

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND

Avaliku õiguse instituut
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Mirjam Vichmann

**Eesti väikeettevõtete käibemaksukohustuse täitmise lihtsustavad meetmed
Euroopa Liidu õiguse alusel ja liikmesriikide näitel**

Magistritöö

Juhendaja
dr iur Lasse Lehis

Tartu 2015

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. KÄIBEMAKSUDIREKTIIVIST TULENEVAD VÄIKEETTEVÕTETE ERIKORRAD	9
1.1.Maksuvabastuse erikord	9
1.1.1. Maksuvabastuse erikord ja selle rakendamine Euroopa Liidus	9
1.1.2. Maksuvabastuse erikorra rakendamisega kaasnevad erisused	12
1.1.3. Maksuvabastuse erikord Eesti väikeettevõtete tegevuse soodustamisel	18
1.1.4 Maksuvabastuse erikorra tulevik	21
1.2.Kindla maksumääraga erikord	24
1.3.Astmeline käibemaksusoodustus	27
2. TEISED EESTI VÄIKEETTEVÕTETE TEGEVUST SOODUSTAVAD KÄIBEMAKSUGA SEOTUD MEETMED	31
2.1Eesti väikeettevõtete tegevuse soodustamine deklareerimiskohustuse lihtsustamise teel....	31
2.1.1 Deklareerimiskohustuse vajalikkus	31
2.1.2 Arvete deklareerimiskohustuse põhiseaduspärasus	35
2.1.3 Arvete deklareerimiskohustuse koostõla planeeritavate muudatustega Euroopa Liidu õiguses ning hetkel kehtiva õigusega	41
2.1.4 Arvete deklareerimiskohustus Läti näitel ning võrdlus Eesti olukorraga	44
2.2Kassapõhine käibemaksuarvestus	47
2.3Pikem maksustamisperiood	54
KOKKUVÕTE.....	59
ABSTRACT	65
LÜHENDID.....	70
KASUTATUD ALLIKMATERJAL.....	71
Kasutatud kirjandus	71
Euroopa Komisjoni ja Nõukogu materjalid	74
Kasutatud kohtupraktika.....	78
Normatiivaktid	78

SISSEJUHATUS

Väikese- ja keskmise suurusega ettevõtteid¹ peetakse Euroopa Liidu² tasandil asendamatuena tugevama ja kestva majanduskasvu saavutamisel ja rohkearvuliste ning paremate töökohtade loomisel. Samuti leitakse, et Euroopa vajab majanduse elavdamiseks rohkem inimesi, kes sooviksid tegutseda ettevõtjaina, millest tuleneb ka ettevõtluskultuuri edendamise tähtsus. EL-i kasvupotentsiaali soodustamiseks on oluline järgida VKE-de sõbralikke tegutsemispõhimõtteid nii liidu tasandil kui ka liikmesriikides.³

Euroopa Komisjoni⁴ seisukoht on, et EL-i suutlikkus toetada VKE-de kasvu- ja innovatsioonipotentsiaalile on otsustava tähtsusega EL-i tulevase jõukuse seisukohalt⁵ ning need moodustavad Euroopa majanduse selgroo.⁶ Sellest tulenevalt on EL-is juba pikemat aega pööratud tähelepanu VKE-de tegevuse soodustamisele. Näiteks avaldati 2011. aastal "Komisjoni aruanne Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. VKE-de koormuse vähendamine ELi õigusaktide kohandamine mikroettevõtjate vajadustele"⁷, milles on esile toodud VKE-de tähtsus Euroopa majanduse kujundamisel.⁸

VKE-d hõlmavad EL-is kasutatava käsitluse kohaselt nii mikro- ja väikeettevõtteid kui ka keskmise suurusega ettevõtteid. Mikroettevõteteks peetakse selliseid ettevõtteid, milles töötab vähem kui 10 töötajat ning mille majandusaasta käive või bilansimaht kokku on väiksem kui 2 miljonit eurot. Väikeettevõteteks peetakse neid ettevõtteid, millel on vähem kui 50 töötajat ning mille majandusaasta käive või bilansimaht on kokku vähem kui 10 miljonit eurot. Keskmise suurusega ettevõteteks peetakse neid ettevõtteid, millel on vähem kui 250 töötajat ning mille majandusaasta käive on väiksem kui 50 miljonit eurot või bilansimaht on väiksem kui 43 miljonit eurot.⁹

¹ Edaspidi lühend VKE.

² Edaspidi lühend EL.

³ Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. Ühenduse Lissaboni kava elluviimine. Kaasaegne VKE-poliitika majanduskasvu soodustamiseks ja tööhõive suurendamiseks. KOM(2005) 551 lõplik. Brüssel 10.11.2005, lk 3.

⁴ Edaspidi lühend EK.

⁵ Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. "Kõigepealt mõtle väikestele". Euroopa väikeettevõtlusalgatus "Small Business Act". KOM(2008) 394 lõplik. Brüssel 25.06.2008, lk 2.

⁶ Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. Väikesed ja keskmise suurusega ettevõtjad (VKE-d) – töökohtade ja majanduskasvu tagamise võti. Tänapäevase VKE-poliitika vahekokkuvõte. KOM(2007) 592 lõplik. Brüssel 4.10.2007, lk 3.

⁷ Euroopa Komisjon. Komisjoni aruanne Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. VKEde regulatiivse koormuse vähendamine ELi õigusaktide kohandamine mikroettevõtjate vajadustele. KOM(2011) 803 lõplik. Brüssel 23.11.2011.

⁸ *Ibid.*, lk 2.

⁹ Euroopa Komisjon. Annual Report on European SMEs 2013/2014 – A Partial and Fragile Recovery. SME performance review 2013/2014. Brüssel 2014, lk 10.

VKE-d annavad EL-is üle kahe kolmandiku erasektori tööhõivest ning need täidavad seega olulist rolli majanduskasvus. Samuti on need EL-i majanduse jaoks tööandjatena ja innovatsiooni allikana keskse tähtsusega.¹⁰ Ka on EL-is on valitsev seisukoht, et edukad VKE-d muudavad Euroopa vastupidavaks selleks, et tänapäeva globaliseerivas maailmas tekkinud ebakindlusega hakkama saada.¹¹

EL-i liikmesriikides kokku moodustavad mikroettevõtted 92,4 protsenti kõikidest ettevõtetest, kes ei tegutses finantssektoris.¹² Samuti moodustavad VKE-d rohkem kui 70 protsenti kogu lisandväärtusest, mis on tekitatud väljaspool finantssektorit.¹³ Näiteks loodi VKE-des suurusega ettevõtetes aastatel 2002 – 2010 85 protsenti kõigist uutest töökohtadest.¹⁴

Sellest tulenevalt on EK võtnud enda kohustuseks nende arengut toetada, seda eeskätt Euroopa ettevõtlusalgatus "Small Business Act" põhjal, mille aluseks on põhimõte "kõigepealt mõtle väikestele".¹⁵ EK tegevuskava üks oluline eesmärk on aidata VKE-de majandustegevusele kaasa, vähendades halduskoormust, mis tuleneb Euroopa Liidu tasandil vajalikuks peetavatest õigusaktidest.¹⁶

VKE-de jaoks on paremat õigusloomet peetud eriti tähtsaks, kuna nende vahendid on piiratud ning neil on vähe kogemusi keeruliste eeskirjade täitmisel. Halduskoormus võib VKEde jaoks olla ebaõiglaselt raske. On leitud, et eeskirjade ja õigusaktide lihtsustamine on EL-is ühine kohustus ning seetõttu peavad ka liikmesriigid sellele tähelepanu pöörama nii oma riigi õigusloomes kui ka EL-i eeskirjade võimalikult lihtsal viisil ülevõtmisel.¹⁷

Eesti ettevõtluse kontekstis on VKE-d samuti määrava tähtsusega, tekitades umbkaudu 74 protsenti lisandväärtusest ning 78 protsenti erasektori tööhõivest.¹⁸ 2014. aastal avaldatud statistika põhjal on Eestis ettevõtlusaktiivsus pärast 2009. aasta seisakut pidevalt kasvanud. Näiteks tegutses Eestis 2012. aastal 66 000 mittefinantsäriühingut, mis on 4000 võrra ehk 7 protsendi võrra enam kui aasta varem.¹⁹ Eesti Statistikaameti andmete kohaselt oli 2008. aastal Eesti ettevõtete arv, milles töötas 1 – 9 inimest, umbes 47 000 ning see number on

¹⁰ Euroopa Komisjon (viide 7), lk 2.

¹¹ Euroopa Komisjon (viide 5), lk 2.

¹² Finantsteenuste osutamine ja väärtpaberid tekitavad maksuvaba käibe, mida võib soovi korral maksuhaldurit eelnevalt kirjalikult teavitades käibemaksuga maksustada. Seetõttu ei ole käibemaksu arutamisel finantssektoris tegutsevaid ettevõtteid arvestatud. (K. Kägi, U. Võimre. Käibemaks. Äripäeva Kirjastus, 2007, lk 172.)

¹³ Euroopa Komisjon (viide 9), lk 82.

¹⁴ Euroopa Komisjon. Väikeettevõtted loovad 85% töökohtadest. Pressiteade. Brüssel 16. 01.2012. – Arvutivõrgus: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-20_et.htm (29.04.2015)

¹⁵ Euroopa Komisjon (viide 7), lk 2.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ Euroopa Ühenduste Komisjon (viide 3), lk 7.

¹⁸ Euroopa Komisjon. Enterprise and Industry 2014 SBA Fact Sheet: Estonia. Teatmik. Euroopa Komisjon 24.09.2014, lk 2.- Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/8886/attachments/1/translations/en/renditions/pdf> (25.01.2015).

¹⁹ Euroopa Komisjon (viide 18), lk 13.

aasta-aastalt kasvanud. Aastal 2013 oli selliseid ettevõtteid Eestis umbes 64 000.²⁰ Ettevõtted, milles töötab vähem kui 10 inimest, moodustavad 90 protsenti kõigist Eesti ettevõtetest.²¹ 2009. aastal oli Maksu- ja Tolliameti andmetel kuni 200 000 euro suuruse käibega maksukohustuslasi 58 423 isikut, mis moodustab kõikidest maksukohustuslastest 81 protsenti, ning mille käive moodustab kõigest 6 protsenti kõikide ettevõtete käibest.²²

2008. aastal oli käibemaksutulu EL-i liikmesriikide maksutulust 21,4 protsenti,²³ 2011. aastal ulatus see 904 miljardi euroni ning oli peamine maksutulu allikas EL-is.²⁴ Eestis oodatakse 2015. aastal laekuva käibemaksutulu suuruseks 1 865 miljonit eurot, mis on laekuvatest maksudest sotsiaalmaksu järel teine.²⁵

Praegu EL-is kehtivate käibemaksueeskirjade keerukus põhjustab ettevõtjatele halduskoormust.²⁶ Käibemaksu haldamine teatud kindlates valdkondades moodustab 60 protsenti kogu halduskoormusest.²⁷ Eesti VKE-d on 2011. aastal pidanud suurt maksukoormust kas üldiseks või väga oluliseks probleemiks nende tegevuses ning seda peetakse peamiseks arengut takistavaks teguriks. Samuti on uuringutest selgunud, et koormavad õigusaktid ja liigne bürokraatia pärsivad 38 protsenti VKE-de arengut ning see tegur oli 2008. aastal pärast suurt maksukoormust tähtsuselt teisel kohal.²⁸

Riigi maksuhalduse tõhusus ja tulemuslikkus avaldavad mõju ettevõtjate kuludele, mis tulenevad maksukohustuse täitmisest ning valitsuse kuludele seoses maksude haldamisega. Käibemaks moodustab suure osa ettevõtjate halduskoormusest, mistõttu on oluline nende tegevuse lihtsustamiseks ning sellele kaasaaitamiseks parandada käibemaksu haldamise kvaliteeti.²⁹

²⁰ Aastal 2011 oli Eestis ettevõtteid, milles töötas 1-9 töötajat, 55 458 ning aastal 2012 oli vastav arv 59 372 (Eesti Statistikaameti ettevõtete majandusnäitajate andmebaas. Arvutivõrgus: http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=EM001&ti=ETTEV%D5TETE+TULUD%2C+KULUD+JA+KASUM+TEGEVUSALA+%28EMTAK+2008%29+JA+T%D6%D6GA+H%D5IVATUD+ISIKUTE+ARVU++J%C4RGI&path=../Database/Majandus/03Ettevete_majandusnaitajad/06Ettevete_tulud_kulud_kasum/02Aastastatistika/&lang=2; (29.04.2015).

²¹ Eesti Statistikaamet. Eesti statistika aastaraamat 2014. Tallinn: Statistikaamet 2014; lk 213.

²² Rahandusministeerium. Seaduseelnõu 797 SE seletuskiri, 13.10.2010, lk 8.

²³ Euroopa Komisjon. Roheline raamat. Käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas. KOM(2010) 695 lõplik, lk 3.

²⁴ Institute for Advanced Studies. A study on the economic effects of the current VAT rates structure. Final Report. TAXUD/2012/DE/323. Viin: Institute for Advanced Studies 17.10.2013, lk 23. – Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_rates_structure_final_report.pdf (2.02.2015).

²⁵ Rahandusministeerium. 2015. aasta riigieelarve seletuskiri, lk 21.

²⁶ Euroopa Komisjon (viide 23), lk 4.

²⁷ Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. Halduskoormuse vähendamise tegevusprogramm Elis. Sektoripõhise vähendamise kavad ja 2009. aasta meetmed.. Brüssel 22.10.2009, KOM(2009) 544 lõplik.

²⁸ R. Kaarna, M. Masso, M. Rell. Väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused 2012. Poliitikauuringute keskus PRAXIS., 2012, lk 29.

²⁹ Euroopa Komisjon. Komisjoni aruanne Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. Määruse (EMÜ, Euratom) nr 1553/89 artikli 12kohane seitsmes aruanne käibemaksu kogumis- ja kontrollimenetluse kohta, SWD(2014) 38 lõplik, Brüssel 12.2.2014, lk 3-4.

Eeltoodu põhjal on VKE-de roll nii EL-i kui Eesti majanduses märkimisväärne. Samuti moodustab käibemaksutulu väga suure osa liikmesriikide ja EL-i maksutulust. Selleks, et tekitada käivet, millelt tekib liikmesriigile käibemaksutulu, on vaja soodustada igal võimalikul viisil ettevõtlust. Kuivõrd Eestis moodustavad ainuüksi mikroettevõtted 90 protsenti kõigist ettevõtetest, on VKE-d tervikuna Eesti majandusele silmapaistva tähtsusega.

Nagu eelnevalt on välja toodud, on Eesti VKE-de tegevust ja arengut enim takistavad aspektid suur maksu- ja halduskoormus. Kui VKE-del on suur halduskoormus, tähendab see ka maksuhaldurile suurt koormust, sest ta peab kõiki talle laekuvaid andmeid hoidma ning läbi töötama, millele kulub omakorda suur ressurss. Sellest tulenevalt on kindlasti üks VKE-de tegevust soodustav ning maksuhalduri tegevust lihtsustav viis vähendada VKE-de halduskoormust. Nagu sissejuhatuse alguses on välja toodud, on see ka EL-i ühtse poliitika eesmärk.

17. mail 1977 võeti EL-is vastu käibemaksu direktiiv 77/388/EMÜ³⁰, mis viis ühtse käibemaksusüsteemi rakendamiseni EL-is. Euroopa Nõukogu 28. novembri 2006 direktiivis 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi³¹, mis jõustati 1. jaanuaril 2007. a ning mis asendab kuuendat direktiivi, sisalduvad sätted, mida rakendades on võimalik VKE-de tegevust siseriiklikul tasandil soodustada, kehtestades neile võrreldes käibemaksukohustuste standardreeglitest soodsamad reeglid. Ka Eesti käibemaksuseaduses³² on sätted, mille rakendamine peaks aitama VKE-de tegevust soodustada.

Käesoleva magistritöö kirjutamise hetkeseisuga ei ole magistritöö autorile teadaolevalt Eestis läbi viidud analüüsi, mis tooks võimalikult ühtselt välja käibemaksudirektiivis sätestatud erikorrad, mille rakendamisel oleks liikmesriikidel võimalik neis asutatud VKE-de tegevust soodustada. Samuti analüüsiks erikordasid, mida Eesti ei kohalda, teiste liikmesriikide näitel ning tooks välja, kas näidetele tuginedes oleks vajalik või võimalik vastavaid erikordasid ka Eestis rakendada eesmärgiga soodustada nii VKE-de tegevust kui ka kokku hoida maksuhalduri kuludelt.

Ühtlasi ei ole magistritöö autorile teadaolevalt analüüsitud, kas Eestis juba kohaldatavatele käibemaksudirektiivist tulenevate VKE-de tegevuse soodustamisele suunatud erikordasid võiks teiste liikmesriikide näidetele tuginedes rakendada praegusest erinevalt. Erikordade

³⁰ Euroopa Nõukogu. 17.05.1977 direktiiv 77/388/EMÜ käibemaksu käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta - ühise käibemaksu süsteemi struktuur ja kohaldamiskord. - ELT L 145/1, 13.6.1977. Edaspidi käesolevas magistritöös nimetatud kui "kuues direktiiv".

³¹ Euroopa Liidu Nõukogu. 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. - ELT L 347, 11.12.2006. Edaspidi käesolevas magistritöös nimetatud kui "käibemaksudirektiiv".

³² Käibemaksuseadus, 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554; RT I 204, 41,278; RT I 2004, 43, 299 ... RT I, 30.12.2014, 4.

rakendamise muutmine võiks kaasa aidata Eesti VKE-de tegevusele ning samal ajal vähendada maksuhalduri koormust.

Käesoleva magistritöö eesmärk on uurida, kas EL-i käibemaksudirektiivist tulenevaid võimalusi VKE-de tegevuse soodustamiseks oleks võimalik rakendada Eesti VKE-de tegevuse soodustamiseks ning maksuhalduri koormuse vähendamiseks. Samuti, kui Eesti juba rakendab käibemaksudirektiivist tulenevaid erikordasid või meetmeid, siis kas oleks võimalik neid rakendada efektiivsemal moel nii, et mõlemale osapoolle tõuseks sellest suurem tulu. Ka on võimalik, et käibemaksukohustuslaseks olemisega Eestis kaasneb VKE-dele liigne halduskoormus, mis võib olla vastuolus nii EL-i ühtse poliitikaga VKE-de tegevuse soodustamisel ning millega kaasneb ka maksuhaldurile ebamõistlikult suur koormus ning sellest tulenevalt takistab see ka tema tegevust. Samuti on töö eesmärk võimalusel teha seadusandjale ettepanekud vastavate sätete muutmiseks eesmärgiga soodustada Eesti VKE-de tegevust nende halduskoormuse vähendamise läbi ning sellest tulenevalt vähendada ka maksuhalduri koormust.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud mitu uurimisülesannet tulenevalt peamistest meetmetest, mida on võimalik VKE-de tegevuse soodustamiseks rakendada. Töös on uuritud käibemaksudirektiivi alusel kohaldatavaid VKE-de erikordasid, milleks on maksuvabastuse ja kindla maksumääraga erikord ning astmeline käibemaksusoodustus. Samuti on analüüsitud deklareerimiskohustuse lihtsustamise võimalusi läbi VKE-de tegevusele kaasaaitamise, kassapõhist käibemaksuarvestust ning pikemat maksustamisperioodi. Eeltoodud ülesannete lahendamise käigus on analüüsitud meetmete olemust ning seda, kuidas oleks võimalik neid rakendada hakates või nende rakendamist efektiivsemaks muutes VKE-de tegevust soodustada ning samal ajal maksuhalduri koormust vähendada. Käesoleva magistritöö hüpotees on, et käibemaksudirektiivi alusel VKE-de tegevust soodustavate meetmete rakendamisel ning muutes juba rakendatavatele meetmetele kohalduvaid KMS-i sätteid nii, et neid oleks võimalik rakendada efektiivsemalt; samuti kooskõlastada Eestis hetkel rakendatav käibemaksu deklareerimiskohustus EL-i ühtse VKE-sid puudutava poliitikaga, on võimalik Eesti VKE-de tegevust olulisel määral soodustada ning sellest tulenevalt on võimalik oluliselt vähendada ka maksuhalduri koormust, mis on otseselt seotud VKE-de halduskoormusega.

Eeltoodule tuginedes on uurimiseesmärkide saavutamiseks käesolev magistritöö jaotatud kahte peatükki, mis omakorda on jaotatud alapeatükkideks. Esimene peatükk on pühendatud käibemaksudirektiivi VKE-de erikordade analüüsimisele. Pikemalt on peatutud maksuvabastuse erikorral, mida saavad VKE-d ka praegu Eestis rakendada. Samuti on see

EL-is kõige laialdasemalt kasutusel olev erikord, mille abil on võimalik VKE-de arengule oluliselt kaasa aidata. Kuivõrd seda erikorda rakendavad EL-i liikmesriigid enim, on selle analüüsimisele ning edasiarendamisele EL-is kõige rohkem tähelepanu pööratud ning püütud mõelda, kuidas saaks erikorra abil VKE-de tegevusele veelgi kaasa aidata. Sellest tulenevalt on üks alapeatükk pühendatud ka maksuvabastuse erikorra võimalikele arendutele tulevikus, mis on hetkel EL-is kaalumisel.

Esimese peatüki kaks ülejäänud alapeatükki on pühendatud kindla maksumääraga erikorrade ning astmelisele käibemaksusoodustusele. Kuivõrd need on Eesti õiguskorrale ning VKE-dele tundmatud, on alapeatükkides eelnimetatud erikordade olemust analüüsitud, välja on toodud teiste liikmesriikide näited ning lõpuks on jõutud tulemuseni, kas nende rakendamise võimalikkus oleks vajalik ning mõistlik ka Eesti õigusega kehtestada eesmärgiga VKE-de ja maksuhalduri tegevust lihtsustada.

Käesoleva magistritöö teine peatükk on pühendatud nendele käibemaksudirektiivist tulenevatele meetmetele, mis ei ole erikorrad, kuid mille rakendamise abil on võimalik VKE-de tegevust oluliselt soodustada. Siin on pikemalt peatutud VKE-de deklareerimiskohustusel, kuivõrd autor on leidnud, et selle täitmisega võib VKE-dele olla tõusetunud suur halduskoormus, mis ei pruugi olla põhiseaduspärane ega vastata ka EL-i ühtsele poliitikale või käibemaksudirektiivi sätetele. Samuti on analüüsitud kassapõhist käibemaksuarvestust ja pikemat maksustamisperioodi.

Magistritöö teema on aktuaalne, sest Eestis moodustavad VKE-d üle 90 protsendi kõikidest ettevõtetest, samas on nad välja toonud, et halduskoormus on nende arengu jaoks oluline takistus. Samuti, hetkel on EL-i ühtne VKE-dega seotud poliitika suunatud nende tegevuse soodustamisele, kuid Eestis hijaaegu vastuvõetud õigusaktid või vastuvõtmist vajavate õigusaktide vastuvõtmata jätmine ei pruugi EL-i poliitikaga ühilduda või võivad olla sellega isegi vastuolulised.

Käesoleva töö valmimisel on allikmaterjalina läbi töötatud valik eesti- ja inglisekeelset õigusalkirjandust ja EK töömaterjale. Samuti Euroopa Nõukogu rakendusotsuseid ning nende seletuskirju. Ka on kasutatud nii Riigikohtu kui Euroopa Kohtu lahendeid. Töö kirjutamisel on kasutatud analüüsiv-võrdlevat meetodit.

1. KÄIBEMAKSUDIREKTIIVIST TULENEVAD VÄIKEETTEVÖTETE ERIKORRAD

1.1. Maksuvabastuse erikord

1.1.1. Maksuvabastuse erikord ja selle rakendamine Euroopa Liidus

Käibemaksudirektiivi artikli 282 alusel on liikmesriikidel lubatud kohaldada maksuvabastusi kaupade tarnele ja teenuste osutamisele VKE-de poolt. Sellest tulenevalt võivad liikmesriigid kasutada käibemaksuvabastuse erikorda, millega on ettevõtetel, kelle aastane käive on alla liikmesriigi kindlaksmääratud taseme, õigus käibemaksu mitte deklareerida ning seda tasuda. Käibemaksuvabastus on kõige laialdasemalt kasutatud VKE-de tegevust soodustav erikord EL-is.³³

Käibemaksudirektiivi artiklis 287 on liikmesriikide kaupa välja toodud maksuvabastuse erikorda rakendavate VKE-de aastakäivete maksimaalne tase, mis peaks liikmesriigile kohaldamiseks kohustuslik olema. Vaatamata eeltoodud sättele rakendavad liikmesriigid siiski käibemaksudirektiivis loetletud määradest erinevaid käibemäärasid. Selline kõrvalekaldumine direktiivis sätestatust on võimalik tänu käibemaksudirektiivi artiklile 395 lõige 1, mille kohaselt võib EL-i Nõukogu anda igale liikmesriigile teatud tingimustel loa võtta erimeetmed käibemaksudirektiivi sätetest erandite tegemiseks.³⁴

Kõige kõrgemaid VKE-dele kohaldatavaid aastase käibe määrasid rakendavad EL-is Suurbritannia, kus on selleks 95 411 eurot ning Prantsusmaa, kus käibemäär toodete puhul on 90 300 eurot ning teenuste puhul on see 34 900 eurot. Sellele järgnevad Iirimaa vastavalt kas 75 000 eurose määraga kaupade puhul või 37 500 eurose määraga teenuste puhul ning Läti ja Sloveenia 50 000 euro suuruse määraga. Neile riikidele järgnevad Slovakkia ja Rumeenia vastavalt 49 790 eurose määraga ning 49 256 eurose määraga. Eesti rakendab EL-i liikmesriikidest üht madalaimat, 16 000 eurost määra. Eestist madalamat käibe taset rakendavad veel näiteks Küpros, kus vastav määr on 15 600 eurot; Belgia, kus vastav

³³Euroopa Komisjon. Commission staff working document. Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. (COM (2010) 695 final), SEC(2010) 1455, Brüssel 01.12.2010, lk 80.

³⁴ Käibemaksudirektiivi artikkel 395 lõige 1 sätestab, et nõukogu võib ühehäälselt EK ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksu kogumise menetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutulu summat, välja arvatud tühises ulatuses.

käibemäär on 15 000 eurot; ning Taani, kus käibemäär on 6 698 eurot.³⁵ Maksuvabastust ei rakenda Holland, Hispaania ning Rootsi.³⁶

Selline käibemäärade erinevuse põhjus seisneb peale liikmesriikide endi otsustusvabadusele ka käibemaksudirektiivi sätetes. Artiklid 284 – 286 sätestavad reeglid maksuvabastuse erikorra rakendamisele lähtuvalt sellest, kas vastav liikmesriik on enne käibemaksudirektiivi kehtima hakkamist rakendanud VKE-de käibemaksuvabastust varem kehtinud kuuenda direktiivi alusel või mitte.³⁷ Käibemaksudirektiivi artikkel 285 võimaldab liikmesriikidel, kes ei ole kuuenda direktiivi alusel kohaldanud maksukohustuslastele maksuvabastust, anda maksuvabastuse maksukohustuslastele, kelle aastakäive on maksimaalselt 5000 eurot või sellega võrdne summa riigi valuutas.

Samas annab käibemaksudirektiivi artikkel 284 lõige 1 võimaluse liikmesriikidele, kes on kasutanud varemkehtinud käibemaksudirektiivi alusel võimalust kehtestada maksuvabastusi või astmelisi maksusoodustusi, säilitada nimetatud meetmed ning nende kohaldamise korra, kui need on kooskõlas käibemaksureeglitega. Ka artikkel 286 annab liikmesriikidele võimaluse vastavalt kas säilitada või suurendada vastavas liikmesriigis VKE-dele kohaldatavat aastase käibe määra.

Üheksal liikmesriigil, kes olid EL-iga liitunud ajaks, mil käibemaksudirektiiv hakkas kehtima, on seega erinevad väike- ja keskmise suurusega ettevõtete käibemäärasid sätestavad reeglid võrreldes riikidega, kes liitusid EL-iga hiljem. Kaheksateistkümnele riigile, kes liitusid EL-iga hiljem, rakenduvad käibemaksudirektiivi alusel seega teised reeglid.³⁸

Need liikmesriigid, kes olid kehtestanud käibemaksudirektiivist tuleneva aastase käibe tasemeks maksimaalse taseme, said käibemaksuvabastust vajadusel siseriiklikul tasandil paindlikult kasutada. Neil oli suurem vabadus kehtestada siseriiklikus õiguses VKE-de aastane käibemäär, et saavutada maksude kogumise ja kontrollimise õige tasakaal lisatulu saamiseks.³⁹ Seega erinevad käibemäärad ajaloolistel põhjustel ja põhinevad suurelt jaolt sellel, millal on liikmesriigid EL-iga liitunud ning kas nad liitumise hetkel kohaldasid käibemaksuvabastust või mitte.⁴⁰

³⁵ Euroopa Komisjon. Lisa 1: Thresholds (märts 2014). - Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf (27.04.2015).

³⁶ *Ibid.*

³⁷ T. T. Rauhanen, T. Venetoklis. Graduated tax relief system of VAT in Finland. Government Institute for Economic Research (VATT) 11.08.2008, lk 1.

³⁸ V. Milev. Special scheme for small and medium-sized enterprises in the EU. A useful tool for European businesses or a risk for abusive practices. Magistritöö. Malmö: Lund University 2011, lk 14.

³⁹ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 82.

⁴⁰ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 82.

Kindlaksmääratud aastase käibe määr võib olla ühtlane kõigile ettevõtetele, kuid liikmesriik võib kohaldada ka erinevaid käibemäärasid olenevalt äriühingu ettevõtlusalast. Seega võib maksuvabastuse kohaldamiseks määratava ettevõtte aastase käibe taseme suuruse kindlaksmääramisel esineda vahetegemine kaupade ja teenuse osutajate vahel.⁴¹

Prantsusmaal, Kreekas, Iirimaal, Maltal ja Portugalis⁴² rakendatakse madalamat taset teenuste müügile võrreldes kaupade müügiga. Eelnev põhineb puhtalt majanduslikel vajadustel: teenused nõuavad tavaliselt rohkem tööd kui kaupade tootmine, mille tootmisele kulub rohkem toorainet. Selle tulemusel on teenuste lisandväärtuse ja käibe suhe suurem ning seetõttu toodavad teenused sama suure lisandväärtuse, kui kaupade tootmine madalama käibega.⁴³

VKE-dele maksuvabastuse rakendamisest saadav kasu liikmesriigile seisneb maksukogumise kulude vähenemises ning erasektori puhul on see vajalik maksukohustuste täitmisele minevate kulude langetamiseks. VKE-de vabastamine käibemaksu tasumise kohustusest vähendab käibemaksuga maksustavate ettevõtete arvu olulisel määral. Samal ajal aitab see siiski kokku hoida maksukogumise kuludelt ning ettevõtete halduskoormuselt. Erikorra rakendamine vähendab aga riigile laekuvat maksutulu vähesel määral. Samuti, kuivõrd need ettevõtted ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, oleks maksutulu vähenemise määr veelgi väiksem.⁴⁴

Liikmesriikide valitsuste väljakutse on maksuvabastuse rakendamisel leida kulutõhus VKE-de aastase käibe piirmäär. Kui käibe piirmäär on liiga madal, tähendab see liikmesriigi jaoks kõrgeid maksude kogumise kulusid, mis kompenseeritaks suhteliselt suure maksutuluga, suhteliselt madal maksutulu tasakaalustaks kõrget piirmäära, kuid samal ajal oleksid maksude kogumise kulud madalad.⁴⁵

VKE-l, kes vastavat erikorda rakendab, on õigus käibemaksu mitte deklareerida ning seda tasuda, mis vähendab VKE-de halduskoormust ning selle täitmisele muidu kuluvaid ressursse, nii aega kui raamatupidamiskulusid. Samuti vähendab erikorra rakendamine liikmesriigi halduskulusid, kuivõrd VKE-de arv on liikmesriikides suur, kuid samal ajal ei ole riigile laekumata jääva maksutulu summa eeldatavasti oluline arvestades kokkuhoitavaid kulusid.

⁴¹ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 82.

⁴² Euroopa Komisjon (viide 35).

⁴³ T. T. Rauhanen, T. Venetoklis (viide 37), lk 2.

⁴⁴ Institute for Fiscal Studies. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. TAXUD/2010/DE/328. London: Institute for Fiscal Studies 1.12.2011, lk 81. –Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf (3.05.2015).

⁴⁵ T. T. Rauhanen, T. Venetoklis (viide 37), lk 2.

Eeltoodu põhjal on EL-is enim kasutatav VKE-de tegevust soodustav erikord seega käibemaksuvabastuse erikord, mille kohaldamise võimalus tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 282. Erikord on liikmesriikidele kohaldamiseks vabatahtlik, kuid vaid kolm liikmesriiki ei rakenda seda hetkel. Erikord on EL-is rakendatav aga väga erineva suuruse käibega ettevõtete puhul, kuivõrd käibemäärad, mille puhul on erikord ettevõtete poolt rakendatav, erinevad üksteisest oluliselt. Liikmesriikide valitsuste suurim väljakutse on leida kulutõhus piirmäär, mida maksuvabastuse erikorra rakendada, sest liiga madala käibemäära rakendamise korral on maksude kogumise kulud suured ning liiga kõrge määra rakendamisel võib maksuhaldurile laekuv maksutulu olla ebaproportsionaalselt madal.

1.1.2. Maksuvabastuse erikorra rakendamisega kaasnevad erisused

1.1.2.1 Sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld

Sisendkäibemaksu puhul on tegemist käibemaksuga, mille maksab käibemaksukohustuslane teisele maksukohustuslasele, kui see ostab kaupa või teenust.⁴⁶ Kuivõrd käibemaksu eesmärk on koormata tarbijat, mitte ettevõtjat, on ettevõtjal, kes kasutab sisseostetud kaupa ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, õigus arvata sisendkäibemaks oma käibemaksukohustusest maha.⁴⁷ Käibemaksu kui lisandväärtuse maksu põhimõtte kõige olulisem element on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.⁴⁸

KMS-i § 29 lõike 1 kohaselt on käibemaksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma maksustamisperioodil tehtud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Sama sätte lõike 3 kohaselt on sisendkäibemaks maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks; imporditud kauba eest tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks; samuti ettevõtlusega tegelevale välisriigi isikule Eestis tekkinud käibe eest tasutud käibemaks ning ühendusesiseselt soetatud kauba või teenuse eest tasutud käibemaks.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust võib pidada käibemaksusüsteemile omaseks, samuti võib pidada seda privileegiks, mida saab kasutada vaid nii kaua, kuni kehtiv õiguskord selleks

⁴⁶ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 332 - 333.

⁴⁷ *Ibid.*, lk 286-287.

⁴⁸ L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2104. – Tartu: Casus Tax Services, 2014, lk 350.

loa annab. Erinevatest vaatenurkadest hoolimata on tegemist paradoksiga, mis on selgelt hetkel EL-i VKE-de puhul rakendatava erikorra üks osa.⁴⁹ Paradoksiga on tegemist seetõttu, et kuivõrd VKE-l ei ole õigust tasutud käibemaksu maha arvata, peab ta selle ise tasuma.

Seega on üks maksuvabastuse rakendamise kaasnep erisus sisendkäibemaksu mahaarvamise keeld. Käibemaksudirektiivi artikli 289 alusel ei ole käibemaksust vabastatud isikul õigust sisendkäibemaksu maha arvata ega oma arvetele käibemaksu märkida. Sellest tulenevalt on maksuvabastuse erikord on pälvinud kriitikat. Näiteks on esile tõstetud asjaolu, et kindlate aastaste käibe tasemete siseriikliku õigusega kindlaksmääramine võib moonutada konkurentsi nende ettevõtete vahel, kes saavad erikorda rakendada ja nende vahel, kelle käive ületab kindlaksmääratud taseme ning kes ei saa seetõttu erikorda rakendada. Eeltoodu kehtib eriti ettevõtete puhul, kes müüvad lõpptarbijatele,⁵⁰ sest asjaolu, kas ettevõtte on käibemaksukohustuslasena registreeritud või mitte, võib otseselt mõjutada müüdava kauba või teenuse hinda.

Vastupidiselt käibemaksukohustuslasest tarnija puhul on tarnitud kaup või osutatud teenus ettevõttest kliendi jaoks täielikult maksuvaba pärast seda, kui sisendkäibemaks on maha arvatud. Seetõttu võib eeldada, et käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõttest klient eelistab peaaegu alati neid tarnijaid, kes on käibemaksukohustuslastena registreeritud, sest nende müüdav kaup või teenus ei sisalda endas varjatud käibemaksu.⁵¹

Kui käibemaksukohustuslasena mitteregistreeritud ettevõtte tarnib oma tegevuseks vajaminevat toorainet või teenuseid käibemaksukohustuslastelt, tasuvad kogu varjatud käibemaksu siiski ettevõtte kliendid. Kuivõrd lõpptarbija jaoks ei ole aga oluline, kas arvel on varjatud käibemaks, mis on lisatud hinnale või on see arvel välja toodud eraldi real enne tasumisele kuuluvat summat, saavad käibemaksukohustuslastena mitteregistreeritud ettevõtted omale soodsama hinnaga kliente meelitada nii kaua kuni toote või teenuse varjatud käibemaks on madalam kui käibemaksukohustuslaste poolt võetav.⁵²

Teenuste puhul võiks käibemaksuvabastuse erikorra kasutamine ettevõtte poolt olla kasulik just seetõttu, et eeldatavasti peab teenuseid pakkuv ettevõtte ostma sisse vähem selliseid tooteid või teenuseid, mille käibelt peaks käibemaksu tasuma. Seetõttu oleks tema poolt tasutud käibemaksusumma madalam ning teenuste lõpphinnas jääks ettevõtte poolt juba tasutud, kuid kliendi jaoks varjatud käibemaksusumma madalamaks või ei lisataks seda üldse.

⁴⁹ V. Milev (viide 38), lk 11.

⁵⁰ R. Fera, R. Krever. Ending VAT Exemptions: Towards a *Post-Modern* VAT. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation 2013, lk 11. – Arvutivõrgus: <http://eureka.bodleian.ox.ac.uk/4387/1/WP1228.pdf> (12.02.2015).

⁵¹ *Ibid.*

⁵² V. Milev (viide 38), lk 11.

⁵² R. Fera, R. Krever (viide 50), lk 11.

Maksuvabastus põhjustab käibemaksu kumuleerumist, sest see muudab mittemaksukohustuslastest ettevõtjad sisuliselt lõpptarbijateks. Kuna käibemaks on lisandunud väärtuste maks, on selline käibemaksu kumuleerumine vastuolus maksu üldpõhimõtetega. Kuivõrd maksuvabastus ei anna õigust sisendkäibemaksu maha arvata, sisaldavad kõik maksuvabastuse erikorda rakendavate ettevõtete tooted või teenused varjatud käibemaksu.⁵³ Käibemaksu kumulatsioon moonutab aga konkurentsi ning on vastuolus käibemaksu üldpõhimõtetega ja ühetaolise maksustamise põhimõttega.⁵⁴

Ka Riigikohus on oma lahendis leidnud, et käibemaksu kui tarbimismaksu olemusest tuleneb, et seda maksu maksab tarbija. See põhimõte tähendab, et käibemaks ei koorma ettevõtjat, vaid ettevõtja ülesanne on käibemaksu kogumine tarbijatelt ning kui piirata eeltoodud põhimõttest lähtuvat käibemaksu mahaarvamist, toob see endaga kaasa mitmekordse maksustamise, mida tuleb vältida.⁵⁵ Samuti, et lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga ning et ei tekiks käibemaksu kumuleerumist.⁵⁶

Seega on maksuvabastuse erikorra rakendamise üks kõrvalmõjudest käibemaksu kumuleerumine, sest käibemaksukohustuslastena mitteregistreeritud ettevõtjatel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata ning sisuliselt on nad hangitud teenuste ja toodete lõpptarbijad. Seetõttu lisavad nad enda poolt tarnijatele tasutud käibemaksu varjatud käibemaksuna oma teenuse või toote lõpphinda. Kuigi selline olukord on vastuolus käibemaksu üldpõhimõttega, et lisandväärtuse maksu maksab tarbija, ning see moonutab ka konkurentsi, leiab autor, et maksuvabastuse erikorrast tõusetuv tulu nii VKE-de kui maksuhalduri ja ühiskonna jaoks kaalub üles kumuleeruva käibemaksu vastuolu lisandväärtuse maksu üldpõhimõtetega. Siin on aga oluline välja tuua, et maksuvabastuse erikorra rakendamine on VKE-de jaoks vabatahtlik. Kui ettevõtja leiab, et tulenevalt tema ettevõtlusalast oleks tulusam sisendkäibemaksu maha arvata, võib ta end alati maksukohustuslaseks registreerida, sellisel juhul ei tekiks ka käibemaksu kumuleerumist.

⁵³ T. Elling. Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus. EML ajakiri MaksuMaksja, (nr 12) detsember, 2010, lk 31-32.

⁵⁴ H. Marrandi. Käibemaksu kumulatsioon ja maksuvaba käive. Eesti Maksumaksjate Liidu ajakiri Maksumaksja. Märts (nr 3), 2007, lk 53.

⁵⁵ RKHKo 02.05.2001, 3-3-1-18-01, p 3.

⁵⁶ RKHKo 28.05.2002, 3-3-1-21-02, p 18.

1.1.2.2 Maksuvabastuse erikorra rakendamise keeld ülepiiriliste tehingute korral

Käibemaksudirektiivi artikli 283 lõige 1 punkt c⁵⁷ alusel on erikorra rakendamine piiratud tarnetega ainult selles liikmesriigis, milles erikorda rakendav ettevõtte on asutatud. Seega võivad ettevõtted, kelle käive jääb nende asutamise liikmesriigis alla maksuvabastusele kohaldatavat käibe taset ning kes rakendavad käibemaksuvabastuse erikorda, käibemaksu mitte arvestada ainult tarnete puhul samasse liikmesriiki.⁵⁸

Eeltoodust tulenevalt peab ettevõtte, kes tarnib liikmesriiki, kus ta ei ole asutatud, selles liikmesriigis siiski käibemaksu tasuma isegi siis, kui ta tegelikult vastaks vastava liikmesriigi käibemaksuvabastuse rakendamiseks sätestatud kriteeriumitele.⁵⁹

Nimetatu taustal ning erandi rakendamise põhjuste näitlikustamiseks on paslik viidata Euroopa Kohtu lahendile C-97/09⁶⁰, milles kohus on leidnud, et tagamaks tõhus maksujärelevalve VKE-de tehingute käibe üle teistes liikmesriikides peale tema asukohariigi, oleks esiteks vaja kehtestada VKE-dele ja maksuhalduritele keerukad formaalsused, mis võimaldavad koguda asjakohaseid andmeid ja teha kindlaks võimalikud kuritarvitused. Samuti peaks asukohaliikmesriigi maksuhaldur esitama liidu kõigi teiste liikmesriikide maksuasutustele korduvaid haldusabitaotlusi nende andmete vahetamiseks.⁶¹

Kohus on eelnevalt viidatud lahendis leidnud ka, et käibemaksuvabastuse kohaldamise piiramine nii, et see kehtib vaid maksuvabastuse kehtestanud liikmesriigis asuvate maksukohustuslaste suhtes, võimaldab ära hoida seda, et mitmes liikmesriigis tegutsevad ning neis asukohta mitteomavad maksukohustuslased võiksid neis riikides kehtivate maksuvabastuste taha varjudes täielikult või suures osas pääseda oma tegevuse maksustamisest isegi siis, kui nende tegevus tervikuna objektiivselt ületab VKE taseme.⁶²

Kohtulahendi kokkuvõtte oli, et ettevõtte aastakäivet, mille abil määratakse, kas erikorra rakendamise aastase käibe tase on ületatud, tuleb tõlgendada tähenduses, et mõiste “aastakäive” on käive, mille ettevõtte on tekitanud ühe aasta jooksul selles liikmesriigis, kus ta on asutatud.⁶³

⁵⁷ Käibemaksudirektiivi artikkel 283 lõige 1 punkt c kohaselt ei kohaldata maksuvabastusi ja astmelist maksusoodustust kaubatarnetele ja teenuse osutamisele maksukohustuslase poolt, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub.

⁵⁸ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 83.

⁵⁹ *Ibid.*, lk 83.

⁶⁰ EK 26.10.2010, C-97/09, *Ingrid Schmelz vs Finanzamt Waldviertel*.

⁶¹ *Ibid.*, p-d 69-71.

⁶² *Ibid.*, p-d 69-71.

⁶³ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 83.

Maksuvabastuse erikorra piiriüleste tehingute puhul rakendamise keeldu on peetud peamiseks VKE-dele suunatud maksuvabastuse erikorra puuduseks.⁶⁴ Keelust tulenevalt on nimetatud erikorra rakendamisest kasu ettevõtetal vaid siseriiklike tehingute puhul selles liikmesriigis, kus nad on asutatud.⁶⁵ VKE-d, kelle käibe suurus vastab liikmesriigis, kus nad ei ole asutatud, erikorra rakendamise tingimustele, ei saaks erikorda selles riigis rakendada. Seda põhjusel, et nende asukohariik oleks mõni teine liikmesriik.

Eeltoodu põhjal võib tekkida olukord, kus suur ettevõtte on sobilik VKE-dele mõeldud erikorra rakendamiseks, kuivõrd väga väike osa tema käibest on maksustatav liikmesriigis, kus ta on asutatud, samal ajal kui väike ettevõtte, kes ei ole selles liikmesriigis asutatud, ei saa erikorda rakendada.⁶⁶

Nagu käesolevas peatükis on varasemalt välja toodud, on maksuvabastuse erikorra rakendamise eesmärgiks ettevõtete halduskoormuse vähendamine. Euroopa Kohtu lahendi alusel kaasneks maksuvabastuse erikorra rakendamisega piiriüleselt hetkel suur halduskoormus nii maksuhalduritele kui ka VKE-dele. Seetõttu leiab magistrirõõ autor, et maksuvabastuse erikorra ülepiirilise rakendamise keeld on põhjendatud. Samuti on erikorra rakendamine erinevates liikmesriikides tegelikult võimalik nendes äriühingute asutamise läbi. Seda põhjusel, et erikorra rakendamist siseriiklikult piirab vaid liikmesriigi kehtestatud VKE käibemäära tase.

1.1.2.3 Maksuvabastuse erikorra rakendamise võimalik negatiivne külg väikeettevõtete jaoks

Kuigi maksuvabastuse erikorra rakendamise võimaldamisega liikmesriigi poolt kaasneb nii ettevõtjatele kui maksuhaldurile olulisi positiivseid tagajärgi, on selle rakendamisel siiski ka negatiivseid külgi.

On välja toodud, et maksuvabastuse rakendamise kindlaksmääratud taseme rakendamisega kaasneb osa probleeme. Esiteks need ettevõtted, kelle käive ületab künnist, on automaatselt kohustatud tasuma kogu oma müügi pealt käibemaksu. Soomes läbiviidud uuringu tulemusel on näiteks leitud, et ettevõtte peaks oma müüki kahekordistama selleks, et maksta käibemaksu ning säilitada kasum, mis on samaväärne enne maksukohustuse tekkimist teenitud kasumile.

⁶⁴ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 83.

⁶⁵ Kui ettevõtte soovib siiski tegutseda ka teistes liikmesriikides ning rakendada neis võimaldatavaid VKE-dele mõeldud erikorda, on sel võimalik asutada vastavas liikmesriigis näiteks tütaretevõtte.

⁶⁶ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 83-84.

Mõned ettevõtted aga ebaõnnestuvad selles ning on sunnitud osast oma kasumist loobuma selleks, et maksta käibemaksu.⁶⁷

Seega pärast seda, kui ettevõtte on end käibemaksukohustuslasena registreerinud, sest tema käibe summa on ületanud liikmesriigi poolt määratud käibe taseme, väheneb tõenäoliselt tema kasum. Selline muutus tuleneb eeldatavasti sellest, et kui maksuvabastuse erandit rakendades ei pidanud ettevõtte hinnale käibemaksu lisama, siis pärast maksukohustuslaseks muutumist tekib ta see kohustus. Samas konkurentsitingimustes ei saa ta aga oma toodete või teenuste hinda olulisel määral tõsta. Seetõttu, kui ettevõtte käive ei tõuse pärast maksukohustuslasena registreerimist hüppeliselt, kaotab ta tõenäoliselt pärast käibemaksukohustuslaseks registreerumist ning sellest tulenevate kohustuste täitmahakkamist osa oma kasumist.

Ettevõtte sisemine kasv on seega ohus, kuna tihtipeale on kasumlikum vähendada tootmismahтусid või isegi jätta tegelikult tasumisele kuulunud maksud tasumata selle asemel, et end maksukohustuslasena registreerida. Lõpuks tegutsevad ettevõtted vastavalt sellele, kuidas neil oleks võimalik säilitada käibe suurus, mis jääb allapoole kehtestatud piirmäära.⁶⁸

Näiteks oli Soomes aastal 2003 ettevõtteid, kelle aastane käive jäi täpselt alla maksuvabastuse piirmäära ebaloomulikult suur arv. Soome rakendab maksuvabastuse 8 500 eurost maksuvabastuse piirmäära. Eelviidatud uuringu tulemustes esitatud andmete kohaselt ületas nende ettevõtete arv, kelle käive jäi täpselt alla piirmäära, peaaegu neljakordselt nende ettevõtete arvu, kelle aastane käive ületas maksuvabastuse piirmäära summat 500 euro võrra.⁶⁹

Soome näitel saab seega järeldada, et maksuvabastuse piirmäära rakendamine võib takistada osa ettevõtete kasvu, kuivõrd nad võivad hakata oma käibe suurust teadlikult vastavalt riigis kehtestatud käibe piirmäärale reguleerima. Samas võttes arvesse maksuvabastuse algset eesmärki, mis on VKE-de tegevuse soodustamine ning autori hinnangul osaliselt nende suureks ettevõtteks kasvamisele kaasaaitamine, on antud negatiivne külg vähetähtis.

Autori seisukoht on, et need ettevõtted, kellel on potentsiaal ja soov kasvada nii suureks, et ületada maksuvabastuse rakendamiseks sätestatud käibe määr, registreerivad end maksukohustuslaseks pärast seda, kui nende käibe määr on vastava taseme ületanud, nii või teisiti. Samuti ei tohi unustada asjaolu, et ka need VKE-d, kes hoiavad oma käibe teadlikult madalamana kui liikmesriigi poolt kehtestatud piirmäär, on liikmesriigi majandusele äärmiselt olulised.

⁶⁷ T. T. Rauhanen, T. Venetoklis (viide 37), lk 2.

⁶⁸ *Ibid.*, lk 2 - 4.

⁶⁹ *Ibid.*, lk 2 - 4.

Samuti ei ole siin autori hinnangul võetud arvesse asjaolu, et pärast maksukohustuslasena registreerimist tekib VKE-l õigus käibemaksu maha arvata ning ta ei pea enda poolt tasutud käibemaksu teenuse või toote hinnale enam lisama. See tasakaalustab kindlasti ettevõtete kasumi vähenemist ning võib seda autori hinnangul isegi tõsta.

1.1.3. Maksuvabastuse erikord Eesti väikeettevõtete tegevuse soodustamisel

KMS § 19 lõike 1 alusel tekib Eesti isikul kohustus end maksukohustuslasena registreerida alates päevast, mil tema käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot. Seega rakendab Eesti maksuvabastuse erikorra rakendamiseks VKE poolt 16 000 eurost aastase käibe piirmäära, mis on üks madalamaid EL-i liikmesriikide seas.⁷⁰

Näiteks oli Eesti statistikaameti andmete kohaselt 2014. aasta IV kvartali keskmine brutokuupalk 1039 eurot.⁷¹ Võttes arvesse eeltoodud Eesti keskmise palga suurust ning hetkel kehtiva käibemaksuvabastuse rakendamiseks vajaliku aastase käibe maksimaalset taset, 16 000 eurot, on selge, et ettevõttel, kes rakendab hetkelkehtiva regulatsiooni kohaselt maksuvabastuse erikorda, ei ole eeldatavasti võimalik tasuda mitte ühelegi töötajale aasta vältel igas kuus Eesti keskmist töötasu. Seda põhjusel, et käibe tekitamiseks on vajalik teha ka kulutusi.

Eeltoodust tulenevalt võib järeldada, et need Eesti VKE-d, kes rakendavad hetkel maksuvabastuse erikorda, on sellised, millega ettevõtjad tegelevad hobi korras ning põhitöökoha kõrvalt. Seetõttu võib eeldada, et neil ettevõtjatel puudub siinjuures ka eesmärk laiendada oma tegevust nii palju, et enda asutatud ettevõtte tegevusega igapäevaselt ning põhitöökohana tegelema hakata. Eeltoodut toetab ka madal maksuvabastuse piirmäär, sest kui ettevõtte käive ületaks vastava taseme, tekiks ettevõtjal automaatselt kohustus oma käibelt käibemaksu koguda ning seda igas kalendrikuus deklareerida. Sellest tulenevalt takistab hetkel madal maksuvabastuse piirmäär väikeettevõtlust.

VKE-de käibemaksukohustustest vabastamine võib vähendada riigikassasse laekuvat maksusummat vähesel määral. Samas tuleb leida selline piirmäära summa, mille rakendamine ei vähendaks riigile laekuvat maksutulul olulisel määral selle tulemusel, et ka suured ettevõtted, kelle ettevõtlust maksukohustuse täitmine ei takistaks, kasutaksid vastavat meedet.

⁷⁰ Vt käesoleva töö peatükki 1.1.1.

⁷¹ Eesti Statistikaamet. IV kvartalis oli keskmine palk taas kord üle 1000 euro. Pressiteade nr 22. 26.02.2015. –Arvutivõrgus: <https://www.stat.ee/90768> (21.03.2015).

Ühelt poolt peaks tase olema piisavalt kõrge selleks, et kui ettevõtte aastane käive ületab kehtestatud piirmäära, on see piisavalt tugev, et täita käibemaksu tasumise kohustust ning sellega kaasnevaid administratiivseid kohustusi. Teisalt peaks see olema piisavalt madal, et liikmesriigil ei jääks saamata liigselt maksutulu. Seega ei peaks olema võimalik maksuvabastuse erikorda rakendada nende ettevõtete puhul, mis tegelikult oleksid suurepäraselt võimelised tasuma täismääras käibemaksu ning täitma sellega kaasnevat aruandlus- ja raamatupidamiskohustust. Kuivõrd 16 000 - eurone piirmäär takistab hetkel väikeettevõtlust, tuleb seda töö autori hinnangul tõsta.

Töö autorile teadaolevalt ei ole Eestis läbi viidud uuringut eesmärgiga teha kindlaks, milline oleks optimaalne VKE-dele kohaldatav maksuvabastuse piirmäär, mida ületades tekiks neil kohustus end maksukohustuslasena registreerida. Samas on 2011. aastal Londonis asuva Eelarveuringute Instituudi poolt läbiviidud EL-i käibemaksusüsteemi uuringu tulemuste kohaselt Eesti jaoks vastav maksuvabastuse erikorra piirmäär 70 000 eurot.⁷² Sellest tulenevalt, kuivõrd tegemist on usaldusväärse institutsiooniga ning ressursid eelnimetatud summa väljaarvutamiseks on instituudi poolt juba kulutatud, leiab autor, et Eesti võiks hakata rakendama eelnimetatud piirmäärana uuringu tulemusel selgunud summat, 70 000 eurot. Ka enamuse teiste liikmesriikide poolt kohaldatavad piirmäärad jäävad umbes samasse suurusjärku.

Ühe näitena EK poole pöördumisest taotlusega maksuvabastuse rakendamiseks vajaliku käibemäära tõstmiseks võib tuua 2011. aastast. 2011. aastal pöördus Rumeenia EK poole ning taotles käibemaksuvabastuse piirmäära tõstmist 65 000 euroni. Taotluse esitamise ajal oli Rumeenias asutatud ettevõtetele kohaldatav vastav määr 35 000 eurot. Nõukogu otsuse seletuskirjas on välja toodud, et meetme võtmisega vähendatakse oluliselt korra tingimustele vastavate ettevõtjate maksukoormust ning vabastatakse nad paljudest tavapärase käibemaksusüsteemi kohastest kohustustest. Süsteemi rakendamine oli Rumeenia VKE-dele vabatahtlik.⁷³

Rumeenia vajadus vastava meetme kasutuselevõtuks ning käibemäära tõstmiseks tulenes nõukogu otsuse seletuskirja kohaselt sellest, et riigil oli märkimisväärne probleem käibemaksueeskirjade täitmatajätmisega ettevõtete poolt. Seetõttu käsitleti maksuvabastuse

⁷² Institute for Fiscal Studies (viide 44), lk 81 - 83.

⁷³ Euroopa Komisjon. Ettepanek: Nõukogu otsus, mille kohaselt lubatakse Rumeenial kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. KOM (2012) 14 lõplik. Brüssel 26.01.2012, lk 2.

piirmäära tõstmist kui käibemaksueeskirjade järgmist parandavat ning käibemaksumenetlust lihtsustavat meetet.⁷⁴

Samuti on nõukogu otsuse seletuskirja kohaselt Rumeenia esitanud seisukoha, et käibemäära tõstmisel 65 000 euroni ei oleks peaaegu mingisugust mõju lõpptarbimise etapis kogutud käibemaksutulude kogusummale. Rumeeniale anti Nõukogu otsusega luba käibe piirmäära tõstmiseks ning vastav otsus kehtis kuni 31. detsembrini 2014. a.⁷⁵

Kuivõrd eeltoodud luba anti Rumeeniale EL-i Nõukogu poolt tähtajaliselt, pidi riik loa pikendamiseks uuesti EK poole pöörduma. Eelnimetatud meetme rakendamise loa pikendamise otsuse seletuskirjas on välja toodud, et maksuvabastuse erikorra rakendatava käibe piirmäära tõstmise tulemusena sai käibemaksuvabastusest kasu enam kui 10 000 maksukohustuslast.⁷⁶

Samuti on kõikidest Rumeenia maksumaksjatest rohkem kui 84 protsendi maksumaksja aastakäive alla 65 000 euro. Umbes 21 protsenti sellistest maksumaksjatest on registreeritud käibemaksukohustuslasena ning nende panus moodustab kõigest 1,81 protsenti käibemaksu kogutulust ning seejuures ainult 0,54 protsenti riigi eelarve kogutulust. Sellele tuginedes oli Rumeenia seisukohal et maksuvabastuse erikorra rakendamine VKE-de puhul, kelle majandusaasta käive jääb alla 65 000 euro, toob kaasa lihtsustamise nii maksukohustuslase kui ka maksuhalduri jaoks. Seetõttu tegi liikmesriik ettepaneku pikendada erandi kohaldamist ühe perioodi võrra, 31. detsembrini 2017. a.⁷⁷

Rumeenia on seega näide sellest, kuidas on võimalik maksuvabastuse erikorra rakendamise piirmäära tõstmise abil soodustada suure arvu VKE-de tegevust nii, et maksuhaldurile laekuv käibemaksu tulu ei vähene oluliselt, sest umbes neljandiku VKE-de poolt tasutava käibemaksu osakaal kogu laekuvast käibemaksust on kõigest 1,81 protsenti ning 0,54 protsenti riigi eelarve kogutulust.

Lihtne arvutus näitab, et kui kõik Rumeenia VKE-d oleksid maksukohustuslased, moodustaks nende poolt tasutavast käibemaksust umbes 2 protsenti riigi eelarve kogutulust, mis on ebaproportsionaalne eeldatavate kulutustega, mis tuleks teha VKE-de maksukohustuste täitmise kontrollimiseks ning VKE-de poolt suure halduskoormuse täitmise tulemusena tehtud kulutustega. Samuti on vastava meetme rakendamisega oluliselt vähenenud Rumeenia VKE-

⁷⁴ Euroopa Komisjon (viide 73), lk 2-3.

⁷⁵ *Ibid.*, lk 3; 6.

⁷⁶ Euroopa Komisjon. Ettepanek: Nõukogu rakendusotsus, millega pikendatakse nõukogu rakendusotsuse 2012/181/EL (mille kohaselt lubatakse Rumeenial kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287) kohaldamisega. COM (2014) 653 lõplik; Brüssel, 24.10.2014; lk 2.

⁷⁷ Euroopa Komisjon (viide 73), lk 2.

de halduskoormus, mis aitab neil varasemast enam pühenduda ettevõtlusega tegelemisele. Kuivõrd VKE-de suur halduskoormus takistaks nende tegevust ning seetõttu, et nad moodustavad suure osa kõigist riigi ettevõtetest, aeglustuks eeldatavasti ka kogu riigi majanduskasv tervikuna.

Käesoleva magistritöö kirjutamise seisuga on seega Eesti poolt rakendatav maksuvabastuse piirmäär 16 000 eurot. Eeltoodud analüüsi põhjal ei täida see oma eesmärki, milleks on ühelt poolt ettevõtete tegevuse soodustamine ning teisalt maksuhalduri koormuse vähendamine. Seetõttu tuleks erikorra rakendamise kriteeriume autori hinnangul muuta. 2011. aastal Londonis asuva Eelarveuuringute Instituudi poolt läbiviidud uuringus on välja toodud, et Eesti jaoks oleks optimaalne maksuvabastuse erikorra piirmäär 70 000 eurot.

Samuti on suurema maksuvabastuse piirmäära kehtestamine Rumeenia näitel mõlemale osapooltele kasulik, kuivõrd vabastab nad koormusest, mis kaasneb käibemaksukohustuslaseks olemisega. Autori hinnangul ei ole põhjust eelnimetatud uuringu tulemuse usaldusvärsuses kahelda, samuti kinnitab Rumeenia näide, et umbes samaväärse piirmäära kehtestamine annab positiivsed tulemused.

Eeltoodu põhjal leiab autor, et Eestil tuleb nii VKE-de tegevuse soodustamise, selle tulemusel majanduse elavdamise ning ka maksuhalduri koormuse vähendamise eesmärgil tõsta Eesti maksuvabastuse erikorra rakendamise aastase käibe piirmäära 70 000 euroni.

1.1.4 Maksuvabastuse erikorra tulevik

VKE-dele rakendatava maksuvabastuse erikorra areng ei lõppe hetkel kehtivas käibemaksudirektiivis välja toodud võimaluste rakendamisega. Roheline raamat käibemaksu tuleviku kohta sisaldab muu hulgas ettepanekuid VKE-dele rakendatava käibemaksu erikorra tuleviku kohta. EK on rõhutanud, et hetkel kehtiva õiguse kohaselt on käibemaksudirektiivis toodud VKE-de maksuvabastuse erandi rakendamine liikmesriikidele vabatahtlik.⁷⁸ Näiteks ei rakenda hetkel EL-i liikmesriikidest hetkel maksuvabastust Holland, Hispaania ning Rootsi.⁷⁹

Praegu rakendatavad erikorrad on mõeldud peamiselt kõige väiksematele ettevõtetele, kelle käive on tüüpiliselt võrdne üksiku töötaja sissetulekuga või on isegi madalam. Ilmselgelt on

⁷⁸ V. Milev (viide 38), lk 16.

⁷⁹ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 83.

mõistlik vabastada sellised ettevõtted käibemaksust või lihtsustada nende maksukohustusi nii palju kui võimalik, kui neilt eeldatavasti laekuva käibemaksu summa on tühine.⁸⁰

Esiteks on rohelise raamatu töödokumendis välja toodud, et liikmesriikidele võiks teha erikorra rakendamise võimaldamise kohustuslikuks. Hetkel kasutusel olev käibemaksu erikord lubab liikmesriikidel otsustada, kas võimaldada sellise erandi kasutamine ning samuti on riikidel vabadus otsustada aastase käibe taseme suurus, mille puhul saab VKE erikorda rakendada.⁸¹

Seoses sellega on tehtud ettepanek kehtestada kõigile liikmesriikidele maksuvabastuse võimaldamise kohustus ning sellest tulenevalt ka kohustuslik minimaalne aastase käibe tase, mille puhul peaks ettevõtetel võimalik maksuvabastuse erikorda rakendada. Liikmesriikidel oleks sellisel juhul õigus valida, kas rakendada minimaalsest tasemest kõrgemat käibekünnist või mitte. Sellise muudatuse kehtestamine tekitaks VKE-dele rohkem võimalusi ning teeks märkimisväärse panuse ettevõtlusega tegelemise takistuste eemaldamiseks.⁸²

Eeltoodud võimaluse rakendamisel muutuksid EL-i VKE-dele rakendatava maksuvabastuse erikorra rakendamise võimalused võrdsemaks. Kuivõrd praegu ei ole kõik liikmesriigid erikorra rakendamist oma riigis asutatud VKE-dele võimalikuks teinud, ei ole need võrdsetel positsioonidel võrreldes nende riikide VKE-de ga, kes kohaldavad maksuvabastuse erikorda.

Teiseks on välja toodud, et liikmesriikidele võiks kehtestada erikordade rakendamiseks ühtse maksimaalse taseme. Nagu töös eelnevalt välja toodud, on EK oma 2004. aasta ettepanekus muuta direktiivi 77/388/EMÜ⁸³ esitanud idee, et kõikidel liikmesriikidel võiks lubada määrata ise ettevõtete käibe maksimaalne tase, kuid seejuures tuleks EL-i õigusega kokku leppida maksimaalne tase, millest kõrgemat ei tohi liikmesriigid maksuvabastuse rakendamiseks määratleda. Selleks künnise tasemeks pakkus EK välja 100 000 eurot.⁸⁴

Ühine maksimaalne tase annaks igas liikmesriigis kaalutusõiguse vastava taseme suuruse määramiseks. Erinevate tasemete kehtestamise olulisus on vajalik, sest VKE-dele kehtestatud taset ühes liikmesriigis võidakse pidada teises liikmesriigis liiga kõrgeks või liiga väikeseks.⁸⁵

Tulenevalt EL-i liikmesriikide majanduslikust ebavõrdusest ei ole võimalik kõigile liikmesriikidele kohaldada võrdset maksuvabastuse erikorra rakendamise taset. Seetõttu on töö autori hinnangul igati mõistlik kehtestada esiteks kõigile liikmesriikidele kohustus

⁸⁰ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 84.

⁸¹ *Ibid.*, lk 85.

⁸² *Ibid.*

⁸³ Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek. Nõukogu direktiivi kohta, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksukohustuse lihtsustamiseks. KOM(2004) 728 lõplik. Brüssel 29.10.2004.

⁸⁴ *Ibid.*, lk 9.

⁸⁵ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 85.

erikorda rakendada ning määrata selleks kohustuslik minimaalne käibe tase. Eeltoodud lahendus võimaldaks kõigil EL-i liikmesriikide VKE-del direktiivist tulenevat erikorda rakendada. Hetkel on osa riikide VKE-d selles osas ebasoodsamas seisus ning selle olukorra lahendamine on autori hinnangul igati mõistlik ning vajalik. Teisalt muudaks liikmesriikide VKE-de olukorda võrdsemaks kohustusliku maksimaalse käibe taseme kehtestamine.

Seega nõustub autor rohelises raamatus välja pakutud lahendusega, mille kohaselt võiks EL-i õigusega kindlaks määrata VKE-de käibe vahemiku, mille puhul oleks võimalik rakendada liikmesriikides käibemaksuvabastuse erikorda. See tagaks liikmesriikidele paindlikkuse ning võimaluse taset vastavalt riigi majanduslikule olukorrale ning ettevõtete majanduslikele näitajatele muuta.

Kolmandaks on välja pakutud, et maksukohustuse rakendamise taseme suurus võiks hakata välja arvutama EL-is tehtavate käibemaksuga maksustatavate tehingute summa baasil. Hetkel arvutatakse rakendatav aastase käibe suurus ettevõtte asutamise liikmesriigis tehtavate tehingute summa baasil. Rohelise raamatu töödokumendis on välja toodud, et ühisturule oleks aga sobivam, kui aastane käive põhineks terves EL-is maksustatava käibe summal.⁸⁶

Siinkohal leiab autor, et vastava meetme rakendamine ei oleks mõistlik kuivõrd erikorra rakendamine on nii või teisiti võimalik vaid liikmesriigis, kus ettevõtte on asutatud. Seetõttu ei oleks vajalik hakata vastavat käibe piirmäära EL-i tasandil välja arvutama, see võib kaasa tuua halduskoormuse suurenemise EL-is. Autori hinnangul piisab VKE-dele mõeldud maksuvabastuse erikorra rakendamiseks mõeldud minimaalse ja maksimaalse käibemäära kehtestamisest.

Neljandaks on tehtud ettepanek, et liikmesriikidel võiks lubada VKE-sid kohelda mittemaksustatavate isikutena. See tähendaks, et käibemaksukohustused ei rakenduks üldiselt koos võimaliku käibemaksudirektiivi artiklist 248⁸⁷ tuleneva välistusega, mis lubab liikmesriikidel kohustada mittemaksustatavaid isikuid säilitama neile esitatud arveid. Sellisel juhul koheldaks erikorda rakendavaid VKE-sid sarnaselt füüsilisele isikule, kellel ei ole arvete säilitamise kohustust.⁸⁸

Liikmesriigid võivad siiski kontrollieesmärkidel soovida, et teatud aruandluskohustusi täidetak. Erikord, mis rakendaks käibe kindlaksmääratud suurus, peaks võimaldama kasutada teatud vahendeid, et kontrollida ettevõtte käibe suurus. Siin võiks liikmesriikidele

⁸⁶ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 85.

⁸⁷ Käibemaksudirektiivi artikkel 248 sätestab, et liikmesriigid võivad enda kehtestatavatel tingimustel nõuda mittemaksukohustuslastelt saadud arvete säilitamist.

⁸⁸ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 85.

kasulik olla arvete esitamise ning säilitamise kohustuse sätestamine. Samuti võib liikmesriigile kasulik olla selle teavitamine ettevõtetest, mida koheldakse kui mittemaksukohustuslasi läbi teatud identifitseerimissüsteemi.⁸⁹

Eelkirjeldatud ettepanekus toodud meede vähendaks seega VKE-de halduskoormust oluliselt. Teisalt kaoks meedet rakendaval liikmesriigil võimalus kontrollida VKE käibe suurust, millest oleneb maksuvabastuse erikorra rakendamise võimalikkus. Seega võib tekkida olukord, kus VKE-na alustanud ettevõtte, kes on saanud asutamisel õiguse rakendada maksuvabastuse erikorda tulenevalt tema käibe suurusest, käive on aja jooksul kasvanud nii suureks, et tal ei oleks tegelikult enam õigust erikorda rakendada. See võiks viia erikorra kuritarvitamiseni suurte ettevõtete poolt. Eeldatavasti ei rakendaks liikmesriigid meedet sellisel kujul, millisenä see on roheline raamatu töödokumendis hetkel välja toodud, kuivõrd see ei annaks neile võimalust ettevõtete käibe suuruse kontrollimiseks.

Lisaks on roheline raamatu töödokumendis välja toodud, et VKE-de tegevuse soodustamiseks võiks võimaldada neil rakendada teisi lihtsustavaid meetmeid nagu kassapõhine käibemaksuarvestus, astmeline käibemaks ning kindla maksumääraga erikord.⁹⁰

Seega arendatakse VKE-de tegevust soodustavaid meetmeid edasi ning põhirõhk on pandud just maksuvabastuse erikorra täiendamisele. Kui varem ei pandud rõhku VKE-de olukorra ühtlustamisele EL-i tasandil, siis roheline raamatu töödokumendis toodud muudatuste ettepanekute kohaselt saab järeldada, et uus suund on eelnevale just vastupidine.

1.2. Kindla maksumääraga erikord

Kindla maksumääraga erikorra liikmesriikides rakendamise võimalus on toodud käibemaksudirektiivi artiklis 281.⁹¹ Eelnimetatud artikli kohaselt on liikmesriikidel, kellel võib tavapärase käibemaksureeglite kohaldamisel VKE-dele tekkida nende ettevõtete tegevusest või struktuurist tulenevaid raskusi, võimalus enda kehtestatud tingimustel ja piirides ning pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist kohaldada maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlusi, nagu näiteks kindla maksumääraga kordasid.

⁸⁹ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 85.

⁹⁰ *Ibid.*, lk 86.

⁹¹ V. Milev (viide 38), lk 14.

Eeltoodud meetme rakendamine on käibemaksu direktiivi art 281 alusel lubatud juhul, kui selle rakendamine ei too kaasa maksu vähenemist.⁹²

Kindlaksmääratud käibemaksu erikord võimaldab üldjuhul ettevõtetel maksta kindlaksmääratud protsendi oma käibest. Tavaliselt sõltub vastav käibemaksu protsent maksustatava ettevõtte äritegevuse alast.⁹³ Teisalt on ettevõtte vabastatud tehingupõhisest deklareerimiskohustusest ning samuti puudub sel võimalus riigilt sisendkäibemaksu maha arvata.⁹⁴

Selleks, et selline erand tavapärastest käibemaksureeglitest sisse viia, peab liikmesriik konsulteerima käibemaksukomiteega ning välja tooma põhjused, miks tavaliste käibemaksureeglite kohaldamine oleks VKE-de puhul keeruline nende tegevuse või struktuuri tõttu.⁹⁵

Kindla maksumääraga erikorda VKE-de tegevuse soodustamiseks rakendab EL-i liikmesriikidest Suurbritannia, kus selle rakendamist VKE-de poolt reguleerib õigusakt *VAT Notice 733: Flat Rate Scheme for small businesses*.⁹⁶ Kasutusel olev kindla maksumääraga erikorra skeem toimib nii, et seda rakendavatel ettevõtetel on lubatud tasuda maksuhaldurile käibemaksu summa, mis on saadud arvutades kohaldatav protsent ettevõtte maksustavast käibest.⁹⁷ Skeemi kolm peamist tunnust on järgnevad: ettevõtte maksab kindlaksmääratud protsendi oma käibest maksuhaldurile; ta peab arvestust pidama selle üle, kui palju käibemaksu see oma klientidelt kogub ja kui palju sellest omakorda maksuhaldurile tasub; ning ettevõtetel ei ole lubatud sisendkäibemaksu maha arvata, välja arvatud teatud soetatud põhivaralt, mille maksumus ületab 2000 Inglise naela.⁹⁸

Skeemi puhul rakendatakse ettevõtetele olenevalt nende tegevusalast erinevaid protsendimäärasid,⁹⁹ mis jäävad vahemikku 4 protsenti toiduainete jaemüügiga, kondiitritoodetega ning tubaka, ajalehtede ja laste riiete müügiga tegelevate ettevõtete puhul kuni 14,5 protsendini näiteks raamatupidamisteenuste, IT-alaste konsultatsiooniteenuste ja õigusabiteenuste müügiga ning ehitusega tegelevate ettevõtete puhul.¹⁰⁰

⁹² Euroopa Komisjon (viide 33), lk 80.

⁹³ *Ibid.*, lk 80.

⁹⁴ Loe sisendkäibemaksu kohta käesoleva magistritöö peatükist 1.1.2.1.

⁹⁵ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 80.

⁹⁶ HM Revenue & Customs. VAT Notice 733: Flat Rate Scheme for small businesses. Selgitus. 03.05.2013. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses> (26.02.2015).

⁹⁷ R. Curtis. VAT's Simple. Taxation. – Taxation 11.06.2008. – Arvutivõrgus: <http://www.taxation.co.uk/taxation/articles/2008/06/11/6497/vats-simple> (26.02.2015).

⁹⁸ *Ibid.*

⁹⁹ R. Curtis (viide 97).

¹⁰⁰ Ühendkuningriigi valitsuse kodulehekül. VAT Flat Rate Scheme. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme/vat-flat-rates> (28.02.2015).

Selleks, et skeemiga liituda, peab ettevõtte vastama kahele kriteeriumile. Esiteks peab ta maksustava käibe summa ilma käibemaksuta järgmisel majandusaastal jääma alla 150 000 Inglise naela (umbes 207 000 eurot) ning kogu ettevõtlusest saadava tulu summa koos käibemaksuga peab järgmisel majandusaastal jääma alla 187 500 Inglise naela (umbes 259 000 eurot).¹⁰¹ Skeemi saab kasutada kuni ettevõtte ettevõtlusest saadava tulu summa koos käibemaksuga ületab 225 000 Inglise naela (umbes 310 000 eurot) jooksva majandusaasta vältel ning skeemi rakendamise õigust peavad ettevõtted ise igal majandusaastal kontrollima.¹⁰²

Erikorda rakendavatel ettevõtetel on seega erikorda rakendades kohustus oma müüdavate teenuste ja toodete hinnale lisada käibemaks ning seda maksuhaldurile tasuda. Teisalt puudub neil õigus sisendkäibemaksu maha arvata, välja arvatud teatud soetatud põhivaralt, mille maksumus ületab 2000 Inglise naela,¹⁰³ mida peetakse erikorra rakendamise negatiivseks aspektiks. Seetõttu ei pruugi erikord sobida ettevõttele, kes hangib oma ettevõtlustegevuse tarbeks peamiselt tavalise maksumääraga tooteid, sest ta ei saa tasutud käibemaksu maha arvata¹⁰⁴ ning peaks selle siiski oma müüdava teenuse või kauba hinnale juurde lisama.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu on põhjendatud sellega, et soodsamad käibemaksumäärad määratud tulenevalt sellest, kui palju käibemaksu peaksid ettevõtted maksuhaldurile tasuma, kui neil oleks õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Ehk teisisõnu on soodusmääradesse käibemaksu mahaarvamise õigus sisse arvatud.¹⁰⁵

VKE-de jaoks seisneb skeemi rakendamist tulenev põhiline tulu esiteks käibemaksuarvestusele kuluva aja ja kulude kokkuhoius, sest sel puhul on tasumisele kuuluvat käibemaksu lihtsam arvutada.¹⁰⁶ Teiseks hoiavad VKE-d skeemi rakendamise tulemusena maksukulu. Näiteks ehitusega tegelevad ettevõtjad, kellele kohaldub skeemi rakendades 9,5-protsendiline käibemaksumäär ning kelle maksustatav käive on 100 000 Inglise naela aastas, hoiaksid aastas kokku 8 600 Inglise naela.¹⁰⁷

Esimese erikorra rakendamise aasta jooksul kohaldub ettevõttele soodustus, mille alusel saab ta esimese erikorra rakendamise aasta vältel ühe protsendi soodustust tavapäraselt makstavast käibemaksu protsendilt. Lisaks tuleb positiivsete joontena välja tuua erikorra rakendamisega

¹⁰¹ R. Curtis (viide 97).

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ HM Revenue & Customs (viide 96), Sec 2.4.

¹⁰⁴ N. Huber. VAT flat rate scheme: Dos and Don'ts. - Accounting WEB, 16.11.2012. - Arvutivõrgus: <http://www.accountingweb.co.uk/article/vat-flat-rate-scheme-dos-and-don-ts/533955> (22.04.2015).

¹⁰⁵ HM Revenue & Customs (viide 96), 15.2.

¹⁰⁶ *Ibid.*

¹⁰⁷ I. Cowie. How thousands can make a profit out of VAT loophole. The Telegraph, 3.1.2011. - Arvutivõrgus: <http://blogs.telegraph.co.uk/finance/ianmcowie/100009152/how-thousands-can-make-a-profit-out-of-vat-loophole/> (06.05.2015. a).

kaasnev ettevõtja teatud meelerahu ning kindlus, sest käibemaksuarvestuses on võimalik vähem vigu teha ning ettevõtjal on alati teada, milline käibemaksu protsent tema maksustatavale käibele kohaldub.¹⁰⁸ Samuti, nagu eelnevalt välja toodud, peaks ettevõtte saadav kasu skeemi kasutamisest olema maksmisele kuuluva käibemaksu summa arvutamisele kuuluva kulu kokkuhoid.¹⁰⁹

Käibemaksudirektiivi artiklis 281 tuleneva ühe võimaliku VKE-dele rakendatava erikorra, kindla maksumääraga erikorra rakendamine seisneb Suurbritannia näitel selles, et ettevõtte tasub maksuhaldurile kindla protsendi tema maksustatavast käibest. VKE-dele erikorra rakendamise tulu seisneb käibemaksuarvestusele kuuluva aja ja kulude ning maksukulu kokkuhoius.

Teisalt, kui erikorda rakendaks ettevõtte, kes ostab oma ettevõtluseks vajamineva tarnijatelt, kellele kohaldub täismääraga käibemaks, peaks ta enda poolt tasutud käibemaksu ise tasuma ning seega oma lõpptoote või –teenuse hinda edasi kandma. Seda põhjusel, et erikorda rakendaval ettevõttel puudub õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Selle tulemusel võib eelnimetatud ettevõtte pakutava toote või teenuse hind kujuneda kõrgemaks kui neil ettevõtetel, kes rakendavad oma toodetele ja teenustele täismääraga käibemaksu.

Kuivõrd näiteid kindla maksumääraga erikordade rakendamisest EL-i liikmesriikide seas on magistritöö autorile teadaolevalt vaid üks, ei saa sellele tuginedes väita, et erikorra rakendamine oleks Eesti VKE-dele ning maksuhaldurile mõistlik. Kuivõrd Suurbritannia rakendab erikorra puhul erinevaid käibemaksumäärasid olenevalt ettevõtte tegevusalast, võib erikorra rakendamine autori hinnangul käibemaksusüsteemi pigem keerulisemaks muuta, sest ühel ettevõttel võib olla mitu tegevusala. Seega vajaks antud küsimus Eesti kontekstis veel eraldi analüüsi.

1.3. Astmeline käibemaksusoodustus

Käibemaksudirektiivi artikkel 282 alusel võivad liikmesriigid kohaldada astmelisi maksusoodustusi kaupade tarnele ja teenuste osutamisele VKE-de poolt. Käibemaksudirektiivi artikkel 285 teise lõike kohaselt võivad liikmesriigid anda astmelisi maksusoodustusi maksukohustuslastele, kelle aastakäive ületab liikmesriikide poolt maksuvabastuse kohaldamise piirmäär. Eeltoodud kahe sätte kohaselt saavad liikmesriigid

¹⁰⁸ N. Huber (viide 104).

¹⁰⁹ R. Curtis (viide 97).

rakendada lisaks maksuvabastusele ka astmelist maksusoodustust pärast seda, kui ettevõtte aastane käive ületab vastavat liikmesriigi kindlaksmääratud taset.

Astmelise käibemaksusoodustuse erikord seisneb selles, et esiteks oleks ettevõttel lubatud käibemaksu mitte arvestada ega tasuda, kui ta aastane käive jääb alla kindlaksmääratud summa, ehk rakenduks maksuvabastuse erikord. Kui eelnimetatud tase on ületatud, peab ettevõtte hakkama tasuma soodusmääraga käibemaksu, mille protsent hakkab järjest kasvama vastavalt ettevõtte aastase käibe suurusele. Kui ettevõtte aastane käive on saavutanud liikmesriigi poolt kindlaksmääratud taseme, hakkab ta maksma käibemaksu vastavalt tavalistele käibemaksureeglitele ning standardmääras.¹¹⁰ Astmelist käibemaksuerandit rakendab EL-i liikmesriikidest näiteks Soome.

Soomes on käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ettevõtetel, kelle aastane käive ületab 8 500 euro piiri ehk see on maksuvabastuse piirmäär.¹¹¹ Selline piirmäär tekitas Soomes probleeme, sest näiteks aastal 2003 oli käibemaksukohustuslastena mitteregistreeritud ettevõtete arv, kelle aastase käibe suurus jäi täpselt alla piirmäära, ebaloomulikult suur.¹¹² Soome oli seetõttu ka näiteks sellest, et käibemaksumäära sätestamine liikmesriigi poolt julgustab ettevõtteid oma tegevust laiendada täpselt ulatuses, mille puhul nende aastane käive ei ületaks riigi poolt sätestatud maksuvabastuse erikorra käibemäära.¹¹³

Selleks, et vähendada maksuvabastuse piirmäärast tulenevat ebaühtsust nende ettevõtete arvus kellele rakendub maksuvabastuse erikord ning kellele mitte, rakendab Soome alates 2004. aastast astmelise maksusoodustuse erikorda. Selle alusel kohaldub maksuvabastuse erikord nendele ettevõtetele kelle aastane käive ei ületa 8500 eurost taset.¹¹⁴ Astmelise käibemaksuvabastuse süsteem on mõeldud ettevõtetele, kelle käive on 8 500 – 22 500 eurot.¹¹⁵

Samas näitab Soome kogemus, et maksusoodustuse rakendamine ning sellele kohalduva VKE-de aastase käibe taseme kindlaksmääramine ei ole olnud nende kasvu soodustav. Pigem on see maksusüsteemi keerulisemaks muutnud kui seda lihtsustanud, samuti on see suurendanud halduskohustuste täitmise kulusid. Seetõttu on astmelise käibemaksusoodustuse erikorral olnud sihtgrupile väike mõju. Näiteks nendest ettevõtetest, kellel oleks võimalik skeemi rakendada, ainult 31 protsenti teeb seda ning ehkki nende ettevõtete arv, kelle aastane

¹¹⁰ Euroopa Komisjon (viide 33), lk 80.

¹¹¹ Loe maksuvabastuste erikorra kohta käesoleva magistritöö peatükist 1.1.

¹¹² T. T. Rauhanen, T. Venetoklis (viide 37), lk 3.

¹¹³ Institute for Fiscal Studies (viide 44), lk 17.

¹¹⁴ T. T. Rauhanen, T. Venetoklis (viide 37), lk 4.

¹¹⁵ T. Rauhanen, T. Venetoklis. National Economic Report Finland. Nordic Tax Journal, 2012, p 102.

käive jäi alla maksuvabastuse erikorra piirmäära, on mõnevõrra langenud, on see siiski jäänud liiga suureks. Eeldatavasti takistab eelnimetatud piirmäär endiselt ettevõtete kasvu. See võib peegeldada ka halduskohustuste täitmise kulude kasvu, mis olid Soome ettevõtete jaoks aastal 2007 ligikaudu 389 eurot ning kasvasid pärast erikorra kasutuselevõttu.¹¹⁶

Samuti oli Luksemburgi ettevõtetal kuni 2013. aastani võimalik rakendada koos maksuvabastuse erikorraga astmelist käibemaksusoodustuse erikorda. Käibemaksuvabastust oli võimalik rakendada maksukohustuslastel, kelle aastakäive ei ületanud 10 000 eurot ning astmelist maksusoodustust ettevõtetal, kelle aastakäive oli 10 000 kuni 25 000 eurot.¹¹⁷

Oktoobris 2012. a taotles Luksemburg aga EL-i Nõukogult luba kohaldada erandit käibemaksudirektiivi artiklist 285 ning anda käibemaksuvabastus maksukohustuslastele, kelle aastakäive ei ületa 25 000 eurot. Samuti soovis Luksemburg kaotada astmelised maksusoodustused.¹¹⁸

Luksemburg leidis oma taotluses, et VKE-de maksuvabastuse erikorra piirmäära tõstmine 25 000 euroni on üks majanduse elavdamise kava osa. Samuti oli see vajalik selleks, et võtta arvesse raha väärtuse vähenemist pärast Luksemburgis maksuvabastuse erikorra kehtestamist võimaldama oluliselt vähendada käibemaksu halduskoormust väikese käibega ettevõtete jaoks ning kiirendada sellega nende jaoks uute võimaluste loomist.¹¹⁹

EL-i Nõukogu Luksemburgi taotlusele tehtud rakendusotsuse preambula punkti 5 kohaselt on maksuvabastuse kõrgem künnis lihtsustamise meede, kuivõrd see võib märkimisväärselt vähendada VKE-de käibemaksukohustusi ja võimaldaks Luksemburgil lõpetada ettevõtetele koormava astmelise maksusoodustuse kava kohaldamise. Samuti võivad maksukohustuslased valida tavapärase käibemaksusüsteemi rakendamiseks. Rakendusotsusega anti Luksemburgile tema poolt taotletava käibemaksuvabastuse piirmäära kohaldamise õigus.¹²⁰

Ka oli Luksemburg leidnud, et suurendatud maksuvabastuse künnise kehtestamisega lihtsustub VKE-de käibemaksusüsteem. Seda põhjusel, et kava tingimustele vastavate ettevõtete maksukoormus väheneb oluliselt, kui nad vabastatakse paljudest tavapärase käibemaksusüsteemi kohastest kohustustest.¹²¹

¹¹⁶ Institute for Fiscal Studies (viide 44), lk 17-18.

¹¹⁷ Euroopa Komisjon. Nõukogu rakendusotsus, mille kohaselt lubatakse Luksemburgil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 285), COM(2013) 608 lõplik. Brüssel 29.08.2013, lk 2.

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ *Ibid.*

¹²⁰ *Ibid.*, lk 5-6.

¹²¹ *Ibid.*, lk 2.

Samuti leiti, et võetaval meetmel oleks ka selliste ettevõtete halduskoormuse vähendamine, kelle suhtes kohaldatakse astmelise maksusoodustuse kava, kuivõrd kava kaotataks ning ettevõtted saaksid hakata rakendama maksuvabastust. Süsteem, mille rakendamise lubamist Luksemburg käibemaksukomiteelt taotles, oleks olnud maksukohustuslastele vabatahtlik ning sellel erimeetmel oleks olnud Luksemburgi ametiasutuste väitel tühine mõju kogutud käibemaksutulude kogusummale (mitte üle 0,1 protsendi).¹²²

Soome ja Luksemburgi näidete põhjal on astmelise käibemaksusoodustuse kava VKE-de jaoks pigem koormav kui nende tegevust soodustav. Kuigi neile kohalduks käibemaksusoodustus, oleks neil siiski käibemaksureeglitest tulenev halduskoormus, sest erikorda rakendavad ettevõtted peaksid olema maksukohustuslastena registreeritud ning seega peaksid nad maksustamisperioodil oma käivet deklareerima.

Sellest tulenevalt leiab töö autor, et teiste riikide näidetele tuginedes ei ole Eestil mõistlik võimaldada VKE-del astmelise käibemaksusoodustuse kava rakendamist. Kava kohaldamine ei vähendaks vajalikul määral ei maksuhalduri ega seda rakendavate VKE-de koormust, mistõttu ei oleks see VKE-de tegevust soodustav.

¹²² Euroopa Komisjon (viide 117), lk 2-3.

2. TEISED EESTI VÄIKEETTEVÕTETE TEGEVUST SOODUSTAVAD KÄIBEMAKSUGA SEOTUD MEETMED

2.1 Eesti väikeettevõtete tegevuse soodustamine deklareerimiskohustuse lihtsustamise teel

2.1.1 Deklareerimiskohustuse vajalikkus

Käibemaksudirektiivi XI jaotise, mis sätestab maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused, 3. peatükk sätestab maksukohustuslaste arvetega seotud kohustused ja 4. peatükk sätestab arvepidamisega seotud kohustused. Käibemaksudirektiivi artikkel 242 sätestab maksukohustuslase kohustuse pidada piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida.

Eesti raamatupidamise seaduse¹²³ § 57 sätestab maksukohustuslastele üldise raamatupidamisarvestuse ja arvestuse pidamise kohustuse. Sama sätte lõike 1 kohaselt peab maksukohustuslane pidama raamatupidamisarvestust RPS-is sätestatud juhtudel ja korras. KMS § 36 sätestab maksukohustuslase ja piiratud maksukohustuslase kohustused käibemaksu arvestuse pidamisel, milleks on sisuliselt tema poolt ja talle esitatud arvete säilitamise kohustus ning maksustatava ja maksuvaba käibe, arvestatud käibemaksu ning sisendkäibemaksu üle arvestuse pidamine.

Käibemaksudirektiivi artikkel 250 sätestab, et iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamisega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.

KMS § 27 lõike 2 kohaselt on käibemaksudeklaratsiooni esitamise kohustus alljärgnevatel isikutel: registreeritud maksukohustuslasel olenemata sellest, kas tal oli maksustamisperioodil deklareerimisele kuuluvaid tehinguid ja toiminguid või mitte; teatud tingimustel piiratud maksukohustuslasel¹²⁴; ning isikul, keda ei ole registreeritud maksukohustuslasena, kuid kes

¹²³ Raamatupidamise seadus, 20.11.2001. – RT I 2002, 102, 600; RT I 2003, 88, 588; RT I 2004, 90, 616 ... RT I 29.06.2014, 109.

¹²⁴ Piiratud maksukohustuslane on isik või asutus, kellel puudub ettevõtluse tulemusena tekkiv käive, kuid kes maksb pöördmaksustamise korras käibemaksu saadud kaupadelt ja teenustelt (L. Lehis. (viide 46, lk 293)).

on väljastatavale arvele või muule müügidokumendile lisanud käibemaksu.¹²⁵ Eeltoodule tuginedes on käibemaksukohustuslastel käibe deklareerimise kohustus selleks, et maksuhalduril oleks võimalik käibemaksukohustuslaste maksudega seonduvate kohustuste täitmisest ülevaade saada. Käibedeklaratsioonide esitamine maksukohustuslaste poolt on ainus viis, kuidas maksuhalduril on võimalik käibemaksukohustuslaste poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu arvutada ning selle tasumist neilt nõuda. See on ainus viis, kuidas saab maksuhaldur maksukohustuslastelt informatsiooni selle kohta, kui palju peab maksukohustuslane maksuhaldurile käibemaksu tasuma.

Eesti jaoks on üks oluline probleem käibemaksuauk. 2013. aastal Tartu Ülikooli majandusteaduskonnas kaitstud bakalaureusetöö¹²⁶ andmetel võis see 2009. aastal olla 268,26 miljonit eurot, moodustades 17,62 protsenti; 2010. aastal vastavalt 292,54 miljonit eurot ja 19,26 protsenti ning 2011. aastal 285,43 miljonit eurot ja 17,32 protsenti laekuma pidanud käibemaksutulust.¹²⁷ Samuti, näiteks EK ja IMFi poolt koostatud uuringu kohaselt on Eesti 2011. aasta käibemaksuauk 301 miljonit eurot ehk 18 protsenti teoreetilisest käibemaksust ning 1,9 protsenti SKP-st.¹²⁸ Kuigi täpset käibemaksuauku ei ole võimalik kindlaks määrata, näitavad erinevate läbiviidud uuringute tulemused selgelt, kui suure osa moodustab laekumata käibemaks tegelikult laekuma pidanust ning kui laiahaardeline on tekkinud probleem.

Käibemaksuaugu tekkimise peamiseks põhjusteks on käibe varjamine, võltsarvete koostamine riigilt käibemaksu väljapetmiseks ja maksustatava käibega mitteseotud kulutused, mis kajastatakse käibemaksuarvestuses.¹²⁹ Näiteks on Riigikohus leidnud, et selleks, et riigilt käibemaksu välja petta, peab kasutama võltsitud kuluarveid.¹³⁰ Seetõttu on üheks peamiseks käibemaksupettuste läbiviimise viisiks võltsarvete esitamine.

Selleks, et käibemaksupettusi tõkestada, on Eestis rakendatud erinevaid meetodeid, nagu näiteks käibemaksu pöördmaksustamise¹³¹ rakendamine või tehingute kohta täiendava teabe esitamise kohustus.¹³² Seoses käibedeklaratsioonide esitamise kohustusega võib tõusetuda probleem müügikäibe varjamisest ning seeläbi maksupettuste läbiviimisest ettevõtjate poolt müügikäibe deklareerimata jätmise teel. Müügikäibe varjamist peetakse lihtsamaks pettuse

¹²⁵ Rahandusministeerium. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse nr 493 eelnõu juurde. 22.01.2014; lk 4.

¹²⁶ R. Stahlmann. Käibemaksu alalaekumine Eestis. Bakalaureusetöö. Juhendaja professor Olev Raju, Tartu 2013.

¹²⁷ *Ibid.*, lk 43.

¹²⁸ Rahandusministeerium (viide 125), lk 17.

¹²⁹ *Ibid.*, lk 14.

¹³⁰ RKHKo 04.12.2013, 3-3-1-57-13.

¹³¹ Pöördmaksustamine on erand tavapärastest maksureeglitest, mille puhul pannakse maksukohustus täielikult teisele isikule ning maksumaksja vabastatakse kõikidest maksu arvestamise ja tasumise kohustustest ning samuti nendega kaasnevast vastutusest (L. Lehis. (viide 46, lk 81)).

¹³² Rahandusministeerium (viide 125), lk 6.

liigiks, mis eelkõige esineb valdkondades, kus on võimalik teenuseid osutada või kaupu müüa sularaha eest.¹³³

Eestis maksupettuste vältimiseks rakendatavad meetmed on olnud osaliselt positiivse mõjuga, samas ei ole need Rahandusministeeriumi seisukohale tuginedes andnud tulemusi pikema perioodi vältel või kogu majanduskeskkonnas tervikuna. Samuti on ühe käibemaksupettuste läbiviimise viisina välja toodud, et pärast pöördmaksu kehtestamist on konkreetsetes sektoris hakatud konkreetsetele kaupadele varem kasutatud pettuse skeeme muudetud nii, et arvetel on hakatud näitama teise nimetusega kaupa või pettusega tegelevad isikud on oma tegevuse üle viinud teise valdkonda.¹³⁴

Seega on maksukohustuslased pärast maksupettusi vältimise meetme, pöördmaksustamise, kehtestamist leidnud siiski võimalused, kuidas maksupettusi ka edaspidi läbi viia. Sellest tulenevalt on Eesti seadusandja leidnud, et deklareerimiskohustuse suurendamine aitab käibemaksupettusi vähendada. Käibemaksupettuste läbiviimisega on deklareerimiskohustus otseselt seotud, sest kui maksukohustuslane paneb toime pettuse, deklareerib ta järelikult maksustamisperioodil tasumisele kuuluva käibemaksu summa või mahaarvatava käibemaksusumma, mis erineb tegelikust.

Alates 01.11.2014. a jõustunud Eesti KMS § 27 lg 1² kohaselt tuleb kajastada käibedeklaratsiooni lisal arved, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märkinud 20-protsendise ja 9-protsendise käibemaksuääruga maksustatava käibe, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1 000 eurot. Seadusemuudatuse seletuskirja kohaselt tähendab 1 000 euro piir seda, et deklareerida tuleb kõik arved nende tehingupartneritega, kelle osas see piirmäär täitub ühe maksustamisperioodi jooksul olenemata sellest, kas see piirmäär täitub ühe või mitme arve osas ning piirmäära arvestatakse müügi- ja ostuarvete osas eraldi.¹³⁵

Põhjuseks, miks on piirmääraks kehtestatud just 1 000 eurot, on seadusemuudatuse seletuskirjas välja toodud avalikkuse vastukaja arvesse võtmise tulemusena tehtud kompromiss ning asjaolu, et sellisel juhul oleksid VKE-d vabastatud deklaratsioonide esitamise kohustusest. Samuti asjaolu, et sellise piirmäära kehtestamine säästaks väikeseid ettevõtteid vastavast deklareerimise kohustusest.¹³⁶

¹³³ K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2012, lk 16.

¹³⁴ Rahandusministeerium (viide 125), lk 6.

¹³⁵ Rahandusministeerium (viide 125), lk 23.

¹³⁶ *Ibid.*, lk 6.

Hetkel tekib KMS § 19 lg 1 alusel Eesti isikul kohustus end maksukohustuslasena registreerida alates päevast, mil tema käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot. Seega, kui ettevõtte käive ületab kalendriaasta jooksul eelnimetatud piirmäära, tekib tal automaatselt kohustus end käibemaksukohustuslasena registreerida ning sellest tulenevalt tekib tal ka kohustus KMS § 27 lg 1 alusel esitada igakuiselt käibedeklaratsioone. Eeltoodud seadusemuudatuse kohaselt tekib seega kõigil käibemaksukohustuslastel kohustus täita ka igakuiselt esitatava käibedeklaratsiooni lisa, kui tema tehingupartneritega tehtud tehingute summa ilma käibemaksuta ületab 1 000 eurot.

Maksu- ja Tolliameti hinnangul peaksid eelnimetatud käibedeklaratsiooni lisa umbes 50 000 isikut.¹³⁷ Eestis oli 2014. aastal ettevõtteid ehk äriühinguid ja FIE-sid umbes 112 000.¹³⁸ Seega on käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustus umbes 44 protsendil kõigist ettevõtetest. Siinkohal on oluline välja tuua, et ettevõtted, kus töötab 1 – 9 töötajat ning kelle majandusaasta käive jääb alla 2 miljoni euro, ehk mikroettevõtted, moodustavad 90 protsenti kõigist Eesti ettevõtetest.¹³⁹

Seega 1 000 - euroseid arveid peavad hetkel suure tõenäosusega deklareerima ka need ettevõtted, kes on EL-i mõistes mikroettevõtjad ning kelle tegevuse soodustamine halduskoormuse vähendamise teel on võetud EL-is üheks põhiliseks eesmärgiks tagamaks majanduskasv ning liidu jõukus. KMS-i eeltoodud muudatusega on aga VKE-de halduskoormust oluliselt suurendatud, sest ka neil on suure tõenäosusega kohustus käibedeklaratsiooni lisa igas kalendrikuus täita ning maksuhaldurile esitada, kui nende tehingute koguväärtus maksustamisperioodil ühe tehingupartneriga ületab 1 000 eurot. Kuivõrd see kohustus lasub eeltoodu põhjal ka VKE-del, on vajalik seda antud magistritöö raames ka analüüsida.

¹³⁷ Õiguskantsler (viide 154), lk 2.

¹³⁸ Eesti Statistikaamet (viide 21), lk 225.

¹³⁹ *Ibid.*, lk 213.

2.1.2 Arvete deklareerimiskohustuse põhiseaduspärasus

Eesti Vabariigi Põhiseaduse¹⁴⁰ § 31 sätestab, et Eesti kodanikel on õigus tegeleda ettevõtlusega ning koonduda tulundusühingutesse. EL-i ühisturg, mida iseloomustab kaupade, teenuste ja kapitali vaba liikumine riikide vahel, vaba konkurents ning ühine tollipoliitika, rajaneb olulises osas ettevõtlusvabadusel.¹⁴¹ Samuti mainib EL-i põhiõiguste harta¹⁴² artikkel 16 sõnaselgelt ka ettevõtlusvabadust, mida tunnustatakse Euroopa Liidu õiguse ja siseriiklike õigusaktide ja tavade kohaselt.

PS § 11 sätestab, et õigusi ja vabadusi tohib piirata ainult kooskõlas Põhiseadusega. Need piirangud peavad olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud ega tohi moonutada piiratavate õiguste ja vabaduste olemust. Põhiseaduspärane on põhiõigusi piirav õigustloov akt siis, kui see on formaalselt ja materiaalselt Põhiseadusega kooskõlas.¹⁴³ Et põhiõigust riivav õigusakt oleks materiaalselt kooskõlas Põhiseadusega, peab see olema Põhiseadusega lubatava eesmärgi saavutamiseks ning olema selleks proportsionaalne abinõu.¹⁴⁴ Samuti peavad õiguste ja vabaduste piirangud olema demokraatlikus ühiskonnas vajalikud¹⁴⁵ ning riik tohib isiku vabadussfääri piirata üksnes niivõrd kui võrd see on möödapääsmatu.¹⁴⁶

Ettevõtlusvabaduse tuumaks on riigi kohustus mitte teha põhjendamatuid takistusi ettevõtluseks.¹⁴⁷ Ettevõtlusvabadust riivab iga abinõu, mis takistab, kahjustab või kõrvaldab mõne ettevõtlusega seotud tegevuse.¹⁴⁸ Ettevõtlusvabadus ei kohusta riiki andma ettevõtjale vahendeid, kuid selle realiseerimine ettevõtja poolt eeldab riigi toetamiskohustust.¹⁴⁹ Samuti on ettevõtlusvabaduse kaitseala riivatud Riigikohtu seisukoha põhjal ka siis, kui seda vabadust mõjutatakse avaliku võimu poolt ebasoodsalt.¹⁵⁰

Ettevõtlusvabaduse piiramiseks piisab mõistlikust põhjusest, mis peab lähtuma avalikust huvist või teiste isikute õiguste ja vabaduste kaitse vajadusest, olema kaalukas ja enesestmõistetavalt õiguspärane. Mida intensiivsem on ettevõtlusvabadusse sekkumine, seda

¹⁴⁰ Eesti Vabariigi Põhiseadus, 28.06.1992. – RT 1992, 26, 349; RT I 2003, 29, 174; RT I 2003, 64, 429; RT I 2007, 33, 210; RT I, 27.04.2011, 1.

¹⁴¹ Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kirjastus Juura, Tallinn 2012, lk 383.

¹⁴² Euroopa Liidu põhiõiguste harta. (2010/C 83/02). – ELT ET C 83/389.

¹⁴³ RKPJKo 13.06.2005, 3-4-1-5-05, p 7.

¹⁴⁴ RKPJKo 26.03.2009, 3-4-1-16-08, p 28.

¹⁴⁵ RKPJKo 17.07.2009, 3-4-1-6-09, p 21.

¹⁴⁶ RKPJKo 14.04.1998, 3-4-1-3-98, p IV.

¹⁴⁷ Eesti Vabariigi Põhiseadus (viide 141), lk 384.

¹⁴⁸ RKPJKo 28.04.2000, 3-4-1-6-00, p 11.

¹⁴⁹ Eesti Vabariigi Põhiseadus (viide 141), lk 385.

¹⁵⁰ RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02 – selles lahendis oli vaatluse all suuremate tehingute puhul sularahas tasumisel käibemaksu mahaarvamise õiguse äravõtmine.

mõjuvamad peavad olema sekkumist õigustavad põhjused.¹⁵¹ Ettevõtlusvabaduse piirangud ei tohi kahjustada seadusega kaitstud huvi või õigust enam, kui seda normi legitiimse eesmärgiga saab põhjendada ning kasutatud vahendid peavad olema proportsionaalsed soovitud eesmärgiga. Proportsionaalsuse põhimõttega peab peale õiguse kohaldaja arvestama ka seadusandja.¹⁵²

Eeltoodust tulenevalt on ettevõtlusvabaduse tagamiseks riigi kohustus mitte teha selle takistuseks põhjendamatuid takistusi ning selle realiseerimine ettevõtjate poolt eeldab, et riik toetab ettevõtlust. Samuti peab ettevõtlusvabaduse riive olema muu hulgas kaalukas ja enesestmõistetavalt õiguspärane.

KMS § 27 lõike 1² puhul on tegemist ühe isikute põhiõiguse, ettevõtlusvabaduse riivega, kuivõrd nende halduskoormus on suurenenud igakuise käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustuse tõttu, kui nad täidavad sättes toodud tingimused. Õiguskantsler on eelnimetatud riive põhiseaduspärasust 2014. aastal analüüsinud ning leidnud, et KMS § 27 lõikes 1² sätestatud kohustuse kehtestamine ei ole Põhiseadusega vastuolus. Analüüsi tulemusel käibedeklaratsiooni lisa kohta abstraktse hinnangu tulemusel on leitud, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise nõue ei ole ebaproportsionaalne ja seega põhiseadusvastane¹⁵³ ning seda hoolimata asjaolust, et mõne ettevõtja kulud käibedeklaratsiooni lisa kasutuselevõtmiseks võivad olla üpris suured.¹⁵⁴

Oma seisukohas on õiguskantsler olnud seisukohal, et käibemaksupettuste avastamiseks ja tõkestamiseks ning maksuhalduri töö efektiivsemaks muutmiseks vajaliku analüüsi tõhustamise eesmärki võib saavutada eelkõige siis, kui maksuhalduril on võimalikult palju eelinfot võimalikult paljude ettevõtjate ja nende tehtud tehingute kohta.¹⁵⁵

Riive mõõdukust analüüsid on õiguskantsler leidnud, et ettevõtlusvabaduse riive proportsionaalsuse mõõdupuuks tuleb peale riive kehtestamise tagajärjel täiendavalt laekuva rahasumma võtta arvesse ka seda, et uue deklareerimissüsteemi rakendamisel (1) muutub kiiremaks ja täpsemaks maksuhalduri analüüsi ja järelevalve tööprotsess¹⁵⁶, (2) maksuhaldur suudab senisest täpsemalt selekteerida käibemaksukohustuslasi, kelle suhtes alustatakse sisulist kontrolli, mis omakorda tähendab et maksuhaldur kasutab oma ressursi

¹⁵¹ RKPJKo 10.05.2002, 3-4-1-3-02; sarnaselt RKPJKo 06.07.2012, 3-4-1-3-12, p 51.

¹⁵² RKPJKo 28.04.2000, 3-4-1-6-00.

¹⁵³ Õiguskantsler. Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta. Käibedeklaratsiooni lisast. 29.07.2014 nr 6-1/140791/1403230, lk 7.

¹⁵⁴ Õiguskantsler. Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta. Käibedeklaratsiooni lisast. 29.07.2014 nr 6-1/140942/1403229, lk 7.

¹⁵⁵ *Ibid.*, lk 5.

¹⁵⁶ Rahandusministeerium (viide 125), lk 53.

efektiivsemalt ¹⁵⁷, tülitab ausaid maksumaksjaid vähem ja tagastab nii mõnelegi maksumaksjale näiteks enamakstud käibemaksu kiiremini¹⁵⁸; ning (3) paljud ebaausad ettevõtjad kaotavad oma konkurentsieelise, mis parandab ausate ettevõtjate olukorda turul.¹⁵⁹

Põhiõiguste riive põhiseaduspärasuse kontrollis on aga tähelepanuta jäänud aspekt, et ausaid maksumaksjaid tülitatakse otsese nende poole pöördumisega maksuhalduri poolt kontrolli eesmärkidel küll vähem, kuid teisalt peavad kõik ausad maksumaksjad seadusemuudatuse tagajärjel suurenenud deklareerimiskohustust täitma, mistõttu on umbes 50 000 ettevõtja halduskoormus oluliselt suurenenud. Võttes arvesse, et kõigist Eesti ettevõtetest 90 protsenti on VKE-d, moodustavad nad eeldatavasti märkimisväärse osa nendest 50 000 ettevõttest. Halduskoormuse suurenemise tõttu on nad pidanud tegema ka täiendavaid kulutusi kas raamatupidamisprogrammide ostmisele või näiteks raamatupidaja tööjõukuludele, mistõttu takistab riik otseselt nende tegevust. Sellest tulenevalt võib PS §-s 31 toodud kodanike ettevõtlusvabaduse põhiõiguse riive olla õigusvastane.

Samuti on õiguskantsleri analüüs läbi viidud eelkõige maksuhalduri tegevuse lihtsustamise, mitte maksumaksjate seisukohast. Arvestamata on seejuures jäänud asjaolu, et ka maksuhalduri töökoormus on suurenenud deklareerimiskohustuse tõttu kasvanud ning see on ka tema jaoks ebamõistlikult koormav.

Kuivõrd ka õiguskantsler on oma mõlemas seisukohas välja toonud, et seisukohtadeni on jõutud abstraktse hinnangu tulemusel, leiab magistritöö autor, et KMS § 27 lõikes 1¹ sätestatud nõude kajastada käibedeklaratsiooni lisal kõik ostu- ja müügitehingud, mille koguväärtus tehingupartneri lõikes ületab 1 000 euro piiri, osas läbi viia ka sisuline põhiseaduspärasuse kontroll.

Näiteks on Riigikohus tunnistanud põhiseadusvastaseks käibemaksuseaduse sätte, mis keelas ettevõtjal sisseostetud kaubalt käibemaksu maha arvata, kui ta oli tasunud üle 50 000 krooni maksva kauba eest sularahas. Et selliselt summalt käibemaks maha arvata, pidi maksukohustuslane tasuma kas rahaülekandega või maksuma sularaha müüja pangakontole. Eeltoodud säte ei olnud Riigikohtu arvates püstitatud eesmärgi, milleks oli maksupettuste tõkestamine ja avastamine, saavutamiseks proportsionaalne abinõu.¹⁶⁰

Eelviidatud lahendis on Riigikohus leidnud, et käibemaksupettusi saab toime panna ka siis, kui arve tasutakse pangaülekandega või jäetakse üldse tasumata. Sellest tulenevalt leidis

¹⁵⁷ Rahandusministeerium (viide 125), lk 54.

¹⁵⁸ *Ibid.*, lk 58.

¹⁵⁹ Õiguskantsler (viide 154), lk 6.

¹⁶⁰ RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02, p 16.

riigikohus, et seadusandja poolt valitud abinõu oli ebamõistlik ja ilmselgelt ebasobiv.¹⁶¹ Eeltoodule tuginedes on suurema deklareerimiskohustuse põhiseaduspärasus autori hinnangul siiski kahtluse all ning selle küsimuse võiks uuesti tõstatada.

Siinkohal tuleb välja tuua ka, et vaatamata kehtestatud suurenenud deklareerimiskohustusele on endiselt võimalik maksupettusi toime panna. Seda, et maksupettusi toime panevad ettevõtjad leiavad alati võimaluse seda teha, kinnitab ka näiteks peatüki alguses toodud näide pöördmaksustamise kehtestamise kohta. Muudatuse tulemusel on aga maksukohustuslaste halduskoormus ning ka maksuhalduri koormus oluliselt suurenenud, mistõttu võib eeldada, et suurenenud käibemaksu laekumine ei kompenseeri mõlema osapoole seaduse muudatuse tõttu tekkinud kulutusi ning ajakulu, millest tulenevalt on suurenenud maksukohustuse kehtestamine lõpptulemusena nii VKE-de, maksuhalduri kui ka üleüldise käibemaksu laekumise eelarvesse ning seeläbi riigi tulude ning ressursside kasutamise seisukohalt ebamõistlik.

Samuti puudub maksuhalduril endiselt ülevaade kõigist maksukohustuslaste poolt tehtud tehingutest, sest deklareerimiskohustus kehtib vaid juhul, kui tehingu kohta esitatakse arve, sest ainult sellisel juhul on võimalik teist tehingupoolt kindlaks teha. Kuivõrd tehingute puhul, mille tõendusmaterjaliks on ostutšekid, vastav kohustus ei kehti, jääb siiski suur osa informatsioonist tehtud tehingute kohta maksuhaldurile edastamata. Seetõttu ei ole kindel, kas seadusmuudatus aitab tegelikult kaasa maksuhalduri kontrollikohustusele, pigem võib see seda raskendada.

Ühe seadusemuudatuse eesmärgina on välja toodud ka käibemaksukohustuslaste parem maksudistsipliin, mis tuleneb sellest, et kui maksukohustuslased teavad, et maksuhalduril on rohkem infot tehingute kohta ning on olemas võimalus võrrelda omavahel müüja ja ostja deklareeritud andmeid. Sellest tulenevalt võivad seadusandja arvamuse kohaselt mõned maksukohustuslased otsustada jätta osa maksuõigusrikkumisi toime panemata.¹⁶² Maksu- ja Tolliameti põhimääruse¹⁶³ § 7 punkti 2 kohaselt on ameti ülesanded muu hulgas riiklike maksude arvestamise ja tasumise õigsuse kontrollimine ning seadusega sätestatud suuruses ja korras maksude tasumise ning maksusoodustuste kohaldamise jälgimine, tasumisele kuuluva maksusumma ja intressi arvestamine ning määramine.

Seega on maksuhalduri kohustus kontrollida maksude arvestamise ja tasumise õigsust. Lisatud deklareerimiskohustus peaks toimima laekuvat maksutululu kasvatavana seletuskirja

¹⁶¹ Eesti Vabariigi Põhiseadus (viide 141), lk 671.

¹⁶² Õiguskantsler (viide 154), lk 5.

¹⁶³ Maksu- ja Tolliameti põhimäärus. Rahandusministri 06.10.2008 määrus nr 29. – RT I 2014, 84,19; RTL 2009, 14, 151; RTL 2009, 66, 974 ... RT I, 19.08.2014, 1.

kohaselt ka selle tulemusena, et võimalikud maksupettuste läbiviijad kardavad maksupettuse avastamist. Eeltoodu ei ole aga seotud maksuhalduri Maksu- ja Tolliameti põhimäärusest tuleneva kohustusega viia läbi kontrolli maksude õige arvestamise ja tasumise üle, sest laekuva maksutulu summa suurenemist oodatakse muu hulgas mitte maksuhalduri efektiivsema kontrolli tulemusel, vaid maksumaksjates hirmu tekitamises. Ka seda aspekti tuleks sätte põhiseaduspärasuse kontrolli läbiviimisel kindlasti arvesse võtta.

Asjakohases KMS-i muutmise seaduse eelnõu seletuskirjas on kodanike ettevõtlusvabaduse põhiõiguse riivet õigustava eesmärgina välja toodud sama vabaduse kaitse ebaausa konkurentsi negatiivse mõju eest. Samuti, et riik on mitte ainult õigustatud vaid kohustatud piirama ettevõtlusvabadust eesmärgiga tagada turul võrdsed konkurentsitingimused.¹⁶⁴ Eeltoodut on seletuskirjas selgitatud nii, et käibemaksupettuste mõju ettevõtlusvabaduse kaitsele väljendub ebaausas konkurents, sest käibemaksupettusega tegelevad ettevõtted ei järgi maksuseadusi, neil on tegevuskulud väiksemad ning seega on neil võimalik müüa kaupu ja osutada teenuseid oma õiguskuulekatest konkurentidest soodsamalt.¹⁶⁵ Autor nõustub siinjuures sellega, et maksupettusi läbiviivate ettevõtete konkurentsivõime on turul tõepoolest suurem.

Samas on pärast käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustuse kehtestamist VKE-de halduskoormus suurenenud. See aga vähendab nende konkurentsivõimet, kuivõrd nad peavad tegema suuremaid kulutusi halduskoormuse täitmiseks võrreldes suurte ettevõtetega, keda see nii palju ei mõjuta. Sellest tulenevalt vähendab konkurentsivõime parandamise eesmärgil tehtud seadusmuudatus tegelikult 44 protsendi ettevõtjate konkurentsivõimet ennast. Kui eelnimetatud kohustust maksukohustuslastel ei lasuks, oleks neil suurem konkurentsivõime kuivõrd neil oleks rohkem vabadust ettevõtlusele pühenduda.

Eeltoodu põhjal peaks vastupidiselt seadusandja seisukohale konkurentsi parandamiseks esmajärjekorras ettevõtjate halduskoormus võimalikult vähekoormavaks teha. Samuti tuleks mõelda, kuidas võimalikult efektiivselt rakendada maksuhalduri enda ressursi eesmärgiga avastada käibemaksupettusi. Suurema deklareerimiskohustuse sätestamisega on seadusandja eeltoodule vastupidiselt toiminud alustades ettevõtjate halduskoormuse suurendamisega enda tegevuse lihtsustamiseks. Autori hinnangul tuleks ka seda nüansi meetme põhiseaduspärasuse kontrolli käigus silmas pidada, kuivõrd siin võib olla suur vastuolu Maksu – ja Tolliameti tegeliku ülesandega.

¹⁶⁴ Rahandusministeerium (viide 125), lk 19.

¹⁶⁵ *Ibid.*

Kuigi EK andmete kohaselt kasvab Eesti majandus järgmisel aastal, on peamise kasvullikana välja toodud tarbimise suurenemine,¹⁶⁶ mis ei tooda aga lisandväärtust. Selleks, et Eesti majanduskasvu põhjusteks oleks toodetud lisandväärtuse kasv, saab kaasa aidata sellega, et vähendada VKE-de, kes on Eesti majanduse alustalaks, halduskoormust. Selleks oleks esimene samm 1 000 - euroste arvete deklareerimise kohustuse kehtestava sätte kehtetuks tunnistamine.

Lähtudes ettevõtlusvabaduse põhiõigusest ning sellest, et Eesti Maksu- ja Tolliameti üks esmaseid üleandeid on maksutulu korrektse deklareerimise ning tasumise kontrollimise kohustus, samuti eeltoodud analüüsi tulemusel on autor jõudnud järeldusele, et säte, mis deklareerimiskohustust suurendab, võib olla Eesti Vabariigi Põhiseadusega vastuolus ning sellekohane analüüs tuleks uuesti läbi viia.

Ka juhul, kui eelviidatud kontrolli tulemusel selgub, et kehtestatud ettevõtlusvabaduse riive on põhiseaduspärane, on kohustuse kehtestamine siiski vastuolus EK kujundatava poliitikaga, mille kohaselt tuleb VKE-de tegevust võimalikult ulatuslikult soodustada. Selle üks võimalus on käibemaksu haldamise kvaliteedi parandamine, kuivõrd käibemaks moodustab olulise osa ettevõtjate halduskoormusest. Eesti seadusandja on 1 000 - euroste arvete deklareerimiskohustuse kehtestamisega toiminud vastupidiselt eeltoodule, sest käibemaksu haldamise kvaliteet on halvenenud ühelt poolt ettevõtjate halduskoormuse ning teisalt maksuhalduri enda koormuse suurenemise tõttu.

Tulenevalt eeltoodust leiab käesoleva magistritöö autor, et selleks, et soodustada Eesti VKE-de tegevust ning seeläbi aidata kaasa majanduskasvule, tuleb tunnistada kehtetuks käibemaksuseaduse säte, millega on kehtestatud ettevõtetele kohustus deklareerida koos igakuiselt esitatava käibedeklaratsiooniga ka kõik arved, kui esitatud arvete summa ületab maksustamisperioodi jooksul 1 000 eurot tehingupartneri kohta.

¹⁶⁶Euroopa Komisjoni esindus Eestis. EL-i talvise majandusprognoosi kohaselt peab Eesti majandus välispingetele vastu. Pressiteade. – Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/estonia/news/2015/150205_majandusprognoos_et.htm (7.05.2015).

2.1.3 Arvete deklareerimiskohustuse kooskõla planeeritavate muudatustega Euroopa Liidu õiguses ning hetkel kehtiva õigusega

EL-is on umbes 30 miljonit äriühingut, kes on kohustatud täitma siseriiklikke käibedeklaratsioone, neist 92,2 protsenti on mikroettevõtjad, kelle aastakäive on väiksem kui 2 miljonit eurot. Need ettevõtted esitavad igal aastal umbes 150 miljonit käibedeklaratsiooni, mille esitamise kulud on hinnanguliselt 30 miljardit eurot aastas. Sellest 24,19 miljardit läheb mikroettevõtjate arvele.¹⁶⁷ Kuivõrd rohkem kui 5/6 deklaratsioonide esitamise kuludest läheb EL-is mikroettevõtete arvele, on siin võimalik eeldatavasti ka kõige rohkem ka kokku hoida.

Selleks eelnimetatud kulusid kokku hoida, on EK teinud 2013. aastal ettepaneku¹⁶⁸ muuta käibemaksudirektiivi standardse käibedeklaratsiooni osas, millega võetaks kasutusele EL-i standardne käibedeklaratsioon, mis oleks kasutusel kõikides EL-i liikmesriikides. Selline vajadus tuleneb maksukohustuslaste kohustusest täita regulaarselt käibedeklaratsioone ning selle eriline keerukus, kui deklaratsioonid tuleb esitada erinevates liikmesriikides. Keerukus seisneb selles, et esitada tuleb erinevat teavet, määratlused eri liikmesriikides on ühtlustamata ja puuduvad ühtsed suunised, deklaratsioonidele kohaldatakse eri eeskirju ja menetlusi eri teabe esitamiseks ja paranduste tegemiseks ning nende esitamisel tuleb kasutada riigikeelt.¹⁶⁹

Standardse käibedeklaratsiooni puhul on tegu uue vahendiga, mis nõuetekohase rakendamise korral võib vähendada bürokraatiat EL-i ettevõtete jaoks. Sellest tulenevalt võib selle kasutamine EL liikmesriikide poolt parandada ühtse turu potentsiaali ärakasutamist ning tõhustada maksukogumist ja maksupettusevastast võitlust. Samuti on Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee kutsunud EK-d üles tegema kõiki jõupingutusi direktiivi rakendamiseks.¹⁷⁰

Ettepaneku kohaselt on bürokraatia vähendamine ennekõike väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate huvides ning oluline küsimus eelkõige seetõttu, et see võimaldab ettevõtjatel keskenduda tegelikule äritegevusele.¹⁷¹ Standardse käibedeklaratsiooni direktiivi nõuetekohane elluviimine võib tõhustada maksukogumist ja võitlust maksupettuste vastu. EL-

¹⁶⁷ Euroopa Komisjon. Komisjoni talituste töödokument. Mõjuhindangu kommenteeritud kokkuvõte. Lisatud dokumendile: Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, standardse käibedeklaratsiooni osas. SWD(2013) 426 final. Brüssel, 23.10.2013, lk 6.

¹⁶⁸ Euroopa Komisjon. Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, standardse käibedeklaratsiooni osas, COM(2013) 721 final. Brüssel, 23.10.2013; 16 lk.

¹⁶⁹ *Ibid.*, lk 2.

¹⁷⁰ Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee. Arvamus teemal „Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, standardse käibedeklaratsiooni osas”. ECO/358, standardne käibedeklaratsioon, Brüssel, 26.02.2014, lk 2.

¹⁷¹ *Ibid.*

i VKE-d on direktiivi kohaldamist pooldanud ning nõuavad, et nad ei peaks esitama deklaratsiooni nii tihti.¹⁷²

EL-is on proportsionaalsuse põhimõte omandanud konstitutsionaalse seisundi,¹⁷³ mis tähendab, et see on kindlalt kujunenud üheks EL-i ja EL-i õiguse üldpõhimõtteks. EL-i õiguse kohta on märgitud, et selles peaaegu ei ole valdkondi, kus proportsionaalsuse põhimõte ei oleks asjakohane.¹⁷⁴

Proportsionaalsuse põhimõttest tulenevalt on standardse käibedeklaratsiooni kehtestamine vajalik, et saavutada käibedeklaratsioonide standardimine ja piirata teabenõudeid käibemaksu kontrollimiseks ja kogumiseks tingimata vajalikuga, et vähendada ettevõtjate halduskoormust ja kõrvaldada siseturu nõuetekohast toimimist takistavad tõkked.¹⁷⁵

Ettevõtjate halduskoormuse vähendamisel on olulised nii teabehulk kui ka teabe standardimine. Käibemaksudirektiivi muudatuse ettepanekus on esitatud kuni kaksikümne kuus tabelahtrit, mis tuleb ettevõtjatel täita ning liikmesriigid võivad vabastada ettevõtjad kõigi, v. a viie lahtri täitmisest.¹⁷⁶ Sellest tulenevalt võib tulevikus kõige äärmuslikematel juhtudel olla võimalik, et teatud liikmesriikides on vajalik käibedeklaratsioonis vaid viie lahtri täitmine.

Samuti viidaks direktiivi muudatusega sisse säte, mille kohaselt võivad alla 2 000 000 euro suuruse aastakäibega mikroettevõtjad esitada käibedeklaratsioonid kord kvartalis, välja arvatud juhul, kui on olemas oht seoses käibemaksu kontrollimise ja kogumisega.¹⁷⁷

Selleks, et liikmesriik tohiks nõuda käibemaksukohustuslastelt täiendavat teavet eesmärgiga kontrollida käibemaksu ja hallata seda konkreetsetes piirkondades, territooriumidel või käibemaksualaste õigusaktidega erandjuhul lubatud erikordade raames, on vajalik taotleda eraldi luba. Ainult eeltoodud nõuetekohaselt põhjendatud juhtudel võivad liikmesriigid tulevikus, käibemaksudirektiivi muudatuse jõustumisel, nõuda, et ettevõtjad täidavad rohkem kui kaksikümne kuus standardset tabelahtrit.¹⁷⁸

Seega proportsionaalsuse põhimõttest tulenevalt võib ettevõtetele koguda ainult sellist informatsiooni, mis on maksuhaldurile tema kontrollikohustuse täitmiseks tingimata vajalik. Sellest tulenevalt oleks vaatluse all oleva käibemaksudirektiivi muudatuse kehtestamise korral Eestil kindlasti vaja taotleda luba Euroopa Nõukogult, et säilitada ettevõtete kohustus

¹⁷² Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee (viide 170), lk 4.

¹⁷³ J. Schwarze. *European Administrative Law*. Oxford: Sweet and Maxwell 1992, lk 717-718.

¹⁷⁴ T. Tridimas. *The General Principles of EC Law*. Oxford University Press 2000, lk 90.

¹⁷⁵ Euroopa Komisjon (viide 168), lk 3.

¹⁷⁶ *Ibid.*, lk 4.

¹⁷⁷ *Ibid.*, lk 5.

¹⁷⁸ *Ibid.*, lk 4.

deklareerida kõik arved, kui nende tehingute väärtus ületab kalendrikuus 1 000 eurot tehingupartneri kohta. Kuivõrd eeltoodule tuginedes on võimalik, et Eestile ei anta vastavat luba, võib tekkida olukord, kus kohustus deklareerida koos igakuiselt esitatava käibedeklaratsiooniga ka kõik arved, kui tehingupartneriga tehtavate tehingute maksustatav väärtus ületab kalendrikuus 1 000 eurot, tuleb nii või teisiti kehtetuks tunnistada.

Samuti leiab autor, et KMS § 27 lg 1² võib juba praegu olla käibemaksudirektiiviga vastuolus. Käibedeklaratsioonides esitatavate andmete ammendava loetelu sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 251. Ei eeltoodud artiklis ega käibemaksudirektiivi teistes sätetes ei ole toodud liikmesriigi õigust kohustada maksukohustuslasi esitama andmeid arvete kohta, kui nende tehingute koguväärtus ületab kalendrikuus teatud summa. Samuti puuduvad sätted, mis annaksid vastava võimaluse kaudselt. Seega ei tulene õigus kehtestada Eesti ettevõtetele kohustus deklareerida kõik arved käibedeklaratsioonil, kui nende tehingute väärtus ületab kalendrikuus 1 000 eurot tehingupartneri kohta, otse käibemaksudirektiivist.

Siinkohal tuleb välja tuua ka käibemaksudirektiivi artiklid 245 ja 249, mis sätestavad käibemaksukohustuslastele kohustuse oma arveid säilitada nii, et maksuhalduril oleks võimalik nende maksukohustuste täitmist kontrollida. Samuti annab käibemaksudirektiivi artikkel 273 liikmesriikidele õiguse kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et need kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Käibemaksudirektiivis sätestatust erandite tegemiseks peab liikmesriik pöörduma EK poole käibemaksudirektiivi artikkel 395 alusel. Eesti ei ole seda eeltoodud arvete deklareerimiskohustuse sätestamiseks teinud, mistõttu on suur tõenäosus, et kohustus on ka käibemaksudirektiiviga vastuolus.

Siinkohal võib olla võimalik, et õigus KMS § 27 lg 1² kehtestamiseks tuleneb eelviidatud sätetest. Samas on artiklites 245 ja 249 viidatud säilitamise kohustusele ning mitte arvete või nende andmete esitamise kohustusele. Artikkel 273 annab liikmesriikidele loa käibemaksu kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikke muid kohustusi. Ilmselt on siin silmas peetud siiski arvete säilitamise kohustust eesmärgil, et maksuhaldur saaks vajadusel vajalikud arved maksukohustuslaselt kontrolli eesmärgil välja nõuda, mitte aga maksukohustuslase kohustust edastada maksuhaldurile kõik maksustamisperioodi jooksul edastavad arved.

Lisaks eeltoodule on 2013. aastal läbiviidud uuringu tulemusel selgunud, et neis riikides, kus on võetud meetmeid maksude haldamise lihtsustamiseks, on majanduskasvus toimunud positiivne muutus. Samuti on selgunud, et ettevõtjate halduskoormuse vähendamine on majanduskasvuga tugevamalt seotud kui maksumäärade vähendamine.¹⁷⁹ Ka on EK leidnud, et riigi maksuhalduse tõhusus ja tulemuslikkus avaldavad mõju käibemaksuaugu suurusele. Samuti, et need avaldavad mõju ka ettevõtjate kuludele seoses maksukohustuse täitmisega ning valitsuse kuludele seoses maksude haldamisega.¹⁸⁰ Kuivõrd deklaratsiooni lisa esitamise kohustus on Eesti käibemaksusüsteemi keerulisemaks muutnud, võib eeltoodud uuringu tulemuste ja EK seisukoha pinnalt järeldada, et suurema deklareerimiskohustuse kehtestamisel on majanduskasvule negatiivne mõju. Sellest tulenevalt takistab 1 000 euroste arvete deklareerimise kohustus hetkel ka Eesti majanduskasvu ning selle soodustamise eesmärgil tuleks see kehtetuks tunnistada.

2.1.4 Arvete deklareerimiskohustus Lätis näitel ning võrdlus Eesti olukorraga

Teistest EL-i liikmesriikidest on sarnane süsteem kasutusel veel Slovakkias ja Lätis.¹⁸¹ Lätis, kus süsteemi kasutatakse alates 2010. aastast, ei ole see nii head tulemust andnud, kui oodati. Ühe olulisema probleemina on välja toodud, et Lätis on praeguse süsteemi juures kogu tähelepanu suunatud andmete lahknevusele, sest avaldatud andmetel lahknevad ostja ja müüja andmed 84 protsendil juhtudest. Seetõttu on enamus järelevalve ressursist suunatud andmete lahknevuse lahendamiseks, mis ei pruugi aga pettust tähendada.¹⁸²

Ka Eesti maksuhaldur on seadusemuudatuse seletuskirja kohaselt arvestanud, et summade erinevusi tuleb palju ning pettuste avastamiseks tuleb välja selgitada neist sellised erinevused, mis viitaksid koos muude andmetega võimalikule pettusele. Muudeks andmeteks on siin peetud teisi andmeid peale käibedeklaratsiooni lisas esitatud ning riskianalüüsi läbiviimisel on planeeritud kasutada kõiki andmeid kogumis. Samuti on seletuskirja kohaselt planeeritud, et

¹⁷⁹ Euroopa Komisjon. Komisjoni aruanne Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. Määruse (EMÜ, Euratom) nr 1553/89 artikli 12 kohane seitsmes aruanne käibemaksu kogumis- ja kontrollimenetluste kohta. COM(2014) 69 final. Brüssel, 12.2.2014, lk 5.

Vt ka PriceWaterhouseCoopers, the World Bank, International Finance Corporation. Doing Business 2013. Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. Comparing business regulations for domestic firms in 185 economies. 10th edition. International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. Washington, 2013, p 83.

¹⁸⁰ Euroopa Komisjon (viide 29), lk-d 3-4.

¹⁸¹ Rahandusministeerium (viide 125), lk 11-13.

¹⁸² *Ibid.*, lk 30.

riskianalüüs peaks andmete kõrvutamisel välja selgitama isikud, kelle puhul on erinevused summades seadusest tulenevate erisuste tõttu loogilised ja õigustatud ja kelle puhul mitte.¹⁸³

Eelmises alapeatükis on välja toodud, et Eesti maksuhalduril ei ole tegelikult võimalik koguda andmeid kõigi tehingute kohta, mis ületavad 1 000 eurot maksukohustuslase tehingupartneri kohta, sest vastav deklareerimiskohustus kehtib vaid tehingupartneritele esitatud arvete puhul, mitte ostutšekkide puhul. Seega võib ka Eesti maksuhalduril autori hinnangul seadusemuudatuse tulemusel tekkinud olukord, kus suur osa ressursist kulub sarnaselt Läti kogemusele esitatud informatsiooni võrdlusele.

Ka toimib Läti arvetepõhine deklareerimissüsteem arvete summal endal, mis tähendab, et arve tuleb deklareerida, kui see ületab 1 000 lati piiri. See summa on praegu eurodeks ümber konverteeritud. Lätis on sellest tulenevalt tekkinud probleem, et ettevõtted väljastavad arveid, mille summa jääb täpselt alla kindlaksmääratud taseme. Tehingupartnerite põhise süsteemi kehtestamist Eestis on seletatud just eeltoodudust tulenevalt.¹⁸⁴

Deklareerimiskohustuse kehtestamise tulemusel on ka Läti ettevõtete halduskoormus oluliselt suurenenud. Siinkohal tuleb aga välja tuua, et käesoleva aasta aprillis võttis Läti parlament vastu seaduse, mille kohaselt kehtib alustavale mikroettevõttele esimesel kolmel aastal 9-protsendiline maksumäär ning nad ei pea tasuma tulu-, sots- ega töötuskindlustusmaks. Mikroettevõteteks on kõnes oleva seaduse kohaselt ettevõtted, kelle käive on 7000 – 100 000 eurot majandusaastas. Neljandal tegevusaastal kasvab selliste ettevõtete maksumäär 12 protsendini.¹⁸⁵ Eeltoodust tulenevalt on Läti astunud olulise sammu soodustamaks VKE-de tegevust, mis tasakaalustab ka arvete deklareerimiskohustust. Siinkohal tuleb välja tuua, et Lätis kohaldatav arvete deklareerimise kohustus ei ole nii koormav kui Eestis rakendatav. Seda põhjusel, et kalendrikuus tehtavate tehingute koguväärtus võib ületada 1 000 eurot. Seega on Läti VKE-dele arvete deklareerimiskohustusega kaasnev halduskoormus väiksem, sest neile ei kaasne arvete deklareerimiskohustust, kui nende tehingute summa ühe tehingupartneriga ületab 1 000 eurot kalendrikuus.

Näiteks esitas novembris 2014 käibedeklaratsiooni kokku 74 256 maksukohustuslast, kuid ainult 6 742 müüja deklareeritud müügiarved kattusid täielikult ostjate esitatud andmetega, mis moodustab esitatud deklaratsioonidest ligikaudu 9 protsenti kõigist deklaratsioonidest.

¹⁸³ Rahandusministeerium (viide 125), lk 30-31.

¹⁸⁴ *Ibid.*, lk 31.

¹⁸⁵ Ajaleht Äripäev. Lätis jõustub maksuime. 24.04.2015.a. – Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/uudised/2015/04/24/latis-joustub-maksuime> (25.04.2015. a).

esitanud maksukohustuslastest.¹⁸⁶ See ilmestab, et tegelikult ei ole võimalik maksukohustuse täitmist arvete esitamise tulemusel efektiivselt kontrollida. Samuti näitab eeltoodud statistika olemasolu maksuhalduri tehtud töö ulatust vastava statistika kokkupanemisele. Autor kahtleb, kas selline maksuhalduri tegevus nii andmete kogumisel kui nende kohta statistika koostamisel on mõistlik ja asjakohane samal ajal, kui meede tegelikult ei aita suure tõenäosusega kaasa maksupettuste avastamisele. Pigem on meede mõlemale osapoolle ebamõistlikult koormav, mille tulemus on nii maksuhalduri ressursi asjakohatute andmete kogumisele raiskamine ning teisalt maksukohustuslase aja ning ressursi kulutamine ebavajalike andmete edastamisele.

Samuti on eeltoodu põhjal töö autori hinnangul oht, et praegu Eestis asutatud VKE-d registreerivad end Lätis. Kuivõrd ettevõtted on asutatud tulu teenimise eesmärgil ning Lätis oleks neil eeltoodud informatsiooni kohaselt alustavate ettevõtetenäoluliselt lihtsam ning soodsam ettevõtlusega tegeleda, oleks see ettevõtjate seisukohast mõistlik samm.

Kuigi Eesti ettevõtetele ei ole kehtiva süsteemi puhul sarnaselt Läti ettevõtetele võimalik deklareerimiskohustust vältida väiksema summaga arvete esitamise teel, ei ole petuskeemide väljatöötamine suurenenud deklareerimiskohustuse tõttu välistatud. Näiteks on samuti oht, et need ettevõtjad, kelle eesmärk on maksupettusi toime panna, asutavad arvestades ettevõtete asutamise lihtsust, Eestis näiteks mitu ettevõtet ning esitavad nende kaudu tehingupartneritele maksustamisperioodi jooksul täpselt sellises summas arveid, et neil ei tekiks kohustust esitada käibedeklaratsiooni lisa, mille eesmärk on maksupettuste parem avastamine. Sellest tulenevalt on siiski võimalik, et ka arvete deklareerimiskohustuse kehtimisel viiakse siiski maksupettusi läbi.

Läti näite põhjal ning tulenevalt sellest, et maksupettuste toimepanemine Eestis ei ole suurenenud deklareerimiskohustuse tulemusel välistatud; samuti sellest, et maksuhalduri töökoormus on sarnaselt Läti näitele eeldatavasti samuti tõusnud ning suur osa ressursist kulub eeldatavasti samuti kogutud informatsiooni võrdlemisele; ning mõlema osapoolle, nii ettevõtete halduskoormuse kui ma maksuhalduri koormuse suurenemisele, leiab autor ka siin, et käibedeklaratsiooni lisa esitamise kohustust kehtestav säte tuleb tunnistada kehtetuks. Sellisel juhul väheneks ettevõtete halduskoormus, mille tulemusel hoiaksid nad kokku halduskohustuste täitmisele kuluvaid kulusid ning aega ja neil oleks võimalik tegeleda selle asemel oma ettevõtlusega. Samuti väheneks maksuhalduri koormus, millest suure osa tekitab hetkel Läti eeskujul eeldatavasti kogutud andmete võrdlemine. Selle tulemusel väheneks

¹⁸⁶ Käibedeklaratsiooni lisa: esimese kuu statistika. EML. EML ajakiri MaksuMaksja, jaanuar (nr 1), 2015. – Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1641> (10.05.2014).

ametnike töökoormus ning neil oleks võimalik keskenduda suurte maksupettuste lahendamisele, mille tagajärjel laekuks riigieelarvesse suurem käibemaksusumma, kui VKE-de maksupettuste vältimisel.

2.2 Kassapõhine käibemaksuarvestus

Käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaselt tekib käibemaksu mahaarvamiseõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Eestis kehtiva KMS § 11 lõike 1 punktide 1 ja 2 alusel on käesoleva magistritöö teemat puudutava käibe tekkimise aeg kauba ostjale lähetamine või kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine ning kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine, teenuse saamisel osaline või täielik maksmine. Eeltoodu põhjal lähtutakse käibe tekkimise aja määramisel varasema hetke printsiibist¹⁸⁷ ning käibemaksuarvestus on tekkepõhine, kuivõrd käibemaksu arvestamine ja sisendkäibemaksu mahaarvamine toimub kaubarne või teenuse osutamise aja järgi.¹⁸⁸

Käibemaksudirektiivi artikkel 167a esimene lõige võimaldab aga liikmesriikidel kohaldada eeltoodud artiklist erandit. Selle kohaselt võivad liikmesriigid vabatahtliku korra alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamiseõigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse hiljemalt tasu kättesaamisel, lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale tasutud. Sama sätte teine lõige sätestab, et liikmesriigid võivad suurendada vastava meetme rakendamiseks oma territooriumil nimetatud künnist kuni 200 000 euroni.

Eeltoodu põhjal on käibemaksudirektiiviga võimaldatud liikmesriigil kohaldada VKE-dele kassapõhist käibemaksusüsteemi. Kassapõhine käibemaksuarvestuse skeem on lihtsustatud vabatahtlik kord väikeste ettevõtjate jaoks, kellel ei ole õigust maksuvabastusele. Selle alusel saab kohaldada selliste maksukohustuslaste suhtes lihtsustatud eeskirja, mille kohaselt arvatakse käibemaks maha ja tasutakse maks riigikassasse vastavalt kulude kandmise ja müügitehingute tegemise kuupäevale. Skeemi näol on tegemist kõnealuste maksukohustuslaste suhtes lihtsustusmeetmega, mis võimaldab neil rahavooge paremini juhtida.¹⁸⁹

¹⁸⁷ L. Lehis (viide 46), lk 314.

¹⁸⁸ *Ibid.*, lk 346.

¹⁸⁹ Nõukogu 15.12.2009 rakendusotsus nr 2009/1022/EL – Euroopa Liidu Teataja L 351, 30.12.2009, lk 4.

Näiteks võimaldab kassapõhine käibemaksuarvestuse kord rahavoogude juhtimist parandada ka ettevõtjatel, kelle kuludest moodustavad suurema osa kulud, mida käibemaksuga ei maksustata, nagu näiteks töötasud; või kes võimaldavad oma klientidele pikki maksetähtaegu, kuid kes ei saa ise tarnijatele makstes sama pikki tähtaegu kasutada.¹⁹⁰

Kassapõhisest käibemaksuarvestuse korrast oleks kõige rohkem kasu nendel VKE-del, kellel on raskusi müügiarvete laekumisega, sest erikorra rakendamise puhul tuleb käibemaks riigile maksta alles pärast ostjalt arve laekumist.¹⁹¹ Seega on kassapõhise käibemaksuarvestuse puhul tegemist meetmega, mille kohaldamisega on liikmesriigil võimalik soodustada nende ettevõtete tegevust, kellel on raskusi käibemaksu tasumisega põhjusel, et nende arved ei ole käibemaksu sissenõutavaks muutumise hetkeks veel laekunud.

Sellistel ettevõtetel võib tekkida olukord, milles nad on tasunud kogu oma likviidse vara käibemaksuna riigile, kuid samal ajal pole neile arved laekunud, mis tekitab neile probleemi likviidsusega. See võib takistada VKE olukorda oluliselt, sest ta võib olla sunnitud oma tegevuse peatama seniks kuni tema esitatud arved talle tasutakse. Seetõttu saaksid liikmesriigid omalt poolt soodustada VKE-de tegevust lubades neil kasutada kassapõhist käibemaksuarvestust, selle korra kasutamisel ei teki ettevõttel kohustust tasuda käibemaksu enne, kui talle pole arve laekunud. Seega on kassapõhise maksuarvestuse peamine mikroettevõtete tegevust soodustav aspekt nende likviidsuse säilitamine, kui neile ei laeku müügiarved käibemaksu maksuhaldurile tasumise kuupäevaks.

Ka on EL-i tasemel olnud kassapõhise käibemaksuarvestuse rakendamise võimaldamine olnud üheks väikese ja keskmise suurusega ettevõtete aitamise viisiks. Eelkõige on silmas peetud neid ettevõtteid, kellel on raskusi käibemaksu tasumisega pädevale asutusele enne teenuse saajatelt või soetajatelt makse saamist.¹⁹² Sellest tulenevalt tegi EK 2009. aastal ettepaneku muuta käibemaksudirektiivi nii, et lisada sinna artikkel 167a, mille kohaselt antaks VKE-dele võimalus rakendada kassapõhise käibemaksu kava muu hulgas juhul, kui nende aastakäive ei ületa 2 miljonit eurot.¹⁹³ Seetõttu sisaldub nüüd käibemaksudirektiivis artikkel 167a, mille kohaselt on liikmesriikidel õigus anda VKE-dele võimalus rakendada kassapõhise käibemaksuarvestuse erikorda alates 1. jaanuarist 2013. a.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek: Nõukogu otsus, millega lubatakse Rootsi Kuningriigil ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigil kohaldada meetet, millega tehakse errand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167; KOM(2009)608 lõplik. Brüssel, 29.10.2009, lk 2-3.

¹⁹¹ L. Lehis (viide 46), lk 346.

¹⁹² Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas; KOM(2009) 21 lõplik. Brüssel 28.1.2009; lk 13.

¹⁹³ *Ibid.*, lk 15.

¹⁹⁴ Käibemaksukomitee. Notifications of the VAT Committee. Up until 1 July 2013, lk 4.

Enne eeltoodud käibemaksudirektiivi kehtima hakkamist pidi liikmesriik selleks, et võimaldada ettevõtetal rakendada kassapõhist käibemaksu arvestamise korda, pöörduma EK poole. Käibemaksudirektiivi artikkel 395 lõike 1 kohaselt võib nõukogu anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmed käibemaksudirektiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudestkõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Vastava taotlusega kassapõhise maksustamise korra rakendamiseks loa saamiseks on ka Eesti EK poole pöördunud.¹⁹⁵

Eesti sai esmakordselt loa rakendada kassapõhist käibemaksu kava aastal 2006, mille kohaselt võimaldati riigil rakendada kava füüsilisest isikust ettevõtjatele. Eesti on nõukogu otsuse seletuskirja kohaselt oma taotlust põhjendanud vajadusega lihtsustada käibemaksukohustuslasena registreeritud füüsilisest isikust ettevõtjate raamatupidamiskohustusi. Nimelt oli neil loa taotlemise hetkel õigus oma tulu deklareerida kassapõhiste raamatupidamiseeskirjade kohaselt ning Eesti eesmärk loa taotlemisel oli võimaldada neil ka käibemaksu kassapõhist deklareerimist.¹⁹⁶ Seega lähtuti loa taotlemisel füüsilisest isikust ettevõtjate raamatupidamiskohustuste lihtsustamisest.

Sama otsusega on antud ka Suurbritanniale luba rakendada kassapõhist maksustamise kava, kes on oma eranditaotluses taotlenud kava rakendamise käibepiiri tõstmist 660 000 naelsterlingilt 1 350 000 naelsterlingile ehk kahekordistada kehtivat käibemäära. Vajadust määra tõstmiseks põhjendas liikmesriik sellega, et Suurbritannias on kassapõhine raamatupidamisarvestuse kava osa lihtsustamismeetmete sarjast, mille eesmärk on toetada väikeseid ja keskmise suurusega ettevõtteid. Loa taotlemise hetkel kasutas Suurbritannias kava 159 000 äriühingut ning käibepiiri tõstmine oleks võimaldanud kava rakendada veel 57 000 äriühingul. Nõukogu otsusega anti Suurbritanniale õigus kava edasi rakendada ning käibepiiri tõsta.¹⁹⁷

Kuivõrd eelkirjeldatud luba kehtis kuni 31. detsembrini 2009. a¹⁹⁸, pidid riigid uue loa saamiseks 2009. aastal EK poole uuesti pöörduma. Vastav luba on Eestiga samal ajal detsembris 2009. a antud ka Sloveeniale, Rootsile ning Suurbritanniale. Sloveenias ei tohtinud kassapõhise käibemaksu kava enne kõne all oleva otsuse tegemist kasutada need ettevõtted, kelle aastakäive ületas 208 646 eurot. Oma taotluses on Sloveenia palunud asjakohase vabatahtliku kava aastakäibe ülempiiri suurendamist 400 000 euroni. Määra

¹⁹⁵ Nõukogu. (viide 189).

¹⁹⁶ Euroopa Ühenduste Komisjon. Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eestil, Sloveenial, Rootsil ja Ühendkuningriigil kohaldada nõukogu kuuenda särektiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta) artikli 17 lõikest 1 kõrvale kalduvat erimeedet; KOM(2006) 802 lõplik. Brüssel, 14.12.2006. lk 3.

¹⁹⁷ *Ibid.*, lk 2-3; 8.

¹⁹⁸ *Ibid.*, lk 8.

tõstmist on liikmesriik põhjendanud asjaoluga, et selline suurendamine võimaldaks tal vähendada suurema hulga väikeste ettevõtjate halduskoormust ning aidata neil paremini rahavooge juhtida. Nimelt võimaldas vastava loa saamine Sloveenial võimaldada kava kasutamist 8 787-l maksukohustuslasel.¹⁹⁹

Suurbritannia on oma vastavas kirjas EK-le taotlenud sarnaselt eelneva taotlusega aastase käibe piirmäära tõstmist 150 000 naelsterlingi võrra 1 500 000 naelsterlingini, et hoida see ligikaudu samas suurusjärgus mikroettevõtja käibe ülempiiriga. See võimaldaks Suurbritannial EK-le edastatud kirja alusel kohaldada vabatahtlikku kava veel 6 800 ettevõtja suhtes.²⁰⁰ Käibe määra on võrreldud mikroettevõtja käibe ülempiiriga tulenevalt EK ettepanekust lisada käibemaksudirektiivi artikkel 167a ning selles toodud ettevõtete käibe ülempiiriga.²⁰¹

Samuti on nõukogu 15. detsembri 2009. a rakendusotsusega²⁰² Eestil lubatud lükata edasi maksukohustuslaste käibemaksu mahaarvamise õigus seni, kuni käibemaks on tasutud kaupade tarnijale või teenuse osutajale. Samas otsuses on välja toodud, et skeemi, mille kohaselt muutub käibemaks maksukohustuslaste tarnitud kaupadelt ja osutatud teenustelt sissenõutavaks nende eest tasu kättesaamisel, hakatakse kohaldama nende maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive ei ületa Eesti poolt kindlaks määratud ülemmäära.²⁰³

Eeltoodu põhjal erinesid Eesti põhjendused kassapõhise maksuarvestuse loa taotlemisel selle poolest, et kui Eesti soovis esimesest korda luba taotledes muuta füüsilisest isikust ettevõtjate raamatupidamiskohustuste lihtsamaks, siis nii Suurbritannia kui ka Sloveenia soovisid lihtsustada VKE-de tegevust. Sellest võib välja lugeda fundamentaalse erinevuse riikide lähenemises VKE-de tegevuse soodustamisele. Ei saa kindlalt väita, et Eesti ei oleks soovinud esimese taotlusega VKE-de tegevust soodustada eesmärgiga võimaldada neil suuremat tulu teenida, kuid riigi põhjendusest ei ole võimalik ka välja lugeda soovi VKE-de majandustegevusele kaasaaitamiseks. Seda saab eeldada tuginedes asjaolule, et loa taotlemisel on lähtunud raamatupidamiskohustuse täimise soodustamisest.

Eeltoodud põhjal on Eestile nõukogu otsuse alusel 1. jaanuaril 2011. aastal jõustunud KMS-i muudatusega täiendatud seaduse paragrahvi 44, mis näeb maksuarvestuse erikorrana ette

¹⁹⁹ Euroopa Ühenduste Komisjon (viide 190), lk 2.

²⁰⁰ Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek: Nõukogu otsus, millega lubatakse Rootsi Kuningriigil ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigil kohaldada meetet, millega tehakse errand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167; KOM(2009)522 lõplik. Brüssel, 13.10.2009, lk 2.

²⁰¹ Euroopa Ühenduste Komisjon (viide 192), lk 13.

²⁰² Nõukogu (viide 189).

²⁰³ Nõukogu (viide 189), lk-d 4-5.

kassapõhise käibemaksuarvestuse. Eeltoodud sätte kohaselt võivad kassapõhist käibemaksuarvestust kasutada kõik maksumaksjad, kelle aastakäive jääb alla 200 000 euro. Kehtiva KMS § 44 lõike 3 alusel tähendab kassapõhine arvestus, et käibemaksu tasumise kohustus tekib pärast müügiarve laekumist ning KMS § 44 lõike 7 alusel saab sisendkäibemaksu maha arvata pärast ostuarve tasumist.

KMS-i muutmise seaduse eelnõus 797 SE, millega kehtestati muudeti Euroopa Nõukogu otsuse alusel kassapõhise käibemaksu korda nii, et seda saavad nüüd valida kõik maksukohustuslased, kelle aastakäive jääb alla 200 000 euro, on välja toodud ka andmed 2009. aastal erikorda rakendavate füüsilisest isikust ettevõtjate kohta.²⁰⁴

Rakenduslikust küljest on maksukohustuslase jaoks oluline, et kui arve laekumine või tasumine toimub ositi, tuleb tasumisele või mahaarvamisele kuuluv käibemaks arvestada ositi. Samuti tuleb nii müügi kui ostu osas rakendada kassapõhist korda ning erikord ei mõjuta teise poole maksuarvestust. Soovist rakendada eeltoodud korda tuleb maksuhaldurit eelnevalt kirjalikult teavitada ning soovi korral võib ettevõtja alati tagasi minna tavalisele maksuarvestuse korrale.²⁰⁵

Siiski ei ole tegemist piiramatult leevendusega, kuivõrd KMS § 44 lõige 5 alusel loetakse maksukohustus tekkinuks kolmandal kuul pärast seda, kui kauba või teenuse eest ei ole raha kahe kuu jooksul laekunud.²⁰⁶

Lisaks sätestab KMS § 44 lõige 11 tehingud ja toimingud, mille korral ei rakendata kassapõhist maksuarvestust. Nendeks on kauba import, kauba ühendusesisene käibe ja ühendusesisene soetus; teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele teenuse osutamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eestis, samuti ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult sellise teenuse saamine, mille käibe tekkimise koht ei ole Eestis ning käibe, kauba soetamine ja teenuse saamine, kui see toimub pikema perioodi jooksul kui kolm kuud.

Kassapõhist käibemaksuarvestust ei saa Eestis rakendada ka kauba impordi, ühendusesisese käibe ja soetuse, teenuste pöördmaksustamise ja teistesse EL-i riikidesse osutatud 0% maksumääraga maksustatavate teenuste kohta. Maksumaksja, kes kasutab kassapõhist arvestust, peab igakuiselt koos käibedeklaratsiooniga esitama ka vormi, millel tuleb loetleda kõik vastaval kuul väljastatud ja saadud arved, mis on kas laekumata või maksmata ning seetõttu käibedeklaratsioonis deklareerimata. Seetõttu võib järeldada, et erikorra kasutamine

²⁰⁴ Rahandusministeerium (viide 22), lk 8.

²⁰⁵ L. Lehis (viide 46), lk 346.

²⁰⁶ *Ibid.*, lk 346.

muudab maksuarvestuse pigem keerukamaks.²⁰⁷ Sellist deklareerimiskohustust on KMS-i muudatuse seletuskirjas põhjendatud sellega, et maksuhalduril peaks olema võimalik võrrelda tehingupartnerite tehingute deklareerimise õigust.²⁰⁸

Käibemaksu kassapõhise arvestuse puhul kehtivad seega eelnevalt välja toodud erinõuded, millega maksukohustuslane peaks kava rakendades või selle rakendamise hakkamise otsuse vastuvõtmisel arvestama. Autor leiab, et siinkohal tuleks eraldi välja tuua kohustus sisestada käibedeklaratsiooni lisasse kõik arved, mis on maksukohustuslasele deklaratsiooni esitamise päeva seisuga kas laekumata või on need tema poolt tasumata. See suurendab VKE-de halduskoormust olenevalt sellest, kui palju ettevõtte kuu jooksul arveid esitab või kui palju ta neid ise saab. Seega on formaalselt võimaldatud VKE-del nende tegevust soodustava meetme kasutamine, kuid selle rakendamine võib suurendada nende halduskoormust ebaproportsionaalselt palju.

Kui tegemist on sellise ettevõttega, mille arvete arv ei ole suur, ei kohusta see ettevõtet autori hinnangul tegema ebamõistlikke pingutusi arvestades seda, et kava kasutamine võib ettevõtte tegevuse oluliselt kaasa aidata. Samas pidades silmas kava kasutamiseks kehtestatud piirmäära, milleks on 200 000 eurot, võib eeldada, et selle summa piiresse jääva käibega ettevõttel võib kuus olla arvestatav hulk esitatavaid ja tasumisele kuuluvaid arveid, mille ükshaaval sissekandmine võib osutada ettevõtjate kas väga aja- või rahakulukaks.

Seaduse eelnõu kohaselt oli 2009. aastal Eestis registreeritud FIE-sid 54 001, kellest käibemaksukohustuslasi 5 512, ehk 10,2 protsenti kõikidest FIE-dest. Kassapõhist maksuarvestust kasutas 450 FIE-t ehk umbes 8 protsenti maksukohustuslikest FIE-dest ning alla 1 protsenti kõikidest FIE-dest. Erikorda rakendavate FIE-de keskmine käive oli 415 000 krooni²⁰⁹ ehk umbes 26 500 eurot.

Samuti, nagu käesoleva töö sissejuhatuses on välja toodud, oli 2009. aastal Maksu- ja Tolliameti andmetel kuni 200 000 euro suuruse käibega maksukohustuslasi 58 423 isikut, mis moodustab kõikidest maksukohustuslastest 81 protsenti, ning mille käive moodustab kõigest 6 protsenti kõikide ettevõtete käibest.²¹⁰ Ehk nende maksukohustuslaste arv, kellel oleks võimalik kassapõhist käibemaksuarvestust rakendada, oli 2009. Aastal ligikaudu 58 500.

Samas ei ole VKE-de tegevust soodustav kassapõhise käibemaksuarvestuse rakendamine nende poolt laialt kasutatud. Seda näitab ka statistika. Näiteks oli 31. augusti 2011. a seisuga

²⁰⁷ L. Lehis (viide 46), lk 346-347.

²⁰⁸ Rahandusministeerium (viide 22), lk 4.

²⁰⁹ *Ibid.*, lk 8-9.

²¹⁰ *Ibid.*, lk 8.

oli erikorra kasutajaid 678, kuigi majandusnäitajate alusel oleks neid võinud olla kuni 60 000 ehk umbes 80 protsenti käibemaksukohustuslaste koguarvust.²¹¹ Võrreldes Suurbritannia 2006. aastal kava kasutatavate ettevõtete arvuga, mis oli eelnevalt välja toodud informatsiooni kohaselt 159 000, tuleb tõdeda, et Eestil on veel suur töö kõne all oleva kava rakendamise soodustamisel ära teha.

Sellise olukorra põhjuseks võib olla range kohustus deklareerida kõik arved, mille pealt käibemaksu maksustamisperioodil ei tasuta. Eelnevat kohustust on põhjendatud sellega, et maksuhaldur saaks sellise korra rakendumisel kontrollida maksukohustuslaste maksu tasumise kohustuse täitmist. Eeldatavasti on seadusandja siin lähtunud maksupettuste läbiviimise takistamisest ning enesele kontrollikohustuse lihtsustamisest. Nagu käesolevas töös on varasemalt välja toodud, kaasneb deklareerimiskohustusega maksukohustuslastele suur halduskoormus.

Eeldatavasti ei ole kassapõhine käibemaksuarvestus laialdaselt ettevõtete poolt kasutusele võetud just suure halduskoormuse ning selle täitmiseks kuluvate kulude tõttu. Kassapõhise käibemaksuarvestuse rakendamisel peab ettevõtte tegema seega igas kalendrikuud täpse ülevaate, millised arved ta on esitanud ning millised neist on talle tasutud. Samuti, millised arved on talle maksustamisperioodil esitatud ning millised neist ta on tasunud ning edastama informatsiooni tasumata arvete kohta maksuhaldurile. Sellega kaasneb käibemaksukohustuslastele suur halduskoormus, mille vältimiseks ei olegi meedet ettevõtete poolt laialdaselt kasutusele võetud. Vähemalt enne 1 000 - euroste arvete deklareerimiskohustuse sätestamist oli VKE-del lihtsam kasutada tavapärase käibemaksukohustusele kohalduvaid reegleid ning kasutada tekkepõhist käibemaksuarvestust.

Kuivõrd suure deklareerimiskohustuse sätestamisel on eeldatavasti lähtutud kontrollikohustusest maksuhalduri kontrollikohustuse lihtsustamisest, on seadusandja ausad maksumaksjad, kelle tegevusele aitaks kassapõhise käibemaksuarvestuse rakendamine oluliselt kaasa. Samuti on tegemist sellise vahendiga, mis võiks olla osale ettevõtetest hädavajalik nende likviidsuse säilitamisel. Kava olulisust VKE-de jaoks on kinnitanud ka Eesti Väike- ja Keskmiste Ettevõtjate Assotsiatsioon muutmise seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt rõhutanud.²¹²

Samuti suurendab selline deklareerimiskohustus maksuhalduri koormust, sest talle laekuva informatsiooni kogus on suurenenud ning ta peab osa sellest ka üle kontrollima. Eelneva

²¹¹ Eesti Maksumaksjate Liit. Ja ei saanudki kassapõhisest käibemaksuarvestusest Eesti Nokiati. Ajakiri MaksuMaksja, 2011, nr 9, lk 5.

²¹² Rahandusministeerium (viide 22), lk 5.

põhjal pakub autor välja, et kassapõhise maksuarvestuse kava rakendamisele kaasaaitamiseks ning seeläbi Eesti VKE-de tegevuse soodustamiseks ning maksuhalduri koormuse vähendamiseks tuleks seadusandja poolt kehtetuks tunnistada kohustus deklareerida kõik maksustamisperioodil ettevõtte poolt või talle tasumata jäänud arved.

2.3 Pikem maksustamisperiood

Eesti KMS § 27 lõike 1 kohaselt on üldjuhul on maksustamisperioodiks üks kalendrikuu, mis tähendab, et maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni igas kalendrikuus. Töö käesoleva alapeatüki eesmärk on analüüsida, kas kalendrikuu pikkune maksustamisperiood on parim lahendus VKE-dele või on võimalik nende halduskoormuse vähendamiseks ning samal ajal ka maksukogumisele kuluva ressursi vähendamiseks rakendada pikemat maksustamisperioodi kui üks kuu.

Samas on KMS § 27 lõike 4 kohaselt maksumaksjal võimalik esitada maksuhaldurile põhjendatud taotlus ka kalendrikuust erineva maksustamisperioodi kehtestamiseks. Pikem maksustamisperiood peab olema täis kalendrikuudes, näiteks kaks või kolm kuud. Et sellist õigust saada, peab taotlus olema tugevalt motiveeritud ning sisaldama selgeid põhjendusi, miks maksukohustuslasel ei ole võimalik käibemaksuarvestusel aluseks võtta kalendrikuud.²¹³

Tulenevalt EL-i poliitika suunast VKE-de tegevuse soodustamiseks²¹⁴ on EK teinud ettepaneku, et ettevõtete puhul, kelle aastane käive jääb alla 2 miljoni euro, võiks liikmesriigid lubada kasutada kvartali pikkust maksustamisperioodi.²¹⁵ Mõned EL-i liikmesriigid on ka VKE-de tegevust lihtsustava meetmena kasutusele võtnud pikema maksustamisperioodi võimaldamise VKE-de puhul, kuivõrd igakuine käibemaksu deklareerimiskohustus on VKE-de jaoks koormav.²¹⁶

Näiteks Hollandis on ettevõtetele reeglina käibemaksu deklareerimiskohustus üks kord kvartalis. Ainult teatud tingimustel on see kalendrikuu pikkune ning samuti kui ettevõtte ise taotleb kalendrikuu pikkust maksustamisperioodi, võidakse seda erandkorras vähendada.

²¹³ Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2015, lk 125.

²¹⁴ Commission. Commission recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises, 2003/361/EC. OJ L 124/36, 20.05.2003; p 36.

²¹⁵ Euroopa Komisjon (viide 168), lk 5.

²¹⁶ Negash, Ruth Abraham. The VAT Treatment of Small Undertakings in the EU. Master Thesis. Lund University. School of Economics and Management. Department of Business Law, 2.06.2014, p 28.

VKE-del, kelle aastase tasumisele kuuluva käibemaksu summa ei ületa 908 eurot²¹⁷, on lubatud käibemaksu deklareerida kord aastas.²¹⁸ Eeltoodu põhjal on Hollandis käibemaksu maksustamisperiood üks kvartal ning seda rakendatakse kõigile ettevõtetele. Erandiks on kalendrikuu pikkune maksustamisperiood ning teatud tingimustel on võimalik käibemaksu deklareerida kord aastas.

Taanis on kalendrikuu pikkune maksustamisperiood on ettevõtetal, kelle aastane käive ületab 15 miljonit Taani krooni (umbes 2 miljonit eurot). Kui ettevõtte aastane käive jääb 1 miljoni (umbes 133 000 eurot) ja 15 miljoni euro vahele, on maksustamisperioodi pikkus kolm kuud ning kui ettevõtte aastane käive jääb alla 1 miljoni euro, on maksustamisperioodi pikkus 6 kuud.²¹⁹ Seega on ka Taanis maksustamisperioodi pikkus reeglina kvartal ning kalendrikuu pikkust maksustamisperioodi rakendatakse vaid ettevõtetele, kelle aastane käive ületab umbes 2 miljonit eurot ehk nendele ettevõtetele, mis on EL-is kasutusel oleva määratluse alusel vähemalt VKE-d.

Rootsis on maksustamisperioodiks kas üks kuu või üks aasta. Ettevõtted, kelle aastane käive ei ületa 200 000 Rootsi krooni (umbes 21 000 eurot), võivad esitada käibedeklaratsiooni üks kord aastas.²²⁰ Ka Rootsi rakendab erandit VKE-dele, mille kohaselt ei ole neil kohustust käibemaksu igakuiselt deklareerida, vaid saavad seda teha kord aastas, kui nende aastane käive jääb alla teatud taseme.

Lätis võib maksukohustuslase maksustamisperiood olla kas kolm või kuus kuud, kui tema poolt eelmisel majandusaastal tasutud käibemaks ei ületa 15 396 eurot.²²¹ Suurbritannias on standardne maksustamisperiood 3 kuud. 1 aasta pikkust maksustamisperioodi on võimalik rakendada maksukohustuslasel, kelle arvestuslik järgmise majandusaasta käive ei ületa 1, 35 miljonit Inglise naela. Selleks, et rakendada 1 kuu pikkust maksustamisperioodi, on vajalik taotleda luba.²²² Samuti on näiteks Slovakkias sarnaselt Eestile maksustamisperiood 1

²¹⁷ Hollandis on käibemaksu standardmäär 21 protsenti (allikas: European Commission. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Taxud.c.1(2015) – EN. Situation at 01.01.2015, p 3), seega eeldusel, et vastavat erandit kasutavale ettevõttele kohaldus käibemaksu standardmäär, peaks ettevõtte aastane käive olema 5 232 eurot.

²¹⁸ Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT and other turnover taxes application in the member and accession states. Netherlands. TAXUD/C/3/ID D(2003), Brussels, 27.10.2003, p 7.

²¹⁹ Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/traders information networks etc. Denmark. TAXUD/C/1, Brussels, October 2010; p 16.

²²⁰ European Commission directorate-general. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/traders information networks etc. Sweden. TAXUD/1032/07-EN Part 12, p 14.

²²¹ Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT in the European Community. Application in the Member States, Facts for Use by Administrations/Traders Information Networks etc. Latvia, lk 15.

²²² Euroopa Komisjon. Peadirektoraat (viide 219), lk 16.

kalendrikuu, kuid kui maksukohustuslase eelmise majandusaasta käive jäi alla 331 939 euro, on see automaatselt kvartali pikkune.²²³

Nagu alapeatüki alguses välja toodud, annab ka Eesti KMS ettevõtetele võimaluse rakendada ühe kuu pikkusest maksustamisperioodist pikemat perioodi. Kusjuures meetme rakendamiseks ei ole sätestatud näiteks aastast ettevõtte käibe ülemmäära, mida ületades ei oleks võimalik ettevõttel erandit rakendada või mõnda muud piirangut. Samas võib pikema maksustamisperioodi rakendamisel takistuseks osutada põhjendamiskohustus. Nagu varasemalt välja toodud, peab pikema maksustamisperioodi rakendamise taotlemisel maksuhaldurile tugevalt põhjendama, miks ei ole maksukohustuslasel võimalik maksustamisperioodina kasutada üht kalendrikuud.

2014. aasta seisuga kasutab Eestis pikemat maksustamisperioodi umbes 100 maksukohustuslast.²²⁴ Käesoleva magistritöö autorile teadaolevalt puudub Eestis analüüs, mis tooks välja põhjused, miks erandit rakendavate ettevõtete arv on niivõrd madal. Samas on üsna tõenäoline, et selle põhjuseks on pikema maksustamisperioodi kasutamise jaoks eraldi loa taotlemise kohustus. Seda eeldab autor põhjusel, et pikema maksustamisperioodi rakendamine vähendaks väikeettevõtete halduskoormust oluliselt. Hetkel tuleb aga maksuhaldurile põhjendada, miks maksukohustuslasel ei ole võimalik kalendrikuu pikkust maksustamisperioodi kasutada.

Eelnevalt toodud näidete põhjal on mitmetes EL-i liikmesriikides ühe kuu pikkune maksustamisperiood pigem erand kui reegel ning standardne maksustamisperioodi pikkus vähemalt VKE-de puhul on kolm kuud. Sellest tulenevalt on nendes liikmesriikides VKE-de käibemaksukohustuste täitmisest tulenev halduskoormus oluliselt väiksem kui Eestis.

Tulenevalt EL-is valitsevast põhimõttest, et VKE-de tegevust tuleb võimalikult palju soodustada ning selleks nende halduskoormust vähendada, on Eesti pikema maksustamisperioodi kohaldamisel tegutsenud nende selle põhimõtte rakendamisele vastupidiselt ning teinud ühe VKE-de tegevust oluliselt soodustava meetme rakendamise nende jaoks sisuliselt võimatuks.

Ühest küljest on KMS-iga küll lubatud rakendada pikemat maksustamisperioodi, kuid teisalt on see ettevõtetele kättesaamatuks tehtud, kuivõrd loa saamiseks tuleb maksuhaldurile põhjendada, miks ei ole võimalik kalendrikuu pikkust maksustamisperioodi kasutada. Sellest tulenevalt võib ettevõtte saada loa meetme rakendamiseks siis, kui tal puudub võimalus igas

²²³ Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT in the European Community. Application in the Member States, Facts for Use by Administrations/Traders Information Networks etc. Slovak Republic. Brussels, October 2010. TAXUD/D/1, lk 16.

²²⁴ Rahandusministeerium (viide 125), lk 5.

kalendrikuus oma käivet deklareerida. Autori hinnangul oleks olukord VKE-de jaoks oluliselt soodsam, kui meetme rakendamise võimalikkus oleks seotud vähemalt mõistlikkusega – kui VKE-del oleks võimalik saada pikema maksustamisperioodi kasutamiseks luba, kui see oleks näiteks tulenevalt nende käibe määrast nende jaoks mõistlik.

Meetme rakendamine VKE-de oleks puhul kindlasti mõistlik ka maksuhalduri seisukohast. See on ajendatud asjaoludest, et pikema maksustamisperioodi rakendamise korral väheneksid märgatavalt ka maksuhalduri koormus ja maksu kogumise kulud, sest kontrollkohustust peaks samuti täitma pikema perioodi tagant kui kord kalendrikuus. Ka on VKE-delt laekuv maksutulu summa suhteliselt väike ning maksude kogumisele kuluv ressurss ei ole eeldatavasti proportsioonis laekuva maksutuluga.

Eraldi tähelepanu väärib asjaolu, et kui kohaldada VKE-dele pikemat maksustamisperioodi, ei väheneks riigi maksutulu, sest tegemist ei ole maksuvabastusega. Pigem võiks pikas perspektiivis maksutulu kasvada, sest ettevõtete halduskoormuse vähenemise tulemusel saaksid nad keskenduda rohkem oma ettevõtluse arendamisele ning tekitada juurde käivet, millelt tasutakse käibemaksu.

Magistritöö autori hinnangul võiks teha VKE-dele pikema maksustamisperioodi rakendamise võimalikuks automaatselt, kui nende käibe tase jääb alla seadusandja poolt kindlaksmääratud piiri. Samuti on võimalus teiste liikmesriikide näitel kohaldada VKE-dele standardset maksustamisperioodi, mis oleks näiteks kolme kuu pikkune ning neil VKE-del, kes soovivad tulenevalt nende tegevusalast lühemat maksustamisperioodi, oleks võimalus selleks luba taotleda nii, nagu see on võimalikuks tehtud näiteks Suurbritannias.

Negatiivse aspektina pikema maksustamisperioodi rakendamise juures võiks välja tuua selle, et ettevõttel ei teki küll igakuiselt käibemaksu tasumise kohustust, kuid samal ajal ei saa ta käibemaksu ka maha arvata. Sellega peaksid ettevõtted erandi rakendamisel kindlasti arvestama.

Samuti, näiteks olukorras, kus maksukohustuslasel oleks enamjaolt nullmääraga käive, ei oleks ehk mõislik pikemat maksustamisperioodi rakendada. Seda põhjusel, et pikema maksustamisperioodi rakendamisel tekiks olukord, kus ettevõtte küll tasuks ostetud kaupadelt ja teenustelt käibemaksu, kuid tal oleks võimalik seda maha arvata²²⁵ vaid kord pikema maksustamisperioodi jooksul ehk mitte kord kalendrikuus.²²⁶ Seetõttu tasuks maksukohustuslane küll käibemaksu koheselt arvete maksmisel ära, kuid tagasi saaks ta selle

²²⁵ Nullmääraga käive annab müüjale sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. (L. Lehis. (viide 46), lk 320).

²²⁶ T. Elling. Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule. Tallinn 2014, lk 221.

lühema perioodi tagant kui üks kalendrikuu. See vähendaks maksukohustuslase likviidsust ebamõistlikult. Seetõttu on eelnevalt toodud ka ettepanek, et neil VKE-del, kelle likviidsust vähendaks pikem maksustamisperiood kui, peaks olema võimalik taotleda luba lühema maksustamisperioodi kasutamiseks. Sellisel juhul saaksid nad võimaluse säilitada kalendrikuu pikkuse maksustamisperioodi.

Eeltoodu kokkuvõtteks leiab autor, et hetkel Eestis kasutusel olev kõigile maksukohustuslastele rakendatav kalendrikuu pikkune maksustamisperiood on Eesti VKE-dele ebamõistlikult koormav. Samuti on see koormav maksuhaldurile, kuna suhteliselt väikese maksutulu saamise eesmärgil kogub ta praegu igas kuus kokku tohutu suure koguse andmeid, mida ta peab säilitama ja kontrollima.

KMS-iga on küll võimaldatud maksukohustuslastel rakendada pikemat maksustamisperioodi, kuid seejuures kehtib ka kohustus põhjendada, miks ei ole ettevõttel võimalik igas kalendrikuus on käivet deklareerida, mistõttu on meetme rakendamine VKE-dele sisuliselt võimatuks tehtud. Pikema maksustamisperioodi rakendamine on ettevõtete jaoks pigem mõistlik ning võib eeldada, et võimetust rakendada kalendrikuu pikkust maksustamisperioodi on suhteliselt keeruline põhjendada, kuivõrd pikema maksustamisperioodi puhul on tegemist VKE-de jaoks pigem mõistliku lahendusega.

Nii mõneski EL-i liikmesriigis on kasutusel kvartali pikkune maksustamisperiood ning kalendrikuu pikkune maksustamisperiood on pigem erand, mille rakendamiseks peab ettevõtte taotlema maksuhaldurile eraldi loa. Seega erineb teiste EL-i liikmesriikide praktika Eesti omast. Seda võib põhjendada üldise eesmärgiga lihtsustada EL-i VKE-de tegevust vähendades VKE-de halduskoormust. Kuivõrd pikema maksustamisperioodi rakendamine VKE-de poolt on Eesti seadusandja poolt hetkel sisuliselt võimatuks tehtud, on Eesti tegevus EL-i poliitikaga vastuolus ning tekitab nii VKE-dele kui maksuhaldurile endale ebamõistlikult suurt käibemaksukohustusest tulenevate reeglite täitmisest tulenevat koormust.

Et selline vastuolu EL-is valitsevate põhimõtetega ning ebamõistlikult lühikese aja tagant suure koguse andmete esitamise ja kogumise kohus lõpetada, teeb autor siinjuures ettepaneku muuta KMS-i sätteid nii, et VKE-dele kohalduks kalendrikuust pikem maksustamisperiood. Maksustamisperioodi pikkuseks võiks olla kvartal ning VKE-del peaks olema võimalik taotleda vajadusel luba lühemaks maksustamisperioodiks.

KOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö eesmärk oli püüda välja toomine, millised on käibemaksudirektiiviga VKE-dele kohaldamiseks mõeldud erikorrad. Samuti, mida on nende rakendamine VKE-dele ja liikmesriikidele kaasa toonud ning milline on nende rakendamisest võimalik saadav tulu nii liikmesriigi kui erikorda rakendavate VKE-de jaoks EL-i liikmesriikide näitel. Ühtlasi püüdis autor analüüsida, kas Eestil oleks mõistlik hakata rakendama hetkel mittekohaldatavaid meetmeid või näiteks muuta juba rakendatavale erikorrale kohaldatavaid sätteid.

Käesoleva magistritöö eesmärk oli uurida, kas EL-i käibemaksudirektiivist tulenevaid võimalusi VKE-de tegevuse soodustamiseks oleks võimalik rakendada ka Eesti VKE-de tegevuse soodustamiseks ning maksuhalduri koormuse vähendamiseks. Samuti, kui Eesti juba rakendab käibemaksudirektiivist tulenevaid meetmeid, siis kas oleks võimalik neid rakendada efektiivsemal moel nii, et mõlemale osapoolle tõuseks sellest suurem kasu.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks oli autor püstitanud mitu uurimisülesannet, mille raames uuriti VKE-de erikordasid, milleks on maksuvabastuse ja kindla maksumääraga erikorrad ning astmeline käibemaksusoodustus. Samuti analüüsiti deklareerimiskohustuse lihtsustamise läbi VKE-de tegevusele kaasaaitamise võimalusi, kassapõhist käibemaksuarvestust ning pikemat maksustamisperioodi. Eeltoodud ülesannete lahendamise käigus analüüsiti meetmete olemust ning seda, kuidas oleks võimalik neid rakendama hakates või nende rakendamist efektiivsemaks muutes VKE-de tegevust soodustada ning samal ajal maksuhalduri koormust vähendada. Käesoleva magistritöö hüpotees oli, et käibemaksudirektiivi alusel VKE-de tegevust soodustavate meetmete rakendamisel ning viies juba rakendatavad meetmed kooskõlla eelnimetatud direktiiviga või EL-i ühtse poliitikaga, on võimalik Eesti VKE-de tegevust olulisel määral soodustada ning sellest tulenevalt on võimalik oluliselt vähendada ka maksuhalduri koormust, mis on otseselt seotud VKE-de halduskoormusega.

EL-is enim kasutatav VKE-de tegevust soodustav erikord on käibemaksuvabastus, mille kohaldamise võimaluse sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 282. VKE-del, kes vastavat erikorda rakendavad, on õigus käibemaksu mitte deklareerida ning seda tasuda. See vähendab VKE-de halduskoormust ning selle täitmisele tehtavaid kulutusi, kuivõrd neil puudub kohustus käibemaksu deklareerida. Samuti vähendab erikorra rakendamine maksuhalduri koormust, sest talle ei laeku maksukohustuslastena mitteregistreeritud VKE-de deklaratsioonide. Ka oleks maksuhaldurile VKE-delt laekuv käibemaksusumma väike võrreldes suurte ettevõtetega, kelle maksutulu moodustab enamuse laekuvast käibemaksust.

Maksuvabastuse erikorra kasutamiseks ettevõtetele kohaldatavad käibemäärad erinevad liikmesriikide lõikes oluliselt. Näiteks rakendab Suurbritannia 95 411 eurost piirmäära samal ajal kui Taanis on see 6 698 eurot. Sellega seoses on EK võtnud uueks eesmärgiks maksuvabastuse erikorra rakendamisel piirmäärade ühtlustamise, olles teinud ettepaneku kehtestada liikmesriikidele nii minimaalne kui ka maksimaalne piirmäär erikorra rakendamiseks. Maksimaalseks piirmääraks on välja pakutud 100 000 eurot.

Eestis on hetkel käibemaksuvabastuse erikorra rakendamise piirmäär 16 000 eurot. Magistritöös läbiviidud analüüsile tuginedes on selline summa liiga madal, sest VKE-l, kellel on praegu võimalik maksuvabastuse erikorda rakendada, ei ole näiteks võimalik mitte ühelegi töötajale majandusaasta vältel isegi Eesti keskmist töötasu maksta, mis tähendab, et hetkel erikorda rakendavate VKE-dega tegeletakse eeldatavasti hobikorras. See aga ei soodusta Eesti majanduskasvu nii palju, kui maksuvabastuse erikorra rakendamisega oleks võimalik saavutada, mis tähendab, et erikorra rakendamine ei täida hetkel Eestis oma eesmärki.

Piirmäära tõstmise olulisi positiivseid tagajärgi liikmesriigi jaoks on kinnitanud ka Rumeenia näide, kes taotles 2011. aastal EK-lt 35 000 eurose maksuvabastuse erikorra rakendamise käibemäära tõstmist 65 000 euroni. Selle tagajärjel sai enam kui 10 000 ettevõtet võimaluse maksuvabastuse erikorda rakendada. Meede tõi Rumeenia seisukoha alusel kaasa nii ettevõtjate kui ka maksuhalduri tegevuse lihtsustumise, mistõttu otsustas liikmesriik algsest kõrgemat piirmäära edasi rakendada.

Londonis Eelarveuringute Instituudi poolt 2011. aastal läbiviidud uuringu tulemusel on leitud, et optimaalne maksuvabastuse piirmäär Eesti jaoks oleks 70 000 eurot. Sellest tulenevalt teeb käesoleva töö autor Eesti seadusandjale ettepaneku tõsta aastase käibe maksimaalset määra, mille puhul VKE-del oleks võimalik erikorda rakendada, 70 000 euroni. Summa osas on ettepanek just selline, sest töö autori hinnangul on 2011. aastal läbiviidud uuring usaldusväärne, samuti jäävad teiste EL-i liikmesriikide kohaldatavad piirmäärad umbes samasse suurusjärku. Sellisel juhul väheneks suure osa VKE-de halduskoormus ning selle täitmisele minevad kulud. Ka väheneks maksuhalduri koormus, kuivõrd talle esitataks oluliselt vähem käibedeklaratsioone, mida ta peaks talletama ning läbi töötama.

Kindla maksumääraga erikorra rakendamise võimalus tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 281 ning seda rakendab hetkel Suurbritannia. Erikorra rakendamine võimaldab ettevõtetel maksta kindlaksmääratud protsendi oma käibest. Seejuures ettevõtte halduskulude kokkuhoid tuleneb sellest, et ettevõtted ei arvuta käibemaksu esitatud arvete põhjal. Nii rakendab seda ka Suurbritannia, kus erinevalt käibemaksu standardmäärast kohaldatakse ettevõtetele soodsamat

määra. Suurbritannias kasutusel oleva kindla maksumääraga erikorra rakendamise puhul ei ole lubatud sisendkäibemaksu maha arvata, kuivõrd sellise võimaluse rakendamine on juba soodsama maksumäära sisse arvatud.

Näiteid kindla maksumääraga erikordade rakendamisest EL liikmesriikide seas ei ole palju. Kui Eesti rakendataks erikorda Suurbritannia näitel, milles kohaldatakse erinevaid maksumäärasid tulenevalt ettevõtte tegevusalast, muudaks see käibemaksusüsteemi eeldatavasti keeruliseks, sest VKE-del võib olla mitu tegevusala. Seetõttu ei ole töös toodud analüüsi tulemusel Eestil mõistlik eeltoodud meetet VKE-de tegevuse soodustamiseks rakendada.

Astmelise käibemaksusoodustuse erikord on meede, mille rakendamist võimaldab käibemaksudirektiivi artikkel 282. Selle rakendamisel ei ole ettevõttel kohustust tasuda käibemaksu nii kaua, kuni tema käibe suurus on saavutanud kindlaksmääratud taseme, ehk talle rakendub maksuvabastuse erikord. Pärast seda, kui VKE käive saavutab liikmesriigi poolt aastase maksuvabastuse piirmäära, hakkab ta tasuma käibemaksu, mille protsent hakkab järjest kasvama vastavalt ettevõtte käibe suurusele. Kui käive on ületanud liikmesriigi poolt sätestatud künnise, hakkavad VKE-le kohalduma tavapärased käibemaksureeglid ning ta hakkab tasuma käibemaksu vastavalt liikmesriigis sätestatud käibemaksu standardmäärale.

Astmelise käibemaksu erikorda rakendab hetkel Soome. Soome erikorra kohaselt hakkab VKE soodusmääraga käibemaksu tasuma, kui tema käibe piirmäär ületab 8 500 eurot ning standardmäär hakkab kehtima, kui ettevõtte käive ületab 22 500 euro piirmäära. Soomes erikorra rakendamine võimaldatud eesmärgiga aidata VKE-del, kes muidu hoidsid oma käivet tahtlikult alla 8 500 eurose maksuvabastuse piirmäära, laiendada oma tegevust ning käivet suurendada. See ei ole aga oodatud tulemust toonud, vaid on teinud käibemaksusüsteemi VKE-de ning maksuhalduri jaoks keerulisemaks. Siinjuures oleks Soomel lihtsam pigem tõsta aastase käibe piirmäära, mille puhul oleks VKE-del võimalik erikorda kasutada. Seda teed on läinud näiteks Luksemburg, asendades astmelise käibemaksu erikorra rakendamise võimaluse maksuvabastuse erikorra laialdasemalt kasutamise võimalusega, tõstes selleks aastase käibe piirmäära.

Üks võimalus VKE-de tegevuse soodustamiseks nende halduskoormuse vähendamisega on vähendada nende deklareerimiskohustust. Eesti on siin toiminud vastupidiselt kehtestades KMS-i normi, mille kohaselt on käibemaksukohustuslastel kohustus lisada igakuiselt esitatavale käibedeklaratsioonile lisa, milles tuleb välja tuua kõik arved, kui nende maksustatavate tehingute summa tehingupartneriga ületab kuus 1 000 eurot.

Eeltoodud kohustus võib olla vastuolus ühe Eesti Vabariigi kodanike põhiõiguse, ettevõtlusvabadusega, kuivõrd see piirab põhiõiguse realiseerimist oluliselt. Samuti on maksude deklareerimise ja tasumise õiguse kontrollimine maksuhalduri pädevuses, kuid hetkel on meetme rakendamisega on suurendatud ettevõtete halduskoormust oluliselt eesmärgiga teha maksuhalduri kontrollikohustus lihtsamaks. Selle tulemusel laekub maksuhaldurile aga väga suur kogus andmeid, mida ta peab hoidma ning läbi töötama ja lõpptulemusena on ka maksuhalduri enda koormus oluliselt kasvanud. Õiguskantsler on meetme põhiseaduspärasust hinnanud ning leidnud, et meede ei ole Põhiseadusega vastuolus. Samas on tegemist abstraktse analüüsiga ning sellest tulenevalt teeb autor läbiviidud peamiselt Riigikohtu praktilisel põhineval analüüsil ettepaneku tõstatada vastav küsimus uuesti päevakorda.

Kui 1 000 euroste arvete deklareerimiskohustus on siiski põhiseaduspärane, on meede läbiviidud analüüsi põhjal kindlasti vastuolus EL-i ühtse poliitikaga soodustada VKE-de tegevust eelkõige läbi nende halduskoormuse vähendamise. Seda põhjusel, et nende halduskoormust on sätte kehtestamisega oluliselt tõstetud. Samuti EL-i plaani valguses, mille kohaselt soovitakse kehtestada EL-is ühtne käibedeklaratsiooni vorm eesmärgiga soodustada ettevõtete tegevust piiriüleste tehingute raames, oleks meetme õigusvastasus selge. Nimelt oleks uue regulatsiooni kohaselt liikmesriikidel võimalik nõuda käibedeklaratsioonis vaid kindlaksmääratud andmeid ning arvete deklareerimise kohustus nende alla ei kuulu. Õigus meetme edasirakendamiseks oleks võimalik saada vaid erakordsetel juhtudel. Seega, kui käibemaksudirektiivi vastav muudatus jõustuks, oleks Eestil kohustus taotleda Euroopa Nõukogult eraldi luba meetme edasirakendamiseks. Kuivõrd selle saamine on praeguse EL-is valitseva seisukoha puhul kaheldav, on tõenäoline, et Eestil tuleb lähiaastatel kohustuse rakendamine lõpetada. Eeltoodu põhjal teeb autor siin seadusandjale ettepaneku tunnistada kehtetuks KMS-i sätte, mille kohaselt on ettevõtetel kohustus esitada koos käibedeklaratsiooniga ka kõik arved, kui nende maksustatavate tehingute väärtus kalendrikuus ületab 1 000 eurot. See vähendaks ka maksuhalduri koormust oluliselt.

Käibemaksudirektiiv annab VKE-de tegevuse soodustamiseks liikmesriikidele ka võimaluse rakendada käibemaksudirektiivi artiklist 167a tulenevat meedet, milleks on kassapõhine käibemaksuarvestus. Skeemi rakendamisel arvatakse ettevõtte poolt tasumisele kuuluv käibemaks maha ja tasutakse maks riigikassasse vastavalt kulude kandmise ja müügitehingute tegemise kuupäevale. Seega tekib erikorda rakendaval ettevõttel maksukohustus alles siis, kui talle on teenuse või toote eest tasutud, mille tulemusel on ta saanud kliendilt ka käibemaksu, mille ta peab maksuhaldurile edasi kandma.

Kassapõhise käibemaksu erikorra rakendamine on vajalik nendel VKE-del, kellel on raskusi arvete laekumisega. Kui eelnimetatud ettevõtetel tekiks maksukohustus enne arvete laekumist, võib tekkida olukord, kus ettevõtte on tasunud suure osa oma likviidsust varast maksuhaldurile ning seetõttu ei ole tal võimalik näiteks oma tegevuseks vajalikku materjali või teenust osta. Eeltoodu tõttu oleks tema tegevus takistatud. Selliste ettevõtete puhul aitab kassapõhise käibemaksuarvestuse kasutamine säilitada ettevõtte likviidsust ning jätkata neil ka siis oma tegevust, kui nende esitatud arved on veel laekumata. Andmete kohaselt, millele on magistritöö koostamisel tuginetud, peavad Eesti VKE-d vastava meetme rakendamist väga vajalikuks ning nende tegevusele oluliselt kaasaaitavaks.

Eestis on meedet võimalik rakendada nendel VKE-del, kelle aastane maksustatav käive jääb alla 200 000 euro. Hetkel rakendab meedet aga väga väike arv VKE-dest, mida saab seletada kohustusega deklareerida igas kalendrikuus ka need arved, mis on kas neile või nende poolt tasumata. See kehtestab VKE-dele ning maksuhaldurile endale ebamõistlikult suure halduskoormuse. Kuivõrd meede on VKE-de jaoks väga oluline nende tegevusele kaasaaitamiseks ning hetkel on selle rakendamine suure halduskoormuse tõttu ebamõistlik nii VKE-de kui ka maksuhalduri seisukohast, teeb autor siin seadusandjale ettepaneku tunnistada kehtetuks norm, mis kohustab kassapõhist käibemaksuarvestust rakendavaid VKE-sid deklareerima igas kalendrikuus ka neile ning nende poolt tasumata arved.

Eestis on käibemaksu maksustamisperioodiks üks kalendrikuu. Seega peavad maksukohustuslased esitama käibedeklaratsiooni igas kalendrikuus. VKE-de tegevuse soodustamiseks on EK teinud ettepaneku, et ettevõtete puhul, kelle aastane käive jääb alla 2 miljoni euro, võiks liikmesriigid lubada kvartali pikkust maksustamisperioodi. See vähendaks väikeettevõtjate halduskoormust ning kohustuse täitmise kulusid. Teisalt väheneks maksuhalduri koormus käibedeklaratsioonide kogumisel ning nende kontrollimisel, kuivõrd talle laekuks vastavad andmed kolme kuu pikkuse perioodi tagant. Töös toodud näidete põhjal on vastav meede EL-i liikmesriikides laialdaselt kasutusel.

KMS annab ettevõtetele võimaluse rakendada ühe kuu pikkusest maksustamisperioodist pikemat perioodi ning selleks peab ettevõtte taotlema eraldi loa. Samuti ei ole KMS-is sätestatud ettevõtetele kohaldatavaid piiranguid, näiteks maksimaalset käibe taset, meetme rakendamiseks peale põhjendamiskohustuse ning Rahandusministeeriumi KMS-i kommentaari kohaselt peab vastava meetme taotlus olema tugevalt põhjendatud.

Eestis kasutab pikemat maksustamisperioodi hetkel umbes 100 maksukohustuslast. Selle põhjusteks võib pidada ranget loamenetlust või ettevõtete teadmatust loa olemasolust. Pikem

maksustamisperiood on EL liikmesriikide seas laialdaselt kasutusel ning näiteks osades neist tuleb vastupidiselt Eesti praktikale taotleda eraldi luba kalendrikuu pikkuse maksustamisperioodi rakendamiseks. Samuti vähendaks selle meetme rakendamine VKE-de poolt oluliselt nende halduskoormust ning maksuhalduri koormust andmete töötlemisel ning kontrollimisel. Sellest tulenevalt teeb käesoleva magistritöö autor seadusandjale ettepaneku kehtestada pikemema maksustamisperioodi rakendamise võimalikkus vähemalt VKE-de poolt selliselt, et nad saaksid rakendada pikemat maksustamisperioodi oluliselt lihtsamatel tingimustel. Ka on siin üks võimalus rakendada neile automaatselt näiteks kvartali pikkust maksustamisperioodi ning võimalust vajadusel taotleda luba kalendrikuu pikkuse maksustamisperioodi rakendamiseks. Eeltoodust tulenevalt on magistritöö sissejuhatuses esitatud uurimisülesanded täidetud ning uurimiseesmärgid saavutatud.

Käesoleva magistritöö hüpotees oli, et Eesti VKE-de tegevust on võimalik soodustada ning maksuhalduri koormust vähendada käibemaksudirektiivi alusel VKE-de tegevust soodustavate meetmete rakendamisel ning muutes juba rakendatavatele meetmetele kohalduvaid KMS-i sätteid nii, et neid oleks võimalik rakendada efektiivsemalt; samuti kooskõlastada Eestis hetkel rakendatav käibemaksu deklareerimiskohustus EL-i ühtse VKE-sid puudutava poliitikaga. Eelnevalt on välja toodud, kuidas või kas on võimalik töös analüüsitud meetmete kaudu seda teha. Sellest tulenevalt on autor jõudnud järeldusele, et kehtestades maksuvabastuse erikorrale rakendatava piirmäära suuruseks 70 000 eurot hetkel kehtiva 16 000 euro asemel; tunnistades kehtetuks säte, mille kohaselt on ettevõtetal kohustus deklareerida kõik arved tehingupartnerite lõikes, kui nendevaheliste tehingute maksustatav summa ületab kalendrikuu jooksu 1 000 eurot; tunnistades kehtetuks säte, mille kohaselt on kassapõhist käibemaksuarvestust rakendavatel VKE-del kohustus käibedeklaratsioonis deklareerida ka nende poolt ja neile maksustamisperioodil tasumata arved; ning teha võimalikuks pikema maksustamisperioodi rakendamine VKE-de poolt kas automaatselt, kui nende aastane käive jääb alla teatud piirmäära või kehtestada vastavale loamenetlusele lihtsamad reeglid, on võimalik Eesti VKE-de tegevust oluliselt soodustada ning sellega vähendada maksuhalduri koormust. Analüüsitud kindla maksumääraga erikord ning astmeline käibemaksusoodustus ei aitaks seda eesmärki teiste EL-i liikmesriikide näitel eeldatavasti saavutada.

Simplifying Measures for Estonian Small Enterprises under European Union Law and by the Member States' Example

ABSTRACT

The European Union has encouraged the operation of SMEs for a long period of time by now. This has mainly to do with the fact that small businesses and micro enterprises (hereinafter the SMEs) form more than two thirds of the employment in the European Union and these enterprises have an important role to play in the economic growth. SMEs are also crucial in terms of Estonian industry as they create approximately 74% of the added value. Furthermore, SMEs form 78% of the employment in the private sector.

Value added tax is the primary source of tax revenue in the European Union (in 2011, 904 billion was received in value added tax). In 2015, the presumable amount of value added tax that should be accrued to the Estonian state budget would be 1 865.0 EUR, which forms 32,12% of all the taxes and social security contributions accrued.

The number of SMEs (with 1-9 employees) in Estonia has increased year by year. As of 2013, there were 64 396 SMEs in Estonia according to the Statistical Office. These enterprises form 90% of all Estonian enterprises. Therefore, SMEs play a great role as regards the economic growth in Estonia and promoting their growth is essential as regards the economic growth of the country.

The aim of this Master thesis was to bring out the measures applicable to member states under the VAT directive 2006/112/EC for simplifying the SMEs' economic growth and business in Estonia. This has been done in order to introduce the simplifying measures and special schemes, which are not used under the Estonian law. Another aim of this thesis is to analyse, whether the measures should be applied to Estonian SMEs for simplifying their business activity and to analyse whether the measures being applied in Estonia should be amended in order to promote the SME-s activity.

The European VAT directive provides the following measures for European SMEs: flat-rate scheme, graduated relief, simplified accounting obligations, tax exemptions, cash based accounting and a longer period of taxation. The aforementioned measures have been analysed within the framework of this thesis.

Article 281 of the VAT directive provides for simplified procedures for charging and collection of VAT for the SMEs. Under this article, the Member States may apply simplified procedures, such as flat-rate schemes. Under the flat-rate scheme, an enterprise pays fixed rate of VAT to the State. This scheme is used in the Great Britain at the moment.

The flat-rate scheme can be used by the enterprises if their annual turnover does not exceed the sum fixed by the State. Under the scheme, the VAT rate is reduced depending on their field of activity. Furthermore, during the first year as a VAT-registered business their VAT rate is reduced by 1 per cent. One negative aspect of this scheme is that the business applying the scheme cannot reclaim the VAT on its purchases. This has been explained by the reduced VAT rate applicable to the business applying the scheme.

The flat-rate scheme is not widely used in the European Union. In addition, under the United Kingdom's example it contains different VAT rates applicable to the enterprises using the scheme. Therefore, the outcome of analysis of the scheme is that it would not be reasonable to make it available to Estonian SMEs as one possible outcome would be making the Estonia's tax system unreasonably complex.

Article 282 of the European Union's VAT directive provides for tax exemptions and graduated tax relief applicable to SMEs supplying goods and services. The graduated tax relief scheme has been applied in Finland as of writing this thesis. Under the scheme, if the annual turnover of the enterprise does not exceed 8500 euros, no VAT is levied. When the aforementioned threshold is exceeded, the enterprise receives a relief, which gradually decreases with the increase of the turnover.

Based on the aforementioned, the Finnish SMEs are entitled to VAT reduction after their annual turnover has exceeded the rate of 8500 euros. VAT percentage applicable to them shall increase as their annual turnover increases. When their total annual turnover exceeds the fixed sum of 22 500 euros, they start paying VAT under the normal VAT rules and the percentage of tax shall also be the standard applicable to all businesses.

The graduated tax scheme applicable to SMEs under the VAT directive helps businesses to grow as some of them may keep their annual turnover low voluntarily so that would not have the obligation to pay VAT. As the scheme enables them to pay reduced VAT, it encourages them to widen their business so that their annual turnover exceeds the rate applicable to tax exception scheme. This is shown by the Finnish example.

However, applying this scheme would be as cumbersome to the SMEs as paying VAT under regular tax provisions. The obligation to declare VAT shall also be applied. Therefore, this

would not help the businesses to reduce their costs on accounting obligations resulting from obligation to pay VAT. The outcome of analysis of this scheme, Finnish example and its comparison it to the situation of Estonian SMEs and declaration obligations which accompany the normal obligations to pay VAT applicable to businesses gave the result that more effective measures could be used in order to reduce the administrative burden of Estonian SMEs.

The most widely applied measure for promoting the operation of SMEs in the European Union is implementation of the exemption of value added tax. The right of application of this measure results from Article 282 of VAT directive and application of this measure is also optional to the Member States similarly to all simplifying measures provided by the VAT directive. The purpose of implementing special arrangements of tax exemption is to decrease administrative burden of enterprises. A significant amount of administrative burden would occur for tax administrators and SMEs when implementing cross-border tax exemption (based on the decision of the European Court of Justice).

The aforementioned measure is also applied in Estonia. The annual turnover threshold applied for implementation of tax exemption scheme is 16 000 EUR. Consequently, this has led to the situation where, on one hand, SMEs with relatively low turnover have to fulfil the declaration obligations and on the other hand, the tax authorities have the obligation to handle all the information filed to them.

Therefore, implementing special arrangements also decreases the Member State's administrative burden, because the number of SMEs operating in the Member State is high, but the amount of outstanding revenue in state budget is presumably insignificant when taking into account expenses that have been saved by implementing these measures. Accordingly, the aim of the scheme cannot be fulfilled as the threshold is too low at the moment.

Furthermore, implementing a higher limit on tax exemption is beneficial for both counterparties as seen in Romania. According to the survey by the Budget Research Institute held in 2011, the optimal limit of special arrangements on tax exemption for Estonia would be 70 000 EUR. The author believes there is no reason to doubt in the reliability of the survey. Furthermore, Romania's example shows that implementing an equal limit will assure positive results.

Therefore, one possible solution for promoting the SMEs' operation in Estonia and reducing the State's administrative burden would be increasing the annual turnover threshold for implementing the aforesaid scheme. That would mean that the scheme could also be used by enterprises unable to apply it at the moment.

Special arrangements implemented with the exemption from value added tax include the prohibition of deducting input value added tax. This means that an enterprise is forced to pay value added tax on products and services that have been obtained on their own and add an amount to the price of their products and services as hidden value added tax. This can result in a really high price for obtaining the products or services.

Implementing special arrangements may be more reasonable for enterprises that offer services which supposedly do not presume obtaining many products for offering them in comparison with products and services that are necessary for manufacturing a specific product. Therefore, the usefulness of implementing special arrangements of tax exemption in terms of input value added tax is dependent on how much an enterprise must add expenses to products or services with the purpose of receiving profit.

Based on the aforementioned, the author insists that Estonia should raise the limit of implementing special arrangements on tax exemption to 70 000 euros. This would promote the operation of SMEs, help the economy to recover and decrease the burden imposed on tax administrators.

Secondly, Estonia is currently applying for an obligation to declare all the business' invoices per taxable period, if the total sum of transactions made during that time exceeds the threshold of 1 000 euros. Although the aim of this measure is not to be applicable to SMEs, it still affects them if they are taxable persons and they perform transactions exceeding the threshold. This measure also increases the State's administrative burden as it has the obligation to gather and maintain a tremendous amount of information. Annuling the relevant legal provision would also help to reduce the administrative burden of both the SME and the State.

Thirdly, SMEs whose annual turnover is less than 200 000 euros, can use cash-based accounting. This means that they do not have the obligation to pay VAT to the State before they have received it from their contracting parties. Using this measure would help the businesses to maintain their liquidity when they have not received the payments. However, at the moment there is an obligation to declare all unpaid invoiced every month. Enterprises also have to declare the invoices unpaid by themselves. This makes the application of this measure very burdensome to the enterprises. Consequently, solution to this problem and reducing the administrative burden of the SMEs would be annulling the obligation to declare all the unpaid invoices.

Fourthly, a regular taxation period in Estonia is one month. A longer taxation period can be applied by an enterprise only when it receives the relevant authorisation from the tax authorities. This measure would help to reduce the administrative burden of Estonian SMEs significantly. However, only a small part of the Estonian SMEs is applying it at the moment and the reason for this could be the requirement to apply for a special authorisation for using the measure. Therefore, the author of this thesis has proposed to make the application of this measure possible for the SMEs after they have fulfilled the criteria the State has provided. One possible criteria would be an annual turnover less than 200 000 euros.

Following the principle that an administrative burden of SMEs should be as low as possible, an obligation of all enterprises which have the obligation to pay VAT under normal rules to declare all invoices exceeding 1000 euros, has to be analysed within the framework of this thesis. This measure increases the State's administrative burden as it has the obligation to gather and maintain a tremendous amount of information. It also raises the administrative burden of about 50 000 SMEs, who have to fill in an extra form where all those invoices have to be inserted. Therefore, this obligation is burdensome for both parties.

Furthermore, a question has been raised whether the provision obligating all taxable persons to declare their invoices if the transaction value exceeds 1 000 euro per calendar month, is allowed under the Constitution of the Republic of Estonia. The measure breaches the principles of the EU politics that the administrative burden of the SMEs has to be reduced. Annuling the relevant legal provision would also help to reduce the administrative burden of both, the SME and the State and the relevant proposal have been made as the result of this master thesis.

Making it possible for Estonian SMEs to use the longer period of taxation automatically after meeting conditions set by the legislator would also reduce the SMEs' administrative burden. If the period would be a quarter, the burden regarding declaring the VAT would be reduced four times. Many EU countries apply a standard taxation period of one quarter. Following this, the provisions regarding the taxation period of Estonian SMEs should be amended. Also, amending the legal provisions applicable on cash based accounting which could be used by the SMEs whose annual turnover does not exceed the amount of 200 000 euros, so that they would not have to insert all invoices which have not been paid by or to them to monthly submitted application would help to reduce the SMEs' administrative burden significantly.

Mirjam Vichmann
11.05.2015

LÜHENDID

EK – Euroopa Komisjon.

EL – Euroopa Liit.

KMS – käibemaksuseadus.

Kuues direktiiv - Euroopa Nõukogu. 17.05.1977 direktiiv 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta - ühise käibemaksu süsteemi struktuur ja kohaldamiskord. - ELT L 145/1, 13.6.1977.

Käibemaksudirektiiv - Euroopa Liidu Nõukogu. 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. - ELT L 347, 11.12.2006.

PS – Eesti Vabariigi Põhiseadus.

RPS – raamatupidamise seadus.

VKE – väikesed ja keskmise suurusega ettevõtted.

KASUTATUD ALLIKMATERJAL

Kasutatud kirjandus

1. Cowie, I. How thousands can make a profit out of VAT loophole. The Telegraph, 3.1.2011. - Arvutivõrgus: <http://blogs.telegraph.co.uk/finance/ianmcowie/100009152/how-thousands-can-make-a-profit-out-of-vat-loophole/> (06.05.2015. a).
2. Curtis, R. VAT's Simple. Taxation. – Taxation 11.06.2008. – Arvutivõrgus: <http://www.taxation.co.uk/taxation/articles/2008/06/11/6497/vats-simple> (26.02.2015).
3. Feria, R; Krever, R. Ending VAT Exemptions: Towards a *Post-Modern* VAT. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation 2013, 36 lk. – Arvutivõrgus: <http://eureka.bodleian.ox.ac.uk/4387/1/WP1228.pdf> (12.02.2015).
4. Eesti Maksumaksjate Liit. Ja ei saanudki kassapõhisest käibemaksuarvestusest Eesti Nokiat. Ajakiri MaksuMaksja, (nr 9) september, 2011.
5. Eesti Maksumaksjate Liit. Käibedeklaratsiooni lisa: esimese kuu statistika. EML. EML ajakiri MaksuMaksja, jaanuar (nr 1), 2015. – Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1641> (10.05.2014).
6. Eesti Statistikaamet. Eesti statistika aastaraamat 2014. Tallinn: Statistikaamet 2014; 441 lk.
7. Eesti Statistikaamet. Eesti Statistikaameti ettevõtete majandusnäitajate andmebaas. Arvutivõrgus: http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=EM001&ti=ETTEV%D5TETE+TULUD%2C+KULUD+JA+KASUM+TEGEVUSALA+%28EMTAK+2008%29+JA+T%D6%D6GA+H%D5IVATUD+ISIKUTE+ARVU++J%C4RGI&path=../Database/Majandus/03Ettevete_tete_majandusnaitajad/06Ettevetete_tulud_kulud_kasum/02Aastastatistika/&lang=2; (05.04.2015).
8. Eesti Statistikaamet. IV kvartalis oli keskmine palk taas kord üle 1000 euro. Pressiteade nr 22. 26.02.2015. – Arvutivõrgus: <https://www.stat.ee/90768> (21.03.2015).
9. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Kirjastus Juura, Tallinn 2012, 1048 lk.
10. Elling, T. Finantsteenuste käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus. EML ajakiri MaksuMaksja, (nr 12) detsember, 2010, lk 31-37.

11. Elling, T. Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule. Tallinn 2014, 340 lk.
12. Euroopa Komisjon. Väikeettevõtted loovad 85% töökohtadest. Pressiteade. Brüssel 16. 01.2012. – Arvutivõrgus: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-20_et.htm (29.04.2015).
13. Euroopa Komisjoni esindus Eestis. EL-i talvise majandusproгноosi kohaselt peab Eesti majandus välispingetele vastu. Pressiteade, http://ec.europa.eu/estonia/news/2015/150205_majandusproгноos_et.htm, (7.05.2015).
14. HM Revenue & Customs. VAT Notice 733: Flat Rate Scheme for small businesses. Selgitus. 03.05.2013. – Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses/vat-notice-733-flat-rate-scheme-for-small-businesses> (26.02.2015).
15. Huber, N. VAT flat rate scheme: Dos and Don'ts. - Accounting WEB, 16.11.2012. – Arvutivõrgus: <http://www.accountingweb.co.uk/article/vat-flat-rate-scheme-dos-and-don-ts/533955> (22.04.2015).
16. Institute for Fiscal Studies. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. TAXUD/2010/DE/328. London: Institute for Fiscal Studies 1.12.2011, 616 lk. – Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf (3.05.2015).
17. Institute for Advanced Studies. A study on the economic effects of the current VAT rates structure. Final Report. TAXUD/2012/DE/323. Viin: Institute for Advanced Studies 17.10.2013, 172 lk. – Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_rates_structure_final_report.pdf (2.02.2015).
18. Kaarna, R; Masso, M; Rell, M. Väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused 2012. Poliitikauuringute keskus PRAXIS, 2012, 107 lk.
19. Kägi, K; Võimre, U. Käibemaks. Äripäeva Kirjastus, 2007, 262 lk.
20. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2104. – Tartu: Casus Tax Services, 2014, 438 lk.
21. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, 392 lk.
22. Lind, K. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2012, 155 lk.
23. Marrandi, H. Käibemaksu kumulatsioon ja maksuvaba käive. Eesti Maksumaksjate Liidu ajakiri Maksumaksja, märts (nr 3), 2007, lk 52-54.

24. Milev, V. Special scheme for small and medium-sized enterprises in the EU. A useful tool for European businesses or a risk for abusive practices. Magistritöö. Malmö: Lund University 2011, 39 lk.
25. Negash, R. A. The VAT Treatment of Small Undertakings in the EU. Magistritöö. Lund: Lund University 2014, 43 lk. – Arvutivõrgus: <https://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication/4456368> (28.03.2015).
26. OECD Centre for Co-operation with Non-Members. Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation. OECD 09.10.1998, 167 lk.
27. PriceWaterhouseCoopers, The World Bank, International Finance Corporation. Doing Business 2013. Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. Comparing business regulations for domestic firms in 185 economies. 10th edition. International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. Washington, 2013, 282 lk.
28. PricewaterhouseCoopers, The World Bank. Paying Taxes 2015: The global picture. The changing face of tax compliance in 189 economies worldwide, 175 lk.
29. Rahandusministeerium. Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga 1. jaanuar 2015, 211 lk.
30. Rahandusministeerium. Seaduseelnõu 797 SE seletuskiri. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, 13.10.2010, 12 lk.
31. Rahandusministeerium. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu nr 493 juurde. 22.01.2014; 88 lk.
32. Rahandusministeerium. 2015. aasta riigieelarve seletuskiri, 265 lk.
33. Rauhanen, T. T; Venetoklis, T. Graduated tax relief system of VAT in Finland. Government Institute for Economic Research (VATT) 11.08.2008, 17 lk.
34. Rauhanen, T; Venetoklis, T. National Economic Report Finland. Nordic Tax Journal, 2012, lk 102 - 116.
35. Schwarze, J. European Administrative Law. Oxford: Sweet and Maxwell 1992, 1547 lk.
36. Stahlmann, R. Käibemaksu alalaekumine Eestis. Bakalaureusetöö. Juhendaja professor Olev Raju, Tartu 2013, 66 lk.
37. Terra, B. J. M; Wattel, P. J. Euroopa Maksuõigus, Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006, 607 lk.
38. Terra, B. J. M; Wattel, P. J. European Tax Law, 6.trükk. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2012, 896 lk.

39. Tridimas, T. The General Principles of EC Law. Oxford University Press 2000, 472 lk.
40. Õiguskantsleri seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta. Käibedeklaratsiooni lisast. 29.07.2014 nr 6-1/140791/1403230.
41. Õiguskantsleri seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta. Käibedeklaratsiooni lisast. 29.07.2014 nr 6-1/140942/1403229.
42. Äripäev. Lätis jõustub maksuime. 24.04.2015.a. – Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/uudised/2015/04/24/latis-joustub-maksuime> (25.04.2015).
43. Ühendkuningriigi valitsus. VAT Flat Rate Scheme. - Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme/vat-flat-rates> (28.02.2015).

Euroopa Komisjoni ja Nõukogu materjalid

44. Euroopa Komisjon. Annual Report on European SMEs 2013/2014 – A Partial and Fragile Recovery. SME performance review 2013/2014. Brüssel 2014, 124 lk.
45. Euroopa Komisjon. Commission recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises, 2003/361/EC. OJ L 124/36, 20.05.2003, 12 lk.
46. Euroopa Komisjon. Commission staff working document. Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. (COM (2010) 695 final), SEC(2010) 1455, Brüssel 01.12.2010, 119 lk.
47. Euroopa Komisjon. Enterprise and Industry 2014 SBA Fact Sheet: Estonia. Teatmik. Euroopa Komisjon 24.09.2014, 16 lk. - Arvutivõrgus: <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/8886/attachments/1/translations/en/renditions/pdf> (25.01.2015).
48. Euroopa Komisjon. Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, standardse käibedeklaratsiooni osas, COM(2013) 721 final. Brüssel, 23.10.2013; 16 lk.
49. Euroopa Komisjon. Ettepanek: Nõukogu otsus, mille kohaselt lubatakse Rumeenial kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287. KOM (2012) 14 lõplik. Brüssel 26.01.2012, 6 lk.
50. Euroopa Komisjon. Ettepanek: Nõukogu rakendusotsus, millega pikendatakse nõukogu rakendusotsuse 2012/181/EL (mille kohaselt lubatakse Rumeenial kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287) kohaldamisega. COM (2014) 653 lõplik; Brüssel, 24.10.2014; 6 lk.

51. Euroopa Komisjon. Komisjoni aruanne Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. Määruse (EMÜ, Euratom) nr 1553/89 artikli 12 kohane seitsmes aruanne käibemaksu kogumise ja kontrollimenetluste kohta. COM(2014) final. Brüssel, 12.2.2014, 14 lk.
52. Euroopa Komisjon. Komisjoni aruanne Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. VKEde regulatiivse koormuse vähendamine ELi õigusaktide kohandamine mikroettevõtjate vajadustele. KOM(2011) 803 lõplik. Brüssel 23.11.2011, 14 lk.
53. Euroopa Komisjon. Komisjoni talituste töödokument. Mõjuhindangu kommenteeritud kokkuvõte. Lisatud dokumendile: Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, standardse käibedeklaratsiooni osas. SWD(2013) 426 final. Brüssel, 23.10.2013, 9 lk.
54. Euroopa Komisjon, Komisjoni teatis. Euroopa 2020. aastal. Aruka, jätkusuutliku ja kaasava majanduskasvu strateegia. KOM(2010) 2020 lõplik. Brüssel, 3.3.2010, lk 22.
55. Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja sotsiaalkomiteele ning Rgeioonide komiteele. “Kõigepealt mõtle väikestele”. Euroopa väikeettevõtlusalgatus “Small Business Act”. KOM(2008) 394 lõplik. Brüssel 25.06.2008, 26 lk.
56. Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile, Nõukogule, Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele ning regioonide komiteele. Tegevuskava “Ettevõtlus 2020”. Ettevõtlikkuse taaselavdamine Euroopas. COM(2012) 795 lõplik.1, Brüssel 09.01.2013; 32 lk;
57. Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. Väikesed ja keskmise suurusega ettevõtjad (VKE-d) – töökohtade ja majanduskasvu tagamise võti. Tänapäevase VKE-poliitika vahekokkuvõte. KOM(2007) 592 lõplik. Brüssel 4.10.2007, 12 lk.
58. Euroopa Komisjon. Lisa 1: Thresholds (märts 2014). - Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf (27.04.2015).
59. Euroopa Komisjon. Roheline raamat. Käibemaksu tuleviku kohta. Lihtsama, kindlama ja tõhusama käibemaksusüsteemi suunas. KOM(2010) 695 lõplik, 35 lk.
60. Euroopa Komisjon. Nõukogu rakendusotsus, mille kohaselt lubatakse Luksemburgil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 285), COM(2013) 608 lõplik. Brüssel 29.08.2013, 6 lk.

61. Euroopa Komisjon. Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eesti Vabariigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167, (2009/1022/EL), 15.12.2009. – ELT L 351/4.
62. Euroopa Komisjon. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 01.01.2015. Taxud.c.1(2015) – EN., 29 lk. - Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (23.03.2015).
63. Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT and other turnover taxes application in the member and accession states. Netherlands. TAXUD/C/3/ID D(2003), Brussels, 27.10.2003, 13 lk.
64. Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/traders information networks etc. Denmark. TAXUD/C/1, Brussels, October 2010; 27 lk.
65. Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT in the European Community. Application in the Member States, Facts for Use by Administrations/Traders Information Networks etc. Latvia, 18 lk.
66. Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT in the European Community. Application in the Member States, Facts for Use by Administrations/Traders Information Networks etc. Slovak Republic. Brussels, October 2010. TAXUD/D/1, 20 lk.
67. Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT in the European Community. Application in the member states, facts for use by administrations/traders information networks etc. Sweden. TAXUD/1032/07-EN Part 12, 18 lk.
68. Euroopa Komisjon. Peadirektoraat. VAT in the European Community. Application in the Member States, Facts for Use by Administrations/Traders Information Networks etc. United Kingdom. Brussels, January 2012. TAXUD/C/1, 21 lk.
69. Euroopa Liidu põhiõiguste harta. (2010/C 83/02). – ELT ET C 83/389.
70. Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee. Arvamus teemal „Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, standardse käibedeklaratsiooni osas”. ECO/358, standardne käibedeklaratsioon, Brüssel, 26.02.2014, 7 lk.
71. Euroopa Nõukogu 11.04.1967. a direktiiv 67/227/EMÜ, kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta. – ELT 71/1301, 14.04.1967.

72. Euroopa Nõukogu. 17.05.1977 direktiiv 67/228/EMÜ¹ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta - ühise käibemaksu süsteemi struktuur ja kohaldamiskord. - ELT L 145/1, 13.6.1977.
73. Euroopa Nõukogu. 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. - ELT L 347, 11.12.2006.
74. Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas; KOM(2009) 21 lõplik. Brüssel 28.1.2009; 23 lk.
75. Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek. Nõukogu direktiivi kohta, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksukohustuse lihtsustamiseks. KOM(2004) 728 lõplik. Brüssel 29.10.2004, 36 lk.
76. Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek: Nõukogu otsus, millega lubatakse Rootsi Kuningriigil ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigil kohaldada meetet, millega tehakse errand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167; KOM(2009)522 lõplik. Brüssel, 13.10.2009, 8 lk.
77. Euroopa Ühenduste Komisjon. Ettepanek: Nõukogu otsus, millega lubatakse Rootsi Kuningriigil ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigil kohaldada meetet, millega tehakse errand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 167; KOM(2009)608 lõplik. Brüssel, 29.10.2009, 8 lk.
78. Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule ja Euroopa Parlamendile. Halduskoormuse vähendamise tegevusprogramm EL-is. Sektoripõhise vähendamise kavad ja 2009. aasta meetmed. Brüssel 22.10.2009, KOM(2009) 544 lõplik, 15 lk.
79. Euroopa Ühenduste Komisjon. Komisjoni teatis Nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja sotsiaalkomiteele ning Regioonide komiteele. Ühenduse Lissaboni kava elluviimine. Kaasaegne VKE-poliitika majanduskasvu soodustamiseks ja tööhõive suurendamiseks. KOM(2005) 551 lõplik. Brüssel 10.11.2005, 11 lk.
80. Euroopa Ühenduste Nõukogu. Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ, 17. mai 1977, kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas. – ELT L 145/1.
81. Euroopa Ühenduste Komisjon. Nõukogu rakendusotsus, millega lubatakse Eestil, Sloveenial, Rootsil ja Ühendkuningriigil kohaldada nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta) artikli 17 lõikest 1 kõrvale kalduvat erimeedet; KOM(2006) 802 lõplik. Brüssel, 14.12.2006, 8 lk.
82. Käibemaksukomitee. Notifications of the VAT Committee. Up until 1 July 2013, 6 lk.

83. Euroopa Nõukogu 15.12.2009 rakendusotsus nr 2009/1022/EL – Euroopa Liidu Teataja L 351, 30.12.2009.

Kasutatud kohtupraktika

Riigikohtu lahendid

84. RKHKo 02.05.2001, 3-3-1-18-01.
85. RKHKo 28.05.2002, 3-3-1-21-02.
86. RKHKo 04.12.2013, 3-3-1-57-13.
87. RKPJKo 14.04.1998, 3-4-1-3-98.
88. RKPJKo 28.04.2000, 3-4-1-6-00.
89. RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02.
90. RKPJKo 10.05.2002, 3-4-1-3-02.
91. RKPJKo 12.06.2002, 3-4-1-6-02.
92. RKPJKo 13.06.2005, 3-4-1-5-05.
93. RKPJKo 26.03.2009, 3-4-1-16-08.
94. RKPJKo 17.07.2009, 3-4-1-6-09.
95. RKPJKo 06.07.2012, 3-4-1-3-12.

Euroopa Kohtu lahendid

96. EK 13.11.2008, C-128/05, *SPM vs Nõukogu ja Komisjon*.
97. EK 26.10.2010, C-97/09, *Ingrid Schmelz vs Finanzamt Waldviertel*.

Normatiivaktid

98. Eesti Vabariigi Põhiseadus, 28.06.1992. – RT 1992, 26, 349; RT I 2003, 29, 174; RT I 2003, 64, 429; RT I 2007, 33, 210; RT I, 27.04.2011, 1.
99. Käibemaksuseadus, 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554; RT I 204, 41,278; RT I 2004, 43, 299 ... RT I, 30.12.2014, 4.
100. Maksu- ja Tolliameti põhimäärus. Rahandusministri 06.10.2008 määrus nr 29. – RT I 2014, 84,19; RTL 2009, 14, 151; RTL 2009, 66, 974 ... RT I, 19.08.2014, 1.
101. Maksukorralduse seadus, 20.02.2002. – RT I 2002, 26, 150; RT I 2002, 57, 358; RT I 2002, 63, 387 ... RT I, 17.03.2015, 3.
102. Raamatupidamise seadus, 20.11.2001. – RT I 2002, 102, 600; RT I 2003, 88, 588; RT I 2004, 90, 616 ... RT I 29.06.2014, 109.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Mirjam Vichmann (sünnikuupäev: 20. jaanuar 1990. a):

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose “Eesti väikeettevõtete käibemaksudokumentide täitmise lihtsustavad meetmed Euroopa Liidu õiguse alusel ja liikmesriikide näitel”, mille juhendaja on dr iur Lasse Lehis,
 - 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 11. mail 2015. a