, Läti ja Leedu vastavate nätajatega.

Keskmiselt olid Eestis leibkonna kulutused toiduainetele 2000. aastal kogu tarbimiskuludest 32,7%, vähenedes 30,3%-le 2003. aastaks (joonis 43). Toiduainetele tehtavate kulutuste osatähtsus ei ole vähenenud mitte seetõttu, et oleks hakatud toiduaineid vähem tarbima, vaid suurenenud on muude kulude osakaal. Näiteks eluasemekulude osakaal oli 2000. aastal 15,6% tarbimiskuludest ja 2003. aastaks on see tõusnud 16,2%-ni. Kulutused haridusele moodustasid 2000. aastal 1,4% leibkonna tarbimiskuludest, suurenedes 2,1%-le 2003. aastal.[142, 143] Kulutused vaba aja veetmiseks olid 2000. aastal 6,7% leibkonna tarbimiskuludest, 2003. aastaks on see tõusnud 7,0%-le.



Joonis 43. Ostetud toit ja alkoholivabad joogid tarbimiskuludest 2000.–2003. a Eesti leibkonnas

[140] Kuues direktiiv, art 12 lg 3 p a.
[141] Kuues direktiiv, H lisa.
[142] Leibkonna elujärg 2000. Statistikaamet, 2001.
[143] Leibkonna elujärg 2003. Statistikaamet, 2004.

Ühendkuningriigi (UK) Riikliku Statistikaameti andmetel on Suurbritannias toiduainete ja alkoholivabade jookide osatähtsus leibkonna kulutustes langeva trendiga, olles 1995. aastal 18% leibkonna kogu kulutustest,[144] jäädes püsima 16% piires 2002.–2003. aastal.[145] Majapidamiskulud on UK leibkondades püsinud stabiilselt 16–17% tasemel. Transpordile tehtavad kulud moodustavad UK leibkondades 13–15% kogu tarbimiskuludest. Eesti leibkondadest suhteliselt suuremad on UK leibkondade kulutused vaba aja veetmiseks, moodustades 11–13% kogu tarbimiskuludest.

Toiduainetele tehtavate kulutuste osatähtsus leibkondade tarbimiskulutustes on langenud ka Läti Vabariigis (LV). 2001. aastal moodustasid need 36,4% ning 2002. aastal 35,2% leibkondade tarbimiskulutustest.[146, 147] Leedu Vabariigis olid leibkonna tarbimiskulutuste vastavad näitajad 2001. aastal keskmiselt 42,4%, langedes 40,7%-le 2002. aastal.[148]

3.2.3. Tulumaksu muudatuste mõju analüüsimine leibkondade sissetulekutele

Käesolevas alapeatükis on analüüsi aluseks võetud Eesti Statistikaameti andmed leibkondade sissetulekute kohta aastatel 2000–2003, Eesti riigieelarve maksutulude laekumised aastatel 2000–2003, sama perioodi tegelikud tulumaksumäärad ja tulumaksuvaba miinimum ning viimaste osas kehtestatud muudatused kuni aastani 2007. Leibkondade sissetulekute käsitlemisel on ellimineeritud tulusiirete mõju.

Statistikaameti andmed näitavad leibkonnaliikmete netosissetulekute struktuuri, mis sisaldavad sissetulekuid palgatööst, tulu individuaalsest töisest tegevusest, siirdeid (siia kuuluvad pension, lapsetoetused jne), muid sissetulekuid

[144] D. Down, Family Spending. Office for National Statistics United Kingdom, lk 106–107.
http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_social/FamSpend99-00v2.pdf (15.01.2005).

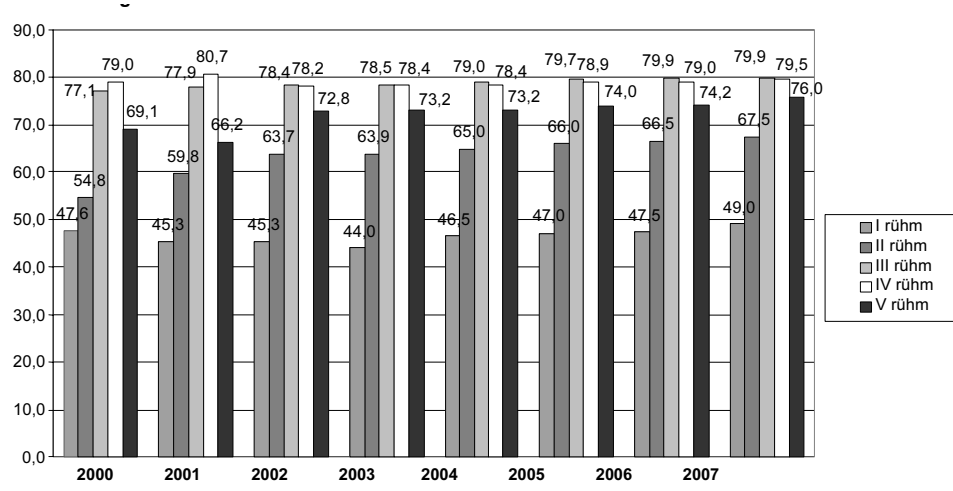
[145] A. Craggs, Family Spending Office for National Statistics United Kingdom, lk 113.
http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_social/Family_Spending_2002-03/Family_Spending_2002-03_revised.pdf (15.01.2005).

[146] Statistical Yearbook of Latvia. Central Statistical Bureau of Latvia, 2002., Household consumption expenditure, 2001, lk 77.

[147] Statistical Yearbook of Latvia. Central Statistical Bureau of Latvia, 2003., Household consumption expenditure in 2002, lk 73.

[148] R. Deveikyte, 2003 Statistical Yearbook of Lithuania Household consumption expenditure structure 2001–2002, lk 172.

ja mitterahalist sissetulekut. Joonis 44 kajastab palgatööst saadava rahalise tulu osatähtsusest leibkondade sissetulekutes. Antud näitajad on aluseks ka leibkondade tulumaksumuudatuste mõju arvutamisel.



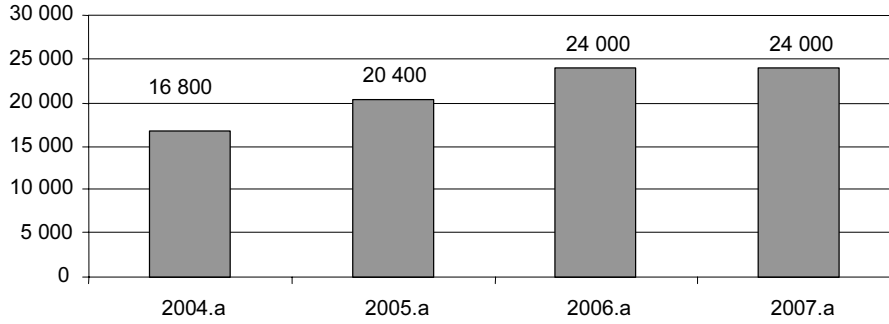
Joonis 44. Palgatööst saadava rahalise tulu osatähtsus leibkonna netosissetulekus aastatel 2000–2007, protsentides

Järgnevalt uuritakse, kuidas mõjutab tulumaksumäära või maksuvaba tulu suuruse muutmine leibkondade sissetulekuid. Füüsilise isiku tulumaksuvaba miinumum aastatel 2000–2003 oli 12000 krooni aastas.[149] Füüsilise isiku tulumaksumäär palgatulult ning sellega võrdsustatud tuludelt on samal perioodil püsinud tasemel 26%. Alates 2004. aastast on tulumaksuseadusega[150] kehtestatud füüsilise isiku tulumaksuvaba miinimum 16800 krooni aastas. Alates 2006. aastast on tulumaksuvaba miinimum 24000 krooni aastas (joonis 45). Tulumaksumäära osas on tulumaksuseaduses[151] sätestatud selle langus (joonis 46).

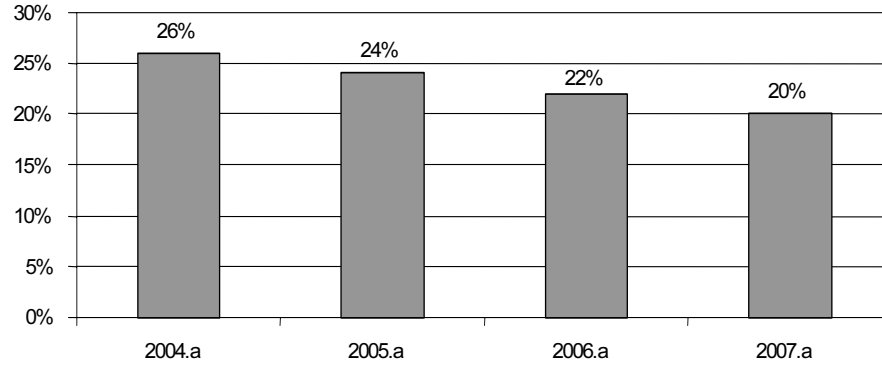
[149] Tulumaksuseadus § RT I 1999, 101, 903

[150] Tulumaksuseadus § 23 RT I 1999, 101, 903
https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=765523 (24.11.2004)

[151] Tulumaksuseadus § 4 RT I 1999, 101, 903
https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=765523 (24.11.2004)



Joonis 45. Füüsilise isiku aastane tulumaksuvaba miinumum 2004–2007, kroonides



Joonis 46. Füüsilise isiku tulumaksumäär palgatulult ning sellega võrdsustatud tuludelt aastatel 2004–2007.[152]

Tulumaksuvaba miinimumi ja tulumaksumäära muutuste mõju hindamiseks leibkondade sissetulekutele on analüüsitud kolme erinevat arengustsenaariumi.

Nn kontrollvariandi puhul põhinevad arvutused muutumatul tulumaksuvabal miinimumil ja tulumaksumääral kogu prognoosi perioodiks (tabel 2). Leibkondade rühmitamine järgib joonistel 39 ja 42 toodud põhimõtteid. Palgatööst saadava rahalise tulu osatähtsus arvutustes tugineb joonisel 44 toodud näitajatele.

Esimene arengustsenaarium põhineb käimasoleval tulumaksureformil. Võrreldes kontrollvariandiga on muutusena arvestatud tulumaksuseadusega

[152] Mann, P. S. Statistics for Business and Economics. John Wiley and Sons, INC. 1995, lk 72–75

kehtestatud tulumaksuvaba miinimumi ning tulumaksumäära muutusi aastani 2007.

Teise ehk alternatiivse arengustsenaariumi puhul on tulumaksuvaba miinimumina arvestatud kehtestatud ja prognoositud brutopalga alammääraga (tabel 3). Kogu vaadeldava perioodi jooksul on tulumaksumääraks arvestatud 26%.

Tabel 3. Kontrollvariandi ja arengustsenaariumite lähteandmed

	2002	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**
Kontrollvariant						
Tulumaksuvaba miinimum aastas, krooni	12000	12000	16800	16800	16800	16800
Tulumaksumäär, %	26	26	26	26	26	26
Esimene arengustsenaarium						
Tulumaksuvaba miinimum aastas, krooni	12000	12000	16800	20400	24000	24000
Tulumaksumäär, %	26	26	26	24	22	20
Teine e alternatiivne arengustsenaarium						
Tulumaksuvaba miinimum aastas, krooni	22200	25920	29760	32280	35508	39060
Tulumaksumäär, %	26	26	26	26	26	26

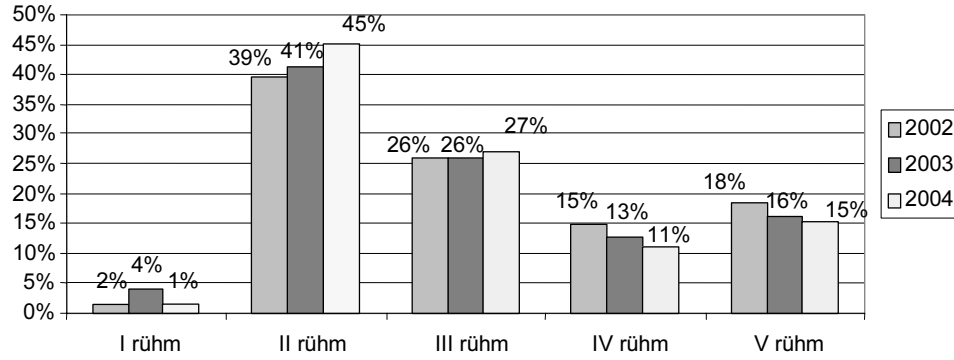
Uurimaks alternatiivsete arengustsenaariumite mõju leibkondade sissetulekutele on võrreldud kontrollvariandi ja teise arengustsenaariumi näitajaid perioodil 2002–2004. Analüüsist selgus, et tulumaksuvaba miinimumi tõstmisel brutopalga alammäärani oleks kehtiva tulumaksumäära juures 2002. aastal I tulurühma leibkonnad säästnud 460 krooni aastas, II–V tulurühma leibkonnad võrdselt 3978 krooni aastas. Riigi- ja kohalike omavalitsuste eelarvetes oleks põhjustanud see füüsilise isiku tulumaksu vähemlaekumine ca 1,46 miljardi krooni ulatuses.

2003. aastal oleks I rühm sellisel juhul säästnud 1369 krooni, II–V rühm võrdselt 5429 krooni aastas. Riigi- ja kohalike omavalitsuste eelarvetesse oleks füüsilise isiku tulumaksu laekunud ca 1,74 miljardit krooni vähem.

2004. aastal oleks I rühm säästnud 481 krooni, II–V rühm võrdselt 5055 krooni aastas. Füüsilise isiku tulumaksu vähemlaekumine riigi- ja kohalike

omavalitsuste eelarvetes oleks olnud ca 1,64 miljardit krooni. Suhtelise säästmise dünaamika aastail 2003–2004 sarnaneb 2002. aastale.

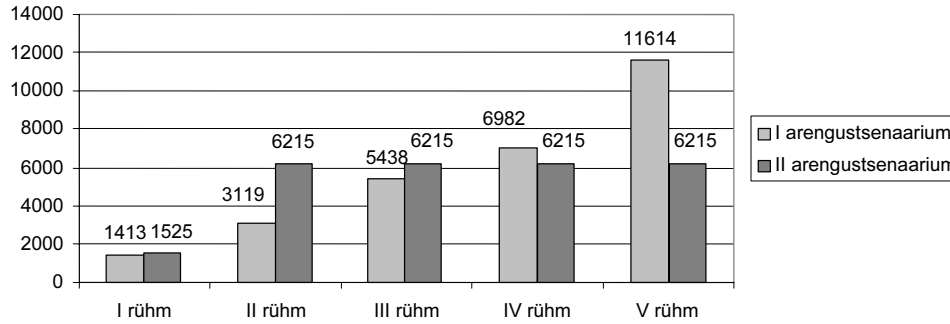
Kui analüüsida tulurühmade osatähtsust tulumaksu laekumises riigi- ja kohaliku omavalitsuse eelarvetesse, siis on täheldatav II ja III rühma oluliselt suurem osakaal (joonis 47).



Joonis 47. Tulurühmade tulumaksu laekumiste osakaal riigi- ja kohaliku omavalitsuse eelarvetes aastatel 2002–2004.

Järgnevalt on võrreldud esimese ja teise arengustsenaariumi tulemusi perioodil 2005–2007. 2005. aastal on selgesti täheldatav esimese ja teise arengustsenaariumi omavaheline erinevus (joonis 48).

Esimese arengustsenaariumi ehk siis tulumaksuseadusega kehtestatud muudatuse kohaselt säästaksid tulumaksu arvelt kõige rohkem kõrgema sissetulekuga ehk IV ja V rühma leibkonnad, keda on leibkondade üldarvust ainult 4,1%. II ja III rühma leibkondade puhul annaks esimese arengustsenaariumi rakendamine vähem efekti kui teise arengustsenaariumi rakendamine. Selliseid leibkondi on Eestis 46,9% leibkondade üldarvust. Vähesel määral ja ligikaudu sama palju mõjutaks kummagi arengustsenaariumi rakendumine I rühma leibkondi. Selliseid leibkondi on leibkondade üldarvust 49%. Suhteliselt väike efekt I rühma leibkondade puhul tuleneb nende väiksest maksustatavast tulust ja sellega kaasnevast madalast tulumaksukoormusest.

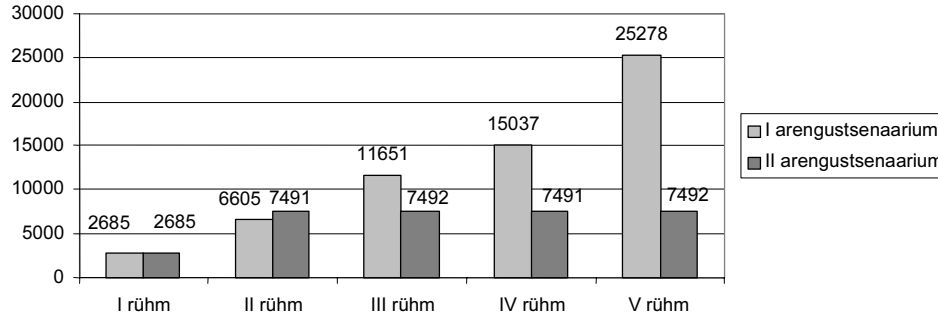


Joonis 48. Tulurühmade leibkondade tulumaksu säästmise erinevused 2005. aastal esimese ja teise arengustsenaariumi puhul võrreldes kontrollvariandiga, kroonides

Kontrollvariandiga võrreldes väheneks esimese arengustsenaariumi tingimuste rakendumisel tulumaksu laekumine riigi- ja kohaliku omavalitsuse eelarvetesse ca 1,55 miljardi krooni võrra, teise arengustsenaariumi tingimuste rakendumisel väheneks aga tulumaksu laekumine ca 2,21 miljardit krooni.

2006. aastal võidaksid esimese arengustsenaariumi järgi samuti kõige rohkem suurema sissetulekuga ehk III, IV ja V rühma leibkonnad (joonis 49). Prognoositavalt on selliseid leibkondi 2006. aastal kokku 12,6% leibkondade üldarvust. Teise arengustsenaariumi rakendumine mõjutaks enim II rühma leibkondi, keda 2006. aastal on prognoositavalt 36,9%. I rühma leibkondade puhul on 2006. aastal mõlema arengustsenaariumi tingimuste rakendumise mõju sarnane. Prognooside kohaselt kuulub 2006. aastal I rühma 50,5% leibkondadest. Seega võidaks teise arengustsenaariumi rakendumisel 36,9% ja kaotaks 12,6% leibkondadest.

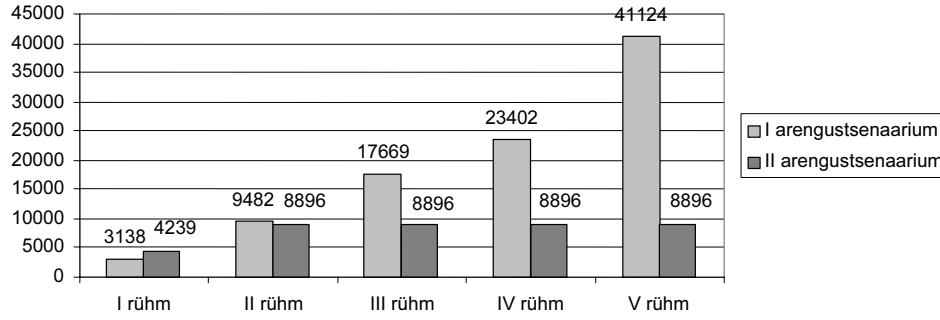
Kontrollvariandiga võrreldes väheneks esimese arengustsenaariumi tingimuste rakendumisel tulumaksu laekumine riigi- ja kohalike omavalitsuste eelarvetesse ca 3,14 miljardi krooni võrra, teise arengustsenaariumi puhul ca 2,89 miljardi krooni võrra. Seega võimaldaks teine arengustsenaarium juba 2006. aastal vähendada riigieelarve tulude defitsiiti 250 miljoni krooni ulatuses.



Joonis 49. Tulurühmade leibkondade tulumaksu säästmise erinevused 2006. aastal esimese ja teise arengustsenaariumi puhul võrreldes kontrollvariandiga, kroonides

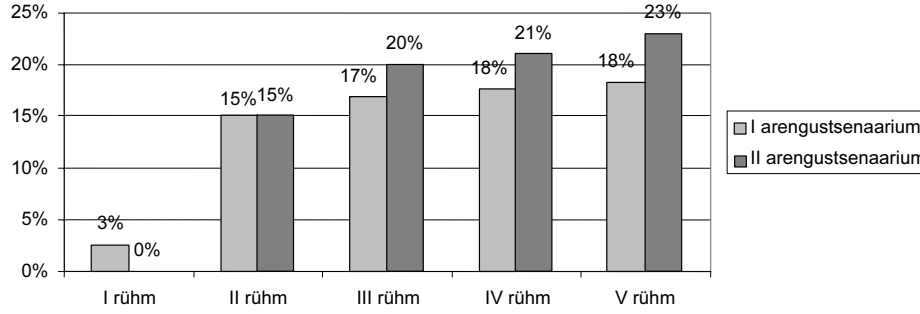
Esimese arengustsenaariumi järgi jätkuks sama tendents 2007. aastal ja enim säästaksid jälle III, IV ja V rühma leibkonnad (joonis 50). Prognoositavalt on selliseid leibkondi 2007. aastal 11,5% leibkondadest. II rühma leibkondade osas ei oma esimene arengustsenaarium teisega võrreldes märgatavat eelist ja I rühma puhul hakkaks positiivset mõju avaldama teise arengustsenaariumi rakendamine. 2007. aastal kuulub II rühma prognoositavalt 36,5% ja I rühma 52,0% leibkondadest. Seega omaks teise arengustsenaariumi rakendamine olulist positiivset mõju 2007. aastal juba enamusele leibkondadest.

Kontrollvariandiga võrreldes väheneks tulumaksu laekumine riigi- ja kohalike omavalitsuste eelarvetesse esimese arengustsenaariumi rakendumisel ca 4,21 miljardi krooni võrra. Teise arengustsenaariumi rakendumisel, mis mõjutaks positiivselt 88,5% leibkondadest, väheneks tulumaksu laekumine riigi- ja kohalike omavalitsuste eelarvetesse ca 3,67 miljardi krooni võrra. Seega võimaldaks teine arengustsenaarium 2007. aastal vähendada riigieelarve tulude defitsiiti 540 miljoni krooni ulatuses.



Joonis 50. Tulurühmade leibkondade tulumaksu säästmise erinevused 2007. aastal esimese ja teise arengustsenaariumi puhul võrreldes kontrollvariandiga, kroonides

Käimasolev tulumaksureform vähendab oluliselt suurema sissetulekuga leibkondade tulumaksukoormust ja aitab kaasa elanikkonna jätkuvale varanduslikule kihistumisele. Teine arengustsenaarium võimaldab vähendada ühiskonna progresseeruvat varanduslikku kihistumist. Väiksemat sissetulekut teenivad leibkonnad hakkaksid teise stsenaariumi järgi maksma oluliselt väiksemat tulumaksu. Mõnevõrra suureneks suuremat tulu teenivate leibkondade maksukoormus (joonis 51).



Joonis 51. Tulurühmade leibkondade prognoositavad efektiivsed tulumaksumaksumäärad 2007. aastal.

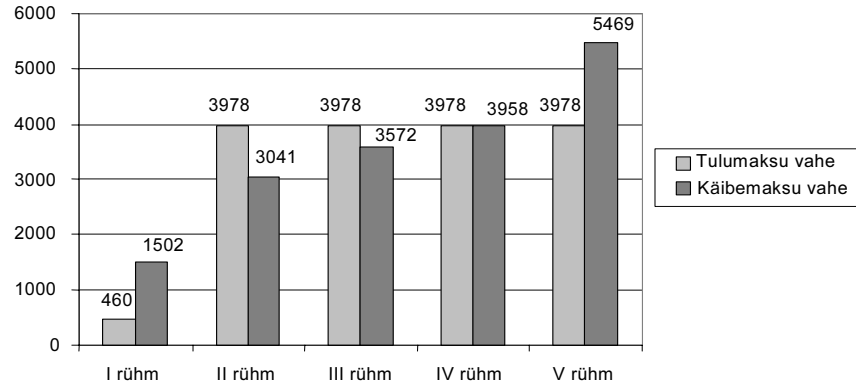
Teise arengustsenaariumi rakendamisega kaasnevate mõjudena võib eeldada väiksemapalgaliste elanike majandusliku toimetuleku paranemist, mis vähendab vajadust sotsiaaltoetuste järele. Selgesti on täheldatav, et esimese arengustsenaariumi ehk siis tulumaksuseadusega kehtestatud muudatuse kohaselt säästaksid võrreldes nn kontrollvariandiga tulumaksu arvelt kõige rohkem

kõrgema sissetulekuga leibkonnad. Teise arengustsenaariumi rakendamine ehk tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga, jättes maksumäära (26%) muutmata, mõjuks positiivselt madalamat sissetulekut teenivaid leibkondi, kelle hulka kuulub Eestis üle 50% leibkondadest.

Teine arengustsenaarium võimaldab vähendada ühiskonna progresseeruvat varanduslikku kihistumist, parandada väiksemapalgaliste elanike majanduslikku toimetulekut ja vähendab vajadust sotsiaaltoetuste järele. Samuti peaks vähenema töötus ning surve palgatõusule, eriti madalamat palgatulu teenivate leibkonnaliikmete poolt. Sellise stsenaariumi rakendamine mõjutab positiivselt eelkõige maaelanike majanduslikku olukorda.

3.3. Toiduainete käibemaksumäära diferentseerimise mõju leibkondade sissetulekutele

Toiduainete käibemaksumäära alandamise mõju väljaselgitamiseks on uurimuses aluseks võetud Eesti Statistikaameti andmed leibkondade kulutuste kohta 2002.–2003. aastal ning Eesti riigieelarve maksutulude laekumised aastal 2002–2003. Töö autori poolt 2002. aasta kohta koostatud võrdlusanalüüs näitab, et toiduainete käibemaksumäära alandamine 5%-le avaldab võrreldes tulumaksuvaba miinimumi tõstmisega brutopalga alammäära tasemele positiivset mõju I ja V rühmale. II ja III rühm saavutaksid aga positiivse tulemuse tulumaksuvaba miinimumi sidumisest brutopalga alammääraga. IV rühma puhul annaks mõlemad muudatused ligikaudu ühesuguse tulemuse (joonis 52).

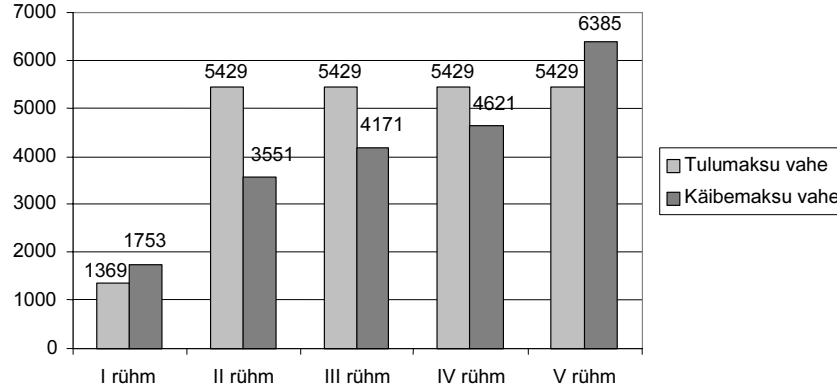


Joonis 52. Tulumaksu ja käibemaksu vahe võrdlus 2002. aastal, kroonides

Analüüsides toiduainete käibemaksumäära alandamise mõju ulatust leibkondadele, on täheldatav, et 47,5% saavutaks sellest positiivse tulemuse. 48,4% leibkondadest mõjutaks positiivselt tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga ja 4,1% leibkondadest saavutaks samasuguse tulemuse mõlema muudatuse puhul.

Riigieelarve seisukohalt oleks toiduainete käibemaksumäära alandamine 5%-le 2002. aastal tekitanud vähemlaekumise 1,53 miljardit krooni. Tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga oleks 2002. aastal tekitanud riigieelarvesse vähemlaekumise 1,46 miljardit krooni.

2003. aasta kohta koostatud võrdlusanalüüs näitab, et toiduainete käibemaksumäära alandamine 5%-le on võrreldes tulumaksuvaba miinimumi tõstmisega brutopalga alammäära tasemele positiivse mõjuga I ja V rühmale. Positiivse tulemuse tulumaksuvaba miinimumi sidumisest brutopalga alammääraga saavutaksid aga II, III ja IV rühm (joonis 53).



Joonis 53. Tulumaksu ja käibemaksu vahe võrdlus 2003. aastal, kroonides

Toiduainete käibemaksumäära alandamise mõju leibkondadele 2003. aastal näitab, et positiivse tulemuse saavutaks 48,6% leibkondadest. 51,4% leibkondadest mõjutaks aga positiivselt tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga.

Riigieelarve seisukohalt oleks toiduainete käibemaksumäära alandamine 5%-le 2003. aastal tekitanud vähemlaekumise 1,75 miljardit krooni. Tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga oleks 2003. aastal tekitanud riigieelarvesse vähemlaekumise 1,74 miljardit krooni.

Riigieelarve seisukohalt oleks vaadeldavatel aastatel olnud nii käibemaksumäära kui ka tulumaksu muudatuse korral vähemlaekumine ligikaudu samal tasemel. Enamikku leibkondi mõjutaks aga tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga.

Töö autori hinnangul on tõenäoline, et toiduainetele tehtavate kulutuste osatähtsus leibkondade tarbimiskulutustes jätkab languse trendi, jäädes aastaks 2010 püsima keskmiselt 25%–28% tasemele kogu tarbimiskuludest. Sellest tulenevalt pikemas perspektiivis toiduainete käibemaksumäära alandamise oodatav positiivne mõju leibkondade sissetulekutele väheneb. Olles Euroopa Liidu ühtses majandusruumis, muutub ka Eesti leibkondade tarbimiskulude struktuur ning toiduainete suhteline osatähtsus kogu tarbimiskuludes hakkab langema. Sellest tulenevalt hakkavad suurenema kulutused eluasemele, transpordile, vaba aja veetmisele jne, mille tulemusena toiduainete käibemaksu vähendamise mõju leibkondade sissetulekutele ei oma enam nii suurt efekti. Leibkondade käibemaksukoormus tarbimisel liigub toiduainetelt teiste, samuti oluliste eluvaldkondade, nagu eluase ja transport, kulutuste katmiseks ning samuti kulutustele puhkuseks ja vaba aja veetmiseks.

Intervjuus Eesti Statistikaameti sotsiaalstatistika osakonna juhtivstatistiku Mari Kreizbergi ja juhtivandmehalduri Arvo Valtiniga selgus, et Eestis on kogemus käibemaksumäära alandamises, kui raamatute käibemaksumäär langetati 18% lt 5%-le. Empiiriliselt ei avaldanud see olulist mõju raamatute maksumusele jaekaubanduses.[153]

Analoogne olukord võib töö autori arvamuse kohaselt tekkida ka toiduainete käibemaksumäära alandamise korral. Käibemaksu vähemlaekumine riigieelarvesse 1,5–1,7 miljardi krooni võrra (uuritav periood aastad 2002–2003) ei pruugi täita oma eesmärki leibkondade elujärje parandamisel, vaid suhteliselt suurem osa sellest rahast jääb ettevõtjatele (näiteks jaekaubandus).

Poliitilise otsuse langetamine käibemaksmäära alandamise osas toiduainetele oleks ResPublica liikme ja Riigikogu maaelukomisjoni esimehe (25.09. 2003. a) Tarmo Leinatamme arvamuse kohaselt demokraatlikust seisukohast lähtudes põhjendatud, kui vajadus selleks hõlmaks enamikku ehk üle 50% leibkondadest.[154]

[153] Intervjuu Mari Kreizbergi ja Arvo Valtiniga Tallinnas 07. mail 2003. a.
[154] Intervjuu Tarmo Leinatammega Tartus 25.09.2003. a.

Toiduainete käibemaksumäära alandamisel võib tõdeda järgmisi poolt- ja vastuargumente.

1. Pooltargumendid:

1.1. seadusandlusest tulenevalt on võimalus toiduainete käibemaksumäära alandamiseks;

1.2. enamik Euroopa Liidu liikmesriikidest rakendab toiduainetele alandatud käibemaksumäära;

1.3. maksumuudatuste alternatiivvariandi rakendamata jätmisel mõjutaks toiduainete käibemaksumäära alandamine ca 50% leibkondadest.

2. Vastuargumendid:

2.1. tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga on toiduainete käibemaksumäära alandamisega võrreldes suuremale osale leibkondadele positiivse mõjuga nende sissetulekutele;

2.2. seoses toiduainetele tehtavate kuluste suhtelise vähenemisega leibkondade tarbimiskuludes liigub käibemaksukoormus tarbimisel toiduainetelt teiste oluliste eluvaldkondade, nagu eluase ja transport, kulutuste katmiseks ning samuti kulutustele puhkuseks ja vaba aja veetmiseks;

2.3. käibemaksu vähemlaekumine riigieelarvesse 1,5–1,7 miljardi krooni ulatuses (uuritav periood aastad 2002–2003) ei pruugi täita oma eesmärki leibkondade elujärje parandamisel, vaid suhteliselt suurem osa sellest jääb ettevõtjatele (näiteks jaekaubandus).

Toiduainete käibemaksumäära alandamine Eestis ei ole põhjendatud, kui rakendada alternatiivseid variante. Üheks võimalikuks alternatiivseks variandiks võiks olla tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga. Toiduainete käibemaksumäära alandamine võiks tulla kõne alla, kui on välistatud alternatiivsete variantide rakendamine. Samuti võib probleemi aktuaalsus tõstatuda, kui kuuenda direktiivi vastava sätte rakendamisega liikmesriikidele tõuseb käibemaksumäär Eestis.[155]

[155] N. Nugent. The European Business Environment. The Maximillian Press Ltd. 1994, lk 37–46

KOKKUVÕTE

Maksukorraldust tuleb pidada riigi sõltumatuse märgiks. Maksukorraldus on ka riigi üldise fiskaal- ja majanduspoliitika osa. Maksude kogumisega riigieelarvesse rahastatakse riiklikke kulutusi ja jaotatakse ümber tulusid. Maksustamine on majanduslik korraldusvahend. Seda saab kasutada nii tarbimise mõjutamiseks, säästmise suurendamiseks kui ka ettevõtlussektori ülesehituse kujundamiseks.

Maksustamise põhimõtete tundmine on oluline faktor ettevõtluse arendamisel. Maksustamise küsimustes ei ole seadusandlikul tasandil ette nähtud kokkuleppeid maksuhalduriga, mistõttu maksude rakendamise tingimuste eiramine võib majandusagentidele tuua kaasa korvamatut kahju.

Töö autor leiab, et uurimustöös püstitatud eesmärgid on leidnud käsitlemist nii teoreetilisest kui ka praktilisest aspektist lähtuvalt. Uurimustöö on vormistatud õpik–monograafiana.

Käesoleva töö autori kokkuvõtlikud järeldused on järgmised.

Tarbimise maksustamisele hakati tähelepanu pöörama **XVI sajandil** esimesena Euroopas. Hispaania kuninga nõuniku hertsog Alba idee oli hakata siseturul toimuvat üldist kaubavahetust koormama maksuga. Kõikide kaupade hinnale taheti kehtestada kohustusliku lisandina täiendav summa, mille realiseerija edastab riigile (nn *kümnenda penni maks*). Ettepanekud põhjustasid rahva vastupanu ega leidnud rakendamist.

XX sajandi alguses, 1918. aastal on Ameerika Ühendriikides arutatud tarbimismaksu sisseseadmist, kuid tarbimise maksustamiseni jõuti **1930. aastatel.**

Lisandunud väärtuse maksu idee algatajaks peetakse Wilhelm von Siemensit, kes **1919.** aastal tegi **Saksamaal** esimesena ettepaneku kehtestada lisandunud väärtuse maks. **1954.** aastal rakendas **Prantsusmaa** esimesena lisandunud väärtuse maksu.

Ühtse lisandväärtusmaksu kehtestamise Euroopa Liidus on tinginud väga mitmed asjaolud: liikmesriikide kaudsete maksustamisvormide ühtlustamine ning astmeliste maksude kuhjuva toime vältimine, sõltumatu maksustamise tagamine kauplemisel nii siseriiklikult kui ka liikmesriikide vahel ning ühtse aluse moodustamine, mille põhjal kogutakse vahendid ühenduse eelarve rahastamiseks. Oluliseks teguriks, mis moonutaks liikmesriikide poolt ühenduse eelarve rahastamist, on praegu kehtiv tarbimise maksustamine

sihtkohamaa printsiibina. Selle printsiibi kohaselt tekib nendel liikmesriikidel, kes veavad kaupu sisse rohkem kui välja, suhteliselt suurem koormus ühenduse eelarve rahastamisel. Üleminek **päritolumaa printsiibile** tähendaks aga käibemaksu maksmist oma asukohamaal ning ühenduse eelarve rahastamisel oleks suhteliselt suurem koormus kauba päritolumaa liikmesriigil. Päritolumaa printsiibile üleminek on aga praktikas väga raske, kuna see suurendaks märgatavalt nn eksportivate riikide maksutulusid ning väiksemad riigid, mis nn impordivad peaaegu kõik olulisemad tarbekaubad, kaotaks olulise osa oma praegusest käibemaksutulust. Harmoneerimine on käesoleva ajani lõpetamata, sest ei ole suudetud välja töötada kõikidele liikmesriikidele vastuvõetavat maksutulude ümberjaotamise süsteemi. Niikaua aga kehtivad suhteliselt komplitseeritud ja arvukaid erandeid sisaldavad üleminekusätted, mida pidevalt muudetakse. Euroopa Liidus tarbimismaksuna kehtestatud ühtne lisandväärtusmaks võimaldab liikmesriikidele rakendada ühtseid nõuded, mis alati ei pruugi järgida liikmesriigi huve. Üheks näiteks on ühtse käibemaksumäära kehtestamine alates 1. jaanuarist 2006. a.

Ameerika Ühendriikides on levinuimaks (45 osariigis) tarbimismaksuks jaemüügimaks. Maailma suurimal tööstusriigil on lisandunud väärtuse maks keskvalitsuse tasandil kehtestatmata.

Kokkuvõtteks toob töö autor välja kaks põhilist erinevust, miks ei ole Ameerika Ühendriikides keskvalitsuse tasandil käibemaksu kehtestatud ja miks seda on tehtud liikmesriikidele Euroopa Liidus:

- Ameerika Ühendriikides kardetakse, et VAT võib tekitada uue nn *keskvalitsuse rahamasina*, mis võimaldaks keskvalitsusel suurendada valitsemiskulutusi ja tõsta maksumäärasid;
- Euroopa Liidus moodustub liikmesriikidele ühtsetel alustel kehtestatud käibemaksust ühine alus ühenduse eelarve rahastamiseks ning ühtsel alusel arvutatud osa käibemaksutulust tuleb eraldada ühenduse eelarvesse.

Käibemaks maksu nimetusena on eksitav, sest käibemaks on kumuleeruv maks. Käibemaksuna rakendatav maks on aga mittekumuleeruv maks. Maksu nimetus tuleks kooskõlla viia maksu põhimõtetega. See on vajalik ka seadusandluses kasutatava terminoloogia vastavusse viimiseks termini tegeliku sisuga. Töö autori ettepanek on käibemaks ümber nimetada lisandväärtusmaksuks. Käibemaksuseadus aga ümber nimetada lisandväärtusmaksu seaduseks. Mitmed esitatud seisukohad maksu nime muutmata jätmiseks ei ole põhjendatud. Ka Londoni Ülikooli professor David Williams on tulenevalt

lisandväärtusmaksu kiirest arengust juba 1996. aastal soovitanud riikidel, kes rakendavad sellist maksu, viia maksu nimetus kooskõlla selle kontseptsiooniga.

Maksustamisobjekti puhul ei saa mõistet *käive* käsitada ainult võõrandamistehinguna. Käibemaksu puhul on käive mõistetav tegevuse või toimingu resultaadina. See võib olla asi või väärtus, mida maksustatakse. Mõiste *käive* käibemaksu tähenduses erineb ka müügitulust raamatupidamises kasutatava termini tähenduses. Käibemaksu objektiks ei ole mitte tehingud, vaid tavaliselt tehingu täitmise käigus toimuv hüve üleandmine. Ka prof Williams tõdeb, et käibemaksuga maksustatavatele tehingutele nime andmine on põhjustanud mitmeid probleeme. Inglise keeles kasutatakse selleks sõna *supply*. Selle eestikeelne tõlge käibemaksu tähenduses oleks **tarne,** mis ei tähendagi alati omandiõiguse üleminekut. Tarne toimumise hetkega on võimalik fikseerida hüve üleandmise fakt. Käibeks käibemaksu mõistes on ka näiteks põhivara müük ja muud ebaregulaarsed tehingud, mida raamatupidamises kajastatakse muude ärituludena.

Käibe tekkimise ja teenuse saamise aja määramisel on üldjoontes kaks põhialust:

- kauba lähetamine, teenuse osutamine;
- kauba või teenuse eest osaline või täielik maksmine.

Kauba ühendusesisese käibe tekkimise ja kauba ühendusesisese soetamise aeg erineb eeltoodust seetõttu, et ühendusesisene käive ja kauba soetamine loetakse tekkinuks kauba lähetamisele või kättesaadavaks tegemisele järgneva kuu 15. kuupäeval või arve väljastamise kuupäeval, kui see on varasem eelnimetatud kuupäevast. Antud juhul jääb käibe tekkimise aja määramisel kaks kriteeriumi:

- kauba lähetamine või
- arve väljastamine.

Praktikas peaks saama kauba ühendusesisese käibe aja määramisel aluseks eelkõige arve väljastamise päev. Arve tuleb väljastada seitsme päeva jooksul kauba lähetamisest. Kauba lähetamine või kättesaadavaks tegemine võetakse aluseks üksnes siis, kui arve ei ole väljastatud kauba lähetamise kuule järgneva kuu 15. kuupäevaks. Eeltoodud probleemi selgitamiseks ja võimalike lahendusteede näitamiseks on töö autori poolt koostatud mitmeid praktilisi näiteid.

Reisiteenuste käibemaksuga maksustamise erikorra rakendamine on Eestis uudne ning mõningates aspektides on ühtne metoodika välja töötamata. Reisiteenuste maksustamise erikorda rakendatakse nende teenuste müügil lõpptarbijale. Erikorra põhimõtte kohaselt loetakse teenuse osutaja käibeks üksnes tema poolt kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa ehk marginaali summa nende edasimüügil reisijale. Töö autor on selgitanud erikorra rakendamise põhilisi printsiipe ja välja töötanud valemid ühtseteks arvutusmeetoditeks ning toimingute lihtsustamiseks vajalike muudatuste sisseviimisel finantsarvestuses. Probleemi selgitamiseks ja võimalike lahendusteede näitamiseks on töö autori poolt koostatud praktiline näide.

Toiduainete käibemaksumäära alandamise mõju uurimiseks leibkondade sissetulekutele on töö autor viinud analüüsi läbi kahes etapis. Esiteks on uuritud, milline variant oleks rakendatav alternatiivina tulumaksumuudatuste korral, mis mõjutaks enamust Eesti leibkondi. Teises etapis on saadud tulemust võrreldud toiduainete käibemaksumäära alandamisest oodatava tulemusega. Töö autor leiab, et toiduainete käibemaksumäära alandamine Eestis ei ole põhjendatud alternatiivsete variantide rakendamisel. Üheks võimalikuks alternatiivvariandiks võiks olla tulumaksuvaba miinimumi sidumine brutopalga alammääraga. Toiduainete käibemaksmäära alandamise vastu on veel järgmised argumendid:

- toiduainetele tehtavate kulutuste suhteline osatähtsus leibkondade tarbimiskulutustes langeb, millest tulenevalt pikemas perspektiivis toiduainete käibemaksumäära alandamise oodatav positiivne mõju leibkondade sissetulekutele väheneb;
- Eesti leibkondades muutub tarbimiskulude struktuur ning toiduainete osatähtsus kogu tarbimiskuludes hakkab langema. Selle tulemusena liigub leibkondade käibemaksu koormus tarbimisel toiduainetelt teiste oluliste eluvaldkondade kulutuste katmiseks;
- toiduainete käibemaksumäära alandamisest tekkiv käibemaksu vähemlaekumine riigieelarvesse 1,5–1,7 mld krooni ulatuses ei pruugi täita oma eesmärki leibkondade elujärje parandamisel. Suhteliselt suurem osa sellest võib jääda jaekaubandusele.

Toiduainete käibemaksumäära alandamine võiks tulla kõne alla, kui on välistatud alternatiivsete variantide rakendamine. Samuti võib probleemi aktuaalsus tõstatuda, kui kuuenda direktiivi vastava sätte rakendamisega liikmesriikidele tõuseb käibemaksumäär Eestis.

Käesoleva väitekirja autoril on andmete analüüsimisel jäänud välja selgitamata veel mitmeid probleeme. Need hõlmaksid erinevate tarbimismaksude liikide rakendamise mõju makromajanduslikul tasemel. Täiendavat uurimist vajab põllumajanduse eriskeemi rakendamise otstarbekus Eestis.[156] Seda teemat on uuritud Lätis.[157] Samuti vajab veel täiendavat uurimist nii otseste kui ka kaudsete maksude mõju leibkondade elujärjele.

Töö autor loodab neid küsimusi käsitleda järgmistes teaduspublikatsioonides.

[156] M. Oja, Käibemaks ja selle lihtsustatud rakendamise võimalusi Eestis. Magistriväitekiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis. 2002. lk 19–21

[157] I. Upite, The activities of added value taxes in the agriculture. Rural Development within the Process of Integration into the European Union. Jelgava, 2000.

KASUTATUD KIRJANDUS

Aarnio, A. 1996. Õiguse tõlgendamise teooria. Avatud Eesti Fond.

Abbink, K. Irlenbush, B. Pezanis-Christou, P. Rockenbach, B. Sadrieh, A. Selten, R. An experimental test of design alternatives for the British 3G/UMTS auction. European Economic Review. 2003

Ajutine läbikäigumaksu seadus. – RT 47-1936 art 372.

Alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi seadus. – RT I, 2003, 2, 17 koos hilisemate muudatustega.

Arula, K. 2003. Uued nõuded arvetele. – Maksuviidad 2004. Äripäeva Kirjastus.

Asjaõigusseadus. – RT I, 1993, 39, 590 koos hilisemate muudatustega.

Asjaõigusseaduse rakendamise seadus. – RT I, 1993, 72/73, 1021 koos hilisemate muudatustega.

Barnes, I. Barnes, P.M. 1995. The Enlarged European Union. London and New York. Longman.

Cnossen., S. 1996. Tax Law Design and Drafting. IMF.

Craggs, A. Family Spending Office for National Statistics United Kingdom, lk 113. http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_social/Family_Spending_2002-03/Family_Spending_2002-03_revised.pdf

Deveikyte, R. 2003. Statistical Yearbook of Lithuania Household consumption expenditure structure 2001–2002

Doernberg, R. L. 1989. International taxation. West Publishing Co.

Down, D. Family Spending. Office for National Statistics United Kingdom, lk 106–107. http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_social/FamSpend99-00v2.pdf

Eesti Vabariigi tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise takistamise lepingud. http://www.fin.ee/?id=3634

Eesti Pank. http://www.eestipank.info/dynamic/erp/erp_et.jsp (27.07.2004).

Ehitusseadus. – RT I, 2002, 47, 297 koos hilisemate muudatustega.

Erimaks aruandvatelt ettevõtetelt. – RT 96-1932.

El-Agraa, A. M. 1994. The Economics of the European Community. 4th edition. Harvester Wheatsheaf. viidatud Euroopa Liidu sotsiaalpoliitika idalaienduse taustal. Tartu Ülikool. 1999 lk 320 vahendusel

Esimene nõukogu direktiiv. 67/227/EMÜ, 11. aprill 1967, kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta. http://europa.eu.int/eur-lex/et/dd/reg/et_register_093010.html

Euroopa Komisjon dokument DOC/2008/2004 – EN käibemaksumäärad Euroopa Liidus. Brüssel, 2004.

Euroopa Ühenduste Nõukogu kuues direktiiv. 77/388/EMÜ, 17. mai 1977, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, 31977L0388.

http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/ava.asp?m=012

EV majandusministri 14.06.1936 määrus. – RT 52-1936 art 442.

EV Riigikohtu halduskolleegiumi 15. jaanuari 2001 otsus (3-3-1-57-00).

EV Riigikohtu 22. veebruari 2001 otsus (3-3-1-62-00).

EV Riigikohtu 22. juuni 1999 määrus (3-3-1-29-99).

Fehr, H. Rosenberg, C. Wiegard, W. 1995. Welfare Effects of Value –Added Tax Harmonization in Europe. A Computable General Equilibrium Analysis. Springer-Verlag. Berlin Heidelberg.

Gordon, R. K. 1996 Tax Law Design and Drafting. IMF.

Greene, J. P. 1984. Encyclopedia of American Political History, Volume I, II. New York.

Harnett, D. L. Soni, A. K. Statistical Methods for Business and Economics. Addison-Wesley Publishing Company. 1991.

Heeden, K. 1996. Tax Law Design and Drafting. IMF.

Hitiris, T. 1998. European Union Economics. 4th edition. Prentice Hall.

Huberg, M. 2002. Kommenteeritud maksuseadused. Eesti Maksumaksjate Liit.

Jennings, A. R. 1993. Financial Accounting 2nd Edition. London DP Publications Ltd.

Johnson, D. Turner, C. 2000. European Business. Policy Challenges for the New Commercial Environment. Routledge.

Järve, V. 1999. Finantsarvestus II. Tartu Ülikooli Kirjastus.

Kaasa, A. 2004. Sissetulekute ebavõrdsuse mõjurite analüüs struktuurse modelleerimise meetodil. Doktoriväitekiri. Tartu Ülikooli majandusteaduskond.

Keen, M. 2000. VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems. IMF Working Paper WP/00/83. IMF.

Korteriomandiseadus. – RT I, 2000, 92, 601 koos hilisemate muudatustega.

Kreitzberg, M. 2002 Leibkonna elujärg 2001. Statistikaamet.

Kreitzberg, M. 2003. Leibkonna elujärg 2002. Statistikaamet.

Kreitzberg, M. 2004. Leibkonna elujärg 2003. Statistikaamet.

Kuues direktiiv, toimetamata tõlge. http://www.fin.ee/?id=280.

Kägi, K. 2004. Käibemaks. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.

Käibemaksuseadus. – RT I, 2003, 82, 554 koos hilisemate muudatustega.

Landsburg, S. E. 1992. Price Theory and Applications. Printed in the United States of America.

Langenmayr, H. 1993. Die Wahl Der Unternehmensform. München.

Lehis, L. 2003. Eesti maksuseadused. Tartu: OÜ Casus.

Lehis, L. 2004. Eesti maksuseadused, I köide. Tartu.

Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn.

Leemets, T. Mäearu, S. Raadik. M. Erelt, T. 1999. Eesti keele sõnaraamat. Tallinn.

Leppik, E. 2003. 202 majandustehingut raamatupidamises. Tartu.

Lind, K. 2001. Juridica IV.

Linnaks, E. 1994. Ettevõtte raamatupidamine. Tallinn: Külim.

Lokshin, M. Ravallion, M. 2005. Rich and powerful? Subjective power and welfare in Russia. Journal of Economic Behavior and Organization. Volume 56.

Lollivier, S. 2004. Dynamics of Individual Wealth Accumulation. Economica, Volume 71.

Lucey, T. 1992. Financial Mathematics. Quantitative Techniques. DP Publications Ltd. Printed in Great Britain.

Maksukorralduse seadus. – RT I, 2002, 26, 150 koos hilisemate muudatustega.

Maksukorraldus Euroopa Liidus. 2000. Euroopa Ühenduste Ametlike Väljaannete Talitus, Luxembourg.

MaksuTark. http://www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d4956cdd079fef0fc96e841d9576e469c802e/maksutark.htm

Mann, P. S. 1995. Statistics for Business and Economics. John Wiley and Sons, INC.

Maruste, R. 2004. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. – Juura, Tallinn.

Mason, R. D. Lind, D. A. 1990. Statistical Techniques in Business and Economics. Irwin.

May, P. T. 1990. Financial Accounting. Printed in the United States of America.

McLure, C. E. 2000. Implementing a state VAT: breaking the logjam in tax assignment. Proceedings. 92nd Annual Conference on Taxation. Atlanta, Georgia October 24–26 1999. National Tax Association.

Melville, A. 2002. Taxation. Glasgow.

Mereste, U. 2003. Majandusleksikon I. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus.

Mieszkowski, P. Taxes, Public Goods and Urban Economics. The Selected Esseys of Peter Mieszkowski. MPG Books Ltd. 1999.

Mulvihill, D.F. 1970. Handbook of Modern Marketing. McGraw-Hill Book Company.

Mäekask, A. 2004. Eesti Vabariigi maksudest pärast esimest iseseisvumist. Accounting perspectives on the threshold of the 21st century. Tartu University, Institute of Finance and Accounting. Tartu

Nestor, E., Lipstok, A. 2004. Kellele on mõeldud tulumaksureform. – Postimees, 15.09.

Notariaadiseadus. – RT, I 2000, 104, 684 koos hilisemate muudatustega.

Notari tasu seadus. – RT I, 1996, 23, 456 koos hilisemate muudatustega.

Nugent, N. O'Donnell, R. 1994. The European Business Environment. The Macmillan Press Ltd.

Nurk, A. 2004. EV Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus. http://www.fin.ee/

Nõukogu määrus (EMÜ) nr 2913/92, 12. oktoobrist 1992, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik.

Oja, M. 2002. Käibemaks ja selle lihtsustatud rakendamise võimalusi Eestis. Magistriväitekiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis.

Planeerimisseadus. – RT I, 2002, 99, 579 koos hilisemate muudatustega.

Pulk, S. 2001. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn.

Raamatupidamise seadus. – RT I, 2002, 102, 600 koos hilisemate muudatustega.

Rebane, M., Visberg, A. E. 1996. Sissejuhatus raamatupidamisse. – Raamatupidamise alused. Tallinn: Külim.

Rebane, M., Visberg A. E. 1998. Sissejuhatus raamatupidamisse. – Raamatupidamine ettevõttes. Tallinn: Külim.

Riigivaraseadus. – RT I, 1995, 22, 327 koos hilisemate muudatustega.

Shome, P. 1999. IMF Working Paper. WP/99/19

Silvet, J. 1990. Inglise-eesti sõnaraamat, II. Tallinn.

Slater, J. 1993. College Accounting. Printed in the United States of America.

Somers, J. 1995. VAT & SALES TAXES WORLDWIDE. Ernst & Young, Dublin, Ireland.

Spiller, E. A. Jr., May, P. T. 1990. Financial Accounting. Printed in the United States of America.

Statistical Yearbook of Latvia. Central Statistical Bureau of Latvia, 2002., Household consumption expenditure, 2001.

Statistical Yearbook of Latvia. Central Statistical Bureau of Latvia, 2003., Household consumption expenditure in 2002.

Stokes, D. 1995. Small Business Management. An Active Learning Approach. 2nd edition. DP Publications Ltd.

Zee, H.H. 2004. IMF Working Paper. WP/04/119.

Zeiger, P. 70 aastat käibemaksu Eestis. Maksumaksja nr 1. 2003 lk 36–37

Zeiger, P. 2003. Käibemaksumäära diferentseerimise vajalikkusest ja võimalikkusest Eesti Vabariigis. – EPMÜ teadustööde kogumik, Tartu, lk 325–330.

Zeiger, P. 2004. Käibemaks. Käsikiri EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituudis.

Takayama, A. 1993. Analytical Methods in Economics. The University of Michigan Press.

TAXUD/2303/03 Rev 2 final. – EN Value Added Tax Committee, Brüssel, 15.01.2003.

Tanzi, V. 2000. Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries. IMF Working Paper WP/00/35. IMF.

Tammert, P. 2003. Maksundus. Tallinn.

Tartu Ülikoolile avatud e-ajakirjad. http://atoz.ebsco.com/home.asp?Id=tartu

Tatarowich, P. 1995. VAT & SALES TAXES WORLDWIDE. Ernst & Young, Dublin, Ireland.

Thurnoyi, V. 1996. Tax Law Design and Drafting. IMF.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus. – RT I, 2002, 35, 216 koos hilisemate muudatustega.

Tulumaksuseadus. – RT I, 1999, 101, 903 koos hilisemate muudatustega.

Turismiseadus. – RT I, 2000, 95, 607 koos hilisemate muudatustega.

Upite, I. 2000. The activities of added value taxes in the agriculture. Rural Development within the Process of Integration into the European Union. Jelgava.

Ursy, M. F. Hammer, L. H. 1991. Cost Accounting. Planning and Control. Printed in the United States of America.

Varrak, T. 2001. Poliitika- ja riigiteadus. Tallinn: Külim.

Võlaõigusseadus. – RT I, 2001, 81, 487 koos hilisemate muudatustega.

Vipond, P. A. 1994. The European Business Environment. The Maximillian Press Ltd.

Williams, D. 1996. Tax Law Design and Drafting. IMF.

Äriseadustik. – RT I, 1995, 26–28, 355 koos hilisemate muudatustega.

Ühenduse tolliseadustik. – EÜT L 302, 19.10.1992, 31992R2913.

SÕNASTIK

Ettevõtlus – isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus tarnitakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest.

Kaugmüük – kauba võõrandamine teise liikmesriigi maksukohustuslasena ja piiratud maksukohustuslasena registreerimata füüsilisele või juriidilisele isikule tingimusel, et kaup ka toimetatakse müüja poolt või eest ostja asukoha liikmesriiki (ühendusesisese kaubanduse käibemaksustamise eriskeem).

Kaup – käibemaksuseaduse mõistes on asi (kehaline ese), loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia.

Kinnisasi – maapinna piiritletud osa (maatükk). Asi, mis ei ole kinnisasi, on vallasasi. Asja oluline osa on selle koostisosa, mida ei saa asjast eraldada, ilma et asi või sellest eraldatav osa väheneks või oluliselt muutuks. Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad: ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili, kinnisasjaga seotud asjaõigused. Asi ja selle olulised osad ei saa olla eri isikute omandis. Kinnisasjana käsitatakse ka ehitist ehitusseaduse tähenduses ja krunti planeerimisseaduse tähenduses, kuigi neid ei ole kinnisasja mõistes eraldi nimetatud.

Kolmnurktehing – kauba müügi ja edasimüügi tehing kolme erineva liikmesriigi maksukohustuslase vahel, kusjuures kaup saadetakse otse esimeselt müüjalt teisele ostjale (rakendatakse lihtsustatud maksustamist).

Kontsern – üks äriühing on teises äriühingus osanik või aktsionär ning omab seal häälteenamust.

Kumulatiivne maks – maksukohustuslane ei saa oma ostudega makstavat maksusummat maha arvata, vaid see kumuleerub ja arvestatakse järgnevates müügietappides maksustatava väärtuse hulka.

Käibemaksukohustuslane (maksukohustuslane) – ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena.

Käibe maksustatav väärtus – kõik kauba tarnija või teenuse osutaja poolt antud tehinguks või toiminguks tehtud kulutused, millele on lisatud ka vastav kasumiosa.

Käive – kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus, kauba või teenuse omatarve, kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks.

Liikmesriik – ühenduse liikmesriigi territoorium.

Lisandväärtus – igas väärtuskasvu protsessi etapis tootele lisanduv väärtus; tootele mingis tootmis- või käibeprotsessis lisanduv väärtus, mis peegeldub tema hinna kasvus ning korvab kõiki käibelülis tööjõu kasutamisega seotud kulusid, samuti kasumit; kauba turuhind miinus teistelt hangitud ja kauba valmistamiseks kasutatud materjalide (toorikute, pooltoodete jne) ja teenuste maksumus.

Maksu objekt – tegevuse või toimingu resultaat, asi või väärtus, mida maksustatakse.

Marginaali summa – käibemaksuga maksustamise erikorra põhimõtte kohaselt reisiteenuse osutaja poolt oma nimel reisijale osutatavate teenuste korral tema poolt teiselt maksukohustuslaselt ostetud kaupade ja teenuste hinnale lisatud osa.

Mittekumulatiivne maks – maksukohustuslane saab oma sisseostetava väärtusega kaasneva maksusumma maha arvata oma tarne väärtuselt arvutatavast maksusummast.

Mitteresidendi maksuesindaja – riiklike maksude maksuhaldurilt vastava tegevusloa saanud isik, keda mitteresident võib volitada ennast esindama Eestis tekkivate maksuseadustest või maksukorralduse seadusest tulenevate kohustuste täitmiseks.

Müügimaks – tarbimisväärtus maksustatakse ühel tasandil, tootjalt tarbijale liikumise erinevatel etappidel.

Omatarve – ettevõtluse tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse kasutamine maksukohustuslase poolt eratarbeks või ettevõtlusega mitteseotud otstarbel.

Paigaldatav või kokkupandav kaup – kaup, mis võõrandatakse ja paigaldatakse või pannakse kokku võõrandaja poolt või tema eest teises liikmesriigis ja mille paigaldamise või kokkupanemise maksumus ületab 5 protsenti tehingu maksustatavast väärtusest.

Piiratud maksukohustuslane – ettevõtlusega tegelev isik (ka riigi-, valla- ja linnaasutus ning ettevõtlusega mittetegelev juriidiline isik, näiteks

mittetulundusühing), kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena ning saab teenuseid Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi maksukohustuslaselt. Piiratud maksukohustuslasena ei registreerita füüsilisi isikuid, kes soetavad kaupu või saavad teenuseid oma isiklikuks tarbeks.

Pöördmaksustamine – tehingust tulenev olukord, kui maksukohustuslane peab teatud tehingust tulenevalt arvestama tasumisele kuuluva käibemaksu ning saab selle samas ka oma maksukohustusest maha arvata.

Püsiv tegevuskoht – koht, mille kaudu kas täielikult või osaliselt toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus.

Solidaarvastutus – isikud peavad täitma kohustuse solidaarselt ning võlausaldaja võib nõuda kohustuse täielikku või osalist täitmist kõigilt võlgnikelt ühiselt või igaühelt või mõnelt neist.

Teenus – ettevõtluse korras osutatav hüve või võõrandatav õigus, mis ei ole kaup.

Välisriik – riik või selle jurisdiktsioonile alluv territoorium, välja arvatud Eesti. Välisriik on nii teine liikmesriik kui ka ühenduseväline riik.

SUMMARY

Value added tax and some practical aspects of its imposition

Peedu Zeiger

Unlike a lot of other taxes value-added tax (VAT) has an impact on most people, who are either tax bearers or taxpayers. Taxation should be considered the sign of independence of the state. Taxation is also a part of the general fiscal and economic policy of the state. Tax collection into the state budget makes it possible to fund public expenditures and redistribute income. Taxation forms an economic measure as well. It can be used to affect consumption, increase saving and develop the structure of the business sector.

Knowing the principles of taxation is an essential factor in expanding entrepreneurship. As to taxation, the legislation in Estonia does not provide the agreements with tax authorities and the neglect of the taxation conditions may cause irrecoverable loss to the economic agents.

Tax policy makes it possible to influence the welfare of different social groups. Tax application can bring about essential social differentiation, but its purposeful and rational application, which is based on comprehensive studies, may relieve it.

The aim of the present paper is to study the value added tax, one of the best-regulated taxes in the European Union, and some practical aspects and problems of its imposition in Estonia. The paper as a whole is innovative as it includes a survey of the history of VAT, the analysis of the terminology and most essential problems in imposing the VAT and the methodology used in making special arrangements. The paper also comprises formulas devised by the author and combined into integrated computing methods. These methods are used for calculating VAT in travelling services special arrangements. The novelty of the current paper is emphasized by the analysis made by the author concerning the possibility of VAT rate reduction for food and non-alcoholic beverages and its impact on the household welfare in Estonia. The current paper is compiled as textbook – monograph.

In order to perform the analysis, the author has set the following objectives:

- study the theoretical basis of taxation and consumer taxes and the historic development of VAT imposition;

- analyse the terminology used in VAT Act and some practical problems in imposing the VAT;
- analyse the impact of a decrease in the VAT rate on the household welfare.

The present paper analyses the history of VAT as a general consumption tax in two different economic regions in the world — in the United States of America and the European Union. The author of the paper has also analysed different factors that have an essential impact on taxation. The concurrence of political decisions and legislative acts on the taxation policy as well as on the taxpayer's well-being was under observation. The paper presents an analysis of the changes induced by VAT reduction on the income of the households as compared to alternative variants. As an alternative, the impact of an increase in the basic exemption on the household income has been studied.

The paper has a practical value for the standpoints presented in the paper are not restricted only to the explanations in the problematic areas but offer a practical solution as well. Practical problems are illustrated with explanatory drawings and examples, which make it possible to get a consistent overview of the principles handled.

Opinions of recognised experts and researchers on VAT have been taken into account when compiling the paper. Legislative acts regulating the application of VAT or having an essential importance in its application have been looked into. In order to draw up the comparative and empirical analyses, data on the structure of household expenditures from Estonian Statistical Office, United Kingdom Government Statistical Service, Latvian State Statistical Bureau and the Lithuanian Department of Statistics were studied.

In order to achieve the objectives set the following steps have been taken:

1. the theoretical basis of taxation in general and consumption taxes was studied;
2. the history of VAT and the reasons that influenced its application or its deferment were looked into;
3. the terminology used for VAT, as well as the practical problems of VAT levy were analysed;
4. the impact of a decrease in VAT reduction and an increase in the basic exemption on the well-being of households was analysed.

There are three chapters on this paper

Chapter I of the thesis gives an overview of taxation as a sign of an independent state and a part of general economic policy. The overview mostly draws upon taxational and legislative acts regulating taxation and standpoints of taxation experts and researchers. It also expands on the history of VAT imposition in two different economic regions –the United States of America and the European Union. It is analysed why VAT in the given region has been levied or its imposition has been postponed.

Chapter II concentrates on the terminological analysis and on solving some practical problems concerning the VAT. Terminological analysis mostly elaborates on the necessity to rename the name of the VAT and Value-Added Tax Act valid in Estonia at present (*käibemaks* and *käibemaksuseadus*, respectively) pursuant to the taxation principles derived from the conception of added value. When studying the problems concerning VAT imposition the author of the present paper has paid attention to the bottlenecks encountered in practice. The paper also provides explanations to preclude causes of its origin in the future.

In Chapter III the author has studied the effect of tax reduction on the household income. In course of the study a comparative analysis was carried out where the pecuniary savings derived from tax reduction formed a basis for the analysis. As an alternative, pegging basic exemption to the bottom rate of gross earnings and its impact on the household income was studied.

The brief summary of the conclusions is as follows:

History

The taxation of consumption was first paid attention to in Europe in the 16th century. A counsellor to the Spanish king, Duke Alba, had an idea to levy a tax on the local commodity exchanging. In addition to the price, an obligatory sum was to be imposed on all goods that the vendor would transfer to the state (e.g. tenth penny tax). But such suggestions caused a riot among the people and were never put in practice.

At the beginning of the 20th century, in 1918, the United States discussed the possibility of consumption tax introduction, but consumption was first taxed only in 1930s.

Wilhelm von Siemens is held responsible for the idea of introducing value duty and he was the man who in 1919 was the first to propose the introduction of value added tax in Germany.

In 1954 France was the first to levy the value added tax. In 1967 the European Economic Community adopted the First Council Directive on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. It required that Member States replace their general indirect taxes (production taxes and consumption taxes) they had applied so far by a common system of value added tax. The cumulative effect of these progressive taxes formed trade barriers, especially in the import and export of the member states, for it was difficult to calculate the precise tax bill in the price of goods and services.

In 1977 the Sixth Council Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes was adopted. A common system of value added tax and the uniform basis of assessment were established.

By the middle of 1990-s all the present member states of the European Union had re-arranged their consumption tax systems into tax system based on VAT.

The introduction of a common VAT system in the European Union can be explained by a number of reasons, which include: the harmonisation of indirect taxes and the avoidance of the cumulative effect of progressive taxes, guaranteeing independent taxation both in national level and between the member states, **the formation of a common basis which forms a basis for pooling capital for the common budget.** An essential factor that would disfigure the administration of the budget of the EU by the member states is the destination-based taxation of consumption valid at present. Pursuant to this principle those member states whose import of goods surpasses export have a heavier burden in implementing the budget. Transition to the 'country-of-origin' principle is very difficult because it would mean a substantial increase in the tax burden of exporting countries and smaller countries that import most of their commodities would lose an essential part of their present sales tax revenues. Harmonisation is still going on as a system for tax revenue payments satisfying all member states has not been worked out yet. Till then the relatively complicated and full of exceptions transitional provisions that are constantly being changed will be valid. The common value added tax imposed in the European Union as a consumption tax makes it possible for the member states to establish common rules, which might, in

some cases, injure the interests of the member states. One of such example might be the imposition of common VAT from January 1, 2006.

In the United States of America the most widespread consumption tax (in 45 states) is retail sales tax. The biggest industrial country in the world has not imposed VAT on the central governmental level. This can be explained by both political reasons and the federal system of government:

- VAT imposed by the central government would restrict the member states in collecting sales tax
- The levy of VAT may establish a new "money machine of the central government" that would make it possible for the central government to spend more money on governance and increase tax rates.

Terminology and practical problems

The term 'turnover tax' is misleading because turnover tax is a cumulative tax, whereas VAT is not a cumulative tax. The term should be harmonised with the principles of the tax. It is also necessary to harmonise the terminology applied in legislation with the actual content of the term. 'Turnover' tax should be renamed value added tax, in short VAT. Opposition to the change in the name of the tax is not justified. David Williams, a Professor at the London University, seeing the rapid development of the VAT suggested already in 1996 for the states imposing VAT that they should harmonise the term with the concept of the tax.

When talking about taxation objects, the term 'turnover' cannot be interpreted as an alienation transaction. In case of VAT 'turnover' can be interpreted as a result of an action or a deed. It can be the thing or the value that is taxed. The term 'turnover' in the form of a VAT differs from the revenue from sales applied in accounting. The objects of VAT are not transactions but the passing of a good in the process of transaction. Professor Williams acknowledges that naming the transaction VAT has caused several problems. In English the word «supply» is used. Its translation into Estonian, when bearing in mind VAT would be '*tarne*' (supply, delivery) which quite often does not foresee passage of ownership or title. The moment of delivery marks the moment of handing over the goods. In sense of VAT the sale of basic assets and other irregular transactions that the accounting office handles as sundries may qualify as turnover.

There are two foundations that determine the time for the formation of turnover and rendering a service:

- dispatch of goods, providing a service
- total or partial payment for the goods or services.

Time for "intra-community supply" and "intra-community acquisition" differs from the principles mentioned above because intra-community supply and acquisition are considered being originated on the 15th of the month following the dispatch or arrival of the goods or services, or on the date the invoice was issued, if it the latter was performed earlier than the 15th. In this case there are two criteria for determining the time for turnover generation:

- dispatch of goods
- or issue of the invoice.

In practice, the date on which the invoice was issued should form the basis for the determination of the intra-community turnover generation. The invoice should be issued within seven days from the dispatch of goods. Dispatch of goods and rendering them accessible will form a basis on the occasion only when the invoice has not been issued by the 15th of the following months.

Tax levied on travelling service as a special arrangement is quite new in Estonia and the common methodology in some aspects is still being elaborated on. Special arrangements in the taxation of travelling services are imposed on the end-customers. Following the principles of special arrangements the turnover of the travel agencies offering the service is only the add-on percentage or marginal of the price the travel agency has added to the goods or services when reselling to the traveller. The author of the present paper has explained the main principles in the introduction of the special arrangements and given guidelines and formulas devised by the author for the application of integrated computing methods.

The impact of the VAT reduction on the household welfare

In order to examine the impact of the VAT rate reduction for food and non-alcoholic beverages on the household income the author of the paper has carried out current analysis in two stages. In the first stage the author has examined which would be an alternative variant that would influence the most households in Estonia if amendments are made in income tax. In the

second stage the result of first stage is compared with the expected result of the VAT rate reduction for food and non-alcoholic beverages.

The author of current paper is on opinion that the VAT rate reduction for food and non-alcoholic beverages in Estonia is not argumented when alternative variants are applied. The author finds that one of the possible alternatives could be binding the basic exemption in Estonia with the minimum gross wage established by Estonian government.

In addition to the application of alternative variants there are other counterarguments to the reduction of VAT on foodstuffs:

- the proportional expenditure on foodstuffs in the household consumption expenditures would decrease;
- the consumption expenditures structure in the household would change and the relative importance of foodstuffs in the total consumption expenditures would decrease;
- the VAT underpayment to the government budget brought about by a decrease in the VAT rate imposed on foodstuffs in the essential part would remain for the retail sales to cover.

The reduction of VAT rate on foodstuffs could be considered when alternative variants cannot be applied. The topicality of the problem might increase when in connection with the introduction of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 in the Member States the VAT rate in Estonia would increase.

The author of the present paper is on an opinion that he has achieved the set objectives and solved the questions raised.

ELULOOKIRJELDUS

PEEDU ZEIGER

Sünniaeg ja koht	23. juuli 1959, Tartu
Rahvus	eestlane
Aadress	Eesti Põllumajandusülikool Majandus- ja Sotsiaal-instituut, Kreutzwaldi 64, 51014 Tartu Estonia
Telefon	7313 016
e-post	zeiger@eau.ee
Perekonnaseis	abielus

Hariduskäik

01.09.2002 –	Eesti Põllumajandusülikool Majandus- ja Sotsiaalinstituut – doktoriõpe
09.1997 – 07.1998	Eesti Põllumajandusülikool majandus- ja sotsiaalteaduskond – magistriõpe
02. 1987 – 11. 1996	Eesti Põllumajandusülikool, loomakasvatuse eriala

Ametikäik

03. 2003 –	Eesti Põllumajandusülikool MS – lektor
01. 2002 – 01. 2003	Audiitorbüroo BDO Eesti AS regiooni juhataja, juhtivkonsultant
01. 1999 – 01. 2002	Meriton Hotels AS – juhatuse esimees-tegevjuht
04. 1998 – 03. 2003	Iberia Investeeringute OÜ (kinnisvara arendus) juhatuse liige/likvideerija
03. 1997 – 01. 1998	AS Tartu Lihakombinaat, juhataja-peadirektor
08. 1996 – 03. 1997	AS Tartu Lihakombinaat, müügijuht
05.1995 – 08. 1996	Vara vallavalitsus – majandusnõunik
03. 1992 – 05.1995	AS Zeiger – direktor
05.1989 – 03.1992	Vara kolhoos – esimees, likvideerimiskomisjoni esimees
1981 – 04. 1989	Vara sovhoos, Vara kolhoos – loomakasvatuse spetsialist

Akadeemilised kraadid

1998	Majandusteaduse magister (Eesti Põllumajandusülikool), magistritöö "AS Tartu Lihakombinaadi majandustegevuse analüüs ja arenguperspektiivid"

Kuulumine organisatsioonidesse

Alates 2002	Eesti Maksumaksjate Liidu liige
Alates 2002	Akadeemilise Põllumajanduse Seltsi liige
Alates 2002	Eesti Agraarökonomistide Assotsiatsiooni liige
Alates 2004	Eesti Akadeemilise Ühistegevuse Seltsi liige

Teadustöö põhisuunad

Käibemaksu ajalugu, terminoloogia analüüs, käibemaksu mõju leibkondade sissetulekutele, tulumaksu mõju leibkondade sissetulekutele

Võõrkeelte oskus

Vene, inglise

TEADUSPUBLIKATSIOONID

Zeiger, P. Lihaimpordi mõju Eesti lihatööstusele (Influence of meat import on Estonian meat industry). EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalteaduskond (Faculty of Economics and Social Sciences). Tartu, 1998, EPMÜ teadustööde kogumik, 196, lk 105–108. b10460639.

Zeiger, P. Käibemaksumäära täiendava diferentseerimise vajalikkusest ja võimalikkusest Eesti Vabariigis (Opportunities and needs for additional differentiation of the value added tax in Estonia). EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalteaduskond (Faculty of Economics and Social Sciences). Tartu, 2003, EPMÜ teadustööde kogumik, 1406–4049, 217, lk 325–330.

Zeiger, P. Käibemaks. Õpiku käsikiri. (Value added Tax. Manuscript of the Textbook) EPMÜ Majandus- ja Sotsiaalinstituut, 2004.

Zeiger, P. Lehtsaar, J. Kerner, Ü. Tulumaksu muudatuste mõju leibkondade sissetulekutele (The effect of income tax changes on income of households). Tartu 2005 (avaldamisel ajakirjas "Agraarteadus").

Zeiger, P. Lehtsaar, J. Kerner, Ü. Toiduainete käibemaksumäära diferentseerimise otstarbekusest Eestis (On the expedience for differentiation of rates of value added tax, imposed on food in Estonia). Tartu 2005 (avaldamisel ajakirjas "Agronomy Research").

Lehtsaar, J. Zeiger, P. Erinevate toetuste ja käibemaksuskeemide kohaldamise mõju põllumajandusettevõtte rahavoole taimekasvatusettevõtte näitel. Tartu 2005 (avaldamisel ajakirjas "Agraarteadus").

Osavõtt konverentsidest

Eesti Põllumajandus ja maaelu Euroopa Liidus. Teaduslik-praktiline konverents 13.02.2003. a, Tartu, EPMÜ.

Perspectives of the Baltic States Agriculture under the CAP Reform. International Scientific Conference September 19th 2003, Tartu.

Publikatsioonid muudes väljaannetes

Zeiger, P. 70 aastat käibemaksu Eestis. Maksumaksja nr 1. Eesti Maksumaksjate Liit, 2003

DOKTORITÖÖ SEERIAGA SAMAST VALDKONNAST VAREM KAITSTUD DOKTORITÖÖDE LOETELU

I Rando Värnik, 2001. Maasikakasvatuse efektiivsus Eestis

II Maire Nurmet, 2001. Kapitali struktuur ja efektiivsus: Teooriaid ja rakendusi põllumajandussektorile

III Uno Silberg, 2001. Agraarpoliitika